

Uniwersytet Śląski w Katowicach
Wydział Prawa i Administracji

Grzegorz Zębik

Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT

ROZPRAWA DOKTORSKA

Promotor:
Dr hab. prof. UŚ Dorota Łobos-Kotowska

Katowice 2025

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW	6
WSTĘP	8
I. Podatek od towarów i usług (VAT).....	15
1. Geneza oraz charakterystyka podatków obrotowych	15
2. Ogólna charakterystyka podatku od wartości dodanej.	19
2.1. Historyczny rozwój podatku od wartości dodanej	21
2.2. Podstawowe zasady	24
2.3. Podmiot opodatkowania	26
2.4. Przedmiot opodatkowania	29
2.5. Obowiązek podatkowy	32
2.6. Podstawa opodatkowania	35
2.7. Stawki podatku	38
2.8. Prawo do odliczenia podatku naliczonego	41
3. Wady i zalety podatku od wartości dodanej	45
4. Techniczne aspekty zwolnienia od podatku VAT	48
5. Uwagi końcowe.	51
II. Opodatkowanie działalności rolniczej w UE	53
1. Harmonizacja prawa podatkowego w UE	53
2. Geneza rozwoju przepisów dotyczących opodatkowania VAT w UE	58
3. Historia rozwoju przepisów dotyczących podatku VAT w UE.....	61
4. Charakter i przedmiot dyrektywy w prawie UE	69
5. Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT w UE.....	75
6. Wspólny system ryczałtowy dla rolników	79
6.1. Zakres podmiotowy i przedmiotowy wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników	84
6.2. Zasady ustalania i rozliczania wspólnego systemu ryczałtu dla rolników	89
7. Uwagi końcowe.	96

III. Modele opodatkowania działalności rolniczej w krajach UE	98
1. Modele implementacji podatku VAT w sektorze rolniczym.....	98
2. Wymogi przepisów unijnych dla implementacji podatku VAT w sektorze rolniczym	101
3. Charakterystyka rolnictwa europejskiego.....	102
4. Państwa korzystające z systemu ryczałtowego w UE.	105
4.1. Włochy	105
4.2. Francja	109
4.3. Irlandia.....	112
5. Państwa stosujące pełne opodatkowanie rolnictwa	114
5.1. Czechy	115
5.2. Dania	116
5.3. Holandia	118
6. Uwagi końcowe	120
IV. Kształtowanie się konstrukcji opodatkowania działalności rolniczej a specyfika polskiego rolnictwa	123
1. Wpływ specyfiki rolnictwa na kształtowanie legislacji podatkowej	123
2. Rozwój opodatkowania rolnictwa podatkiem VAT w Polsce po 1989r.....	127
3. Wpływ przystąpienia do UE	132
4. Specyfika polskiego rolnictwa po 2004 roku	142
5. Uwagi końcowe.	146
V. Zryczałtowany zwrot podatku VAT dla rolników w polskim prawie podatkowym	149
1. Podstawy oceny modelu podatkowego.....	149
2. Podstawowe założenia ulgi dla rolników ryczałtowych	152
3 Rolnik ryczałtowy.....	156
3.1. Pojęcie rolnika.	156
3.2. Korzystanie ze zwolnienia.....	159

3.3. Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych	161
4. Dostawa produktów rolnych.....	164
5. Świadczenie usług rolniczych.....	168
6. Gospodarstwo rolne, leśne i rybackie	170
7. Stawka zryczałtowanego zwrotu	175
8. Faktura VAT RR.....	182
9. Nabywca produktów rolnych rolnika ryczałtowego	191
10. Uwagi końcowe	198
VI. Zasady ogólne opodatkowania działalności rolniczej.....	200
1. Podstawowe założenia ogólnego opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT	200
2. Obowiązki	202
2.1 Obowiązek rejestracyjny	203
2.2. Wystawianie faktur.....	204
2.3. Składanie deklaracji podatkowych	206
2.4. Prowadzenie ewidencji.....	209
3. Uprawnienia.....	214
3.1. Zwrot podatku naliczonego	215
3.2. Stawki	218
4. Rezygnacja ze zwolnienia dla rolników	223
5. Wybór formy opodatkowania podatkiem VAT przez rolników	228
6. Łączenie statusu rolnika ryczałtowego oraz czynnego podatnika VAT	231
7. Uwagi końcowe	236
VII. Konstrukcja modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT.....	238
1. Konstrukcja zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników	238
1.1. Podmiot odpowiedzialny za wypłatę zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników.....	238

1.2. Stawka zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników.	243
1.3. Ocena modelu stosującego zryczałtowany zwrot VAT dla rolników	246
2. Konstrukcja opodatkowania rolnictwa podatkiem VAT na zasadach ogólnych ..	248
2.1. Argumenty przemawiające za likwidacją systemu zryczałtowanego zwrotu VAT	249
2.2. Argumenty przemawiające za zachowaniem systemu zryczałtowanego zwrotu VAT	250
3. Stawka VAT	255
3.1. Jednolita stawka VAT	258
3.2. Zastosowanie stawki zerowej.	262
4. Uwagi końcowe	266
WNIOSKI	267
BIBLIOGRAFIA	273
LITERATURA	273
AKTY PRAWA POLSKIEGO	284
AKTY PRAWA UE	287
DRUKI SEJMOWE	290
ORZECZNICTWO	291
INTERPRETACJE INDYWIDUALNE	293
INNE	294

WYKAZ SKRÓTÓW

ARiMR	Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa
CAP	Common Agricultural Policy
CC	Codice Civile
CGI	Code général des impôts
CRK	Centralne repozytorium kas
CSO	Central statistics office
ČSÚ	Český statistický úřad
DPR 633/72	Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633,
EWG	Europejska Wspólnota Gospodarcza
ETS	Europejski Trybunał Sprawiedliwości
JPK	Jednolity Plik Kontrolny
k.c.	Kodeks cywilny
k.k.s.	Kodeks karny skarbowy
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa
KOR	Kleineondernemersregeling
KOWR	Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa
KPA	Kodeks postępowania administracyjnego
KSeF	Krajowy Systemu e-Faktur
Momsloven	Lov om merværdiafgift
NSA	Najwyższy Sąd Administracyjny
OB 1968	Wet op de omzetbelasting
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Developmen
PKB	Produkt krajowy brutto
PKWiU	Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług.

r.z.o.p.k.r.	Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących
RFA	remboursement forfaitaire
RSA	régime simplifié agricole
SKOK	Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-kredytowa
TEDB	Taxes in europe database
TFUE	Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej
TK	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	Trybunał sprawiedliwości UE
TUE	Traktat o Unii Europejskiej
TWE	Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską
u.o.o	Ustawa o obronie ojczyzny
u.o.r.	Ustawa o rachunkowości
u.o.s.z.	Ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw
u.p.l.	Ustawa o podatku leśnym
u.p.o.t.u.	Ustawa o podatku od towarów i usług
u.p.r.	Ustawa o podatku rolnym
UE	Unia Europejska
VAT	podatek od towarów i usług
WDT	Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
WNT	Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZDHP	Zákon o dani z přidané hodnoty

WSTĘP

Podatek od towarów i usług (dalej jako: VAT) jest pośrednim obciążeniem fiskalnym, którego konstrukcja opiera się na mechanizmie odliczenia podatku pobranego w poprzednich etapach obrotu gospodarczego. Jest on stosowany w systemach podatkowych wielu państw świata, a w szczególności we wszystkich krajach członkowskich Unii Europejskiej (dalej jako: UE). Do cech niezbędnych dla prawidłowego funkcjonowania VAT zalicza się przede wszystkim jego neutralność, wielofazowość oraz powszechność. W praktyce oznacza to, że dla zapewnienia sprawnego działania przedmiotowego podatku konieczne jest oparcie go na szerokiej bazie podatkowej, przy ograniczonej liczbie stawek oraz możliwie prostych procedurach, w tym minimalizacji zwolnień podatkowych.

Istnieją jednak sektory gospodarki, które ze względu na swoją specyfikę okazują się szczególnie trudne do objęcia podatkiem od wartości dodanej. Szczególnie ważne jest rolnictwo, które w perspektywie unijnej traktowane jest jako sektor strategiczny. Z jednej strony, rozwój rolnictwa jest warunkiem niezbędnym dla zapewnienia bezpieczeństwa żywnościowego, rozumianego jako niezależność od importu z zewnątrz i utrzymanie podstawowego poziomu samowystarczalności. Stabilne funkcjonowanie sektora pozwala również ograniczać negatywne skutki wahań cen żywności. Ponadto wspieranie rolnictwa łączy się z szerszą koncepcją rozwoju obszarów wiejskich oraz może stanowić istotne narzędzie polityki ochrony środowiska.

Z drugiej strony, specyfika rolnictwa sprawia, że jego pełne opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej napotyka na liczne trudności. Wynikają one przede wszystkim z wysokich kosztów poboru i administracji tego podatku. Działalność rolnicza wiąże się też często z dużym rozproszeniem, szczególnie w przypadku drobnych gospodarstw rolnych, co stanowi szczególną trudność w przypadku monitoringu i pomiaru podatku. Problemem jest także sezonowy charakter produkcji rolnej oraz rozbieżność czasowa między ponoszonymi nakładami a uzyskiwanymi efektami produkcyjnymi. Dodatkowym wyzwaniem pozostaje regresywny charakter podatku VAT, który w rolnictwie może szczególnie mocno obciążać mniejsze podmioty.

Mając na względzie powyższe okoliczności, w ramach prawa unijnego zdecydowano się na wprowadzenie wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników. Jego zasadniczym celem było zwolnienie rolników z pełnego wykonywania obowiązków wynikających ze stosowania podatku VAT, przy jednoczesnym zapewnieniu elementu neutralności poprzez wypłatę zryczałtowanej rekompensaty podatku naliczonego przy zakupach związanych z działalnością rolniczą. Rekompensata ta ma charakter procentowy i naliczana jest od wartości sprzedawanych przez rolnika produktów. Dyrektywy unijne ustanawiające zasady funkcjonowania systemu określają przy tym jedynie jego ogólne cele i ramy, pozostawiając państwom członkowskim swobodę dostosowania modelu do specyfiki krajowego rolnictwa.

Na początku lat dwutysięcznych, w obliczu wyzwań związanych z procesem akcesji Polski do UE, a także biorąc pod uwagę trudną sytuację sektora rolnego wciąż odczuwającego skutki transformacji ustrojowej z przełomu lat 80 i 90, pełne opodatkowanie rolnictwa podatkiem VAT było związane ze znacznymi trudnościami. W związku z powyższym ustawodawca zdecydował się na implementację wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników do krajowego porządku prawnego. Choć proces ten nie był wolny od błędów legislacyjnych, to w świetle ówczesnych uwarunkowań gospodarczych i politycznych należy uznać go za uzasadniony. Od przyjęcia wskazanych rozwiązań minęło jednak 25 lat, w trakcie których nie doszło do zasadniczej zmiany podstaw polskiego modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT. Tymczasem zarówno sektor rolny, jak i cała gospodarka Polski, uległy w tym czasie daleko idącym przeobrażeniom. Zmiany te skłaniają do ponownej analizy obowiązujących regulacji i oceny, czy obecny system odpowiada współczesnym potrzebom rolnictwa i gospodarczym celom podatku od wartości dodanej.

Przepisy obowiązujące w Polsce dotyczące opodatkowania działalności rolniczej podatkiem od wartości dodanej w znacznej mierze oparto o konstrukcje regulacji wspólnotowych. Ich implementacja okazała się jednak niepełna i obciążona błędami, co sprawia, że polskim regulacjom nierzadko brakuje pełnego kontekstu dyrektyw unijnych, a w pewnych przypadkach pozostają one wręcz z nimi w sprzeczności. W szczególności należy zwrócić uwagę na skomplikowaną konstrukcję przepisów regulujących zryczałtowany zwrot VAT dla rolników. Rozwiązanie to, mające charakter „uproszczenia”, w praktyce budzi poważne trudności interpretacyjne nawet dla specjalistów prawa podatkowego, a tym bardziej dla samych rolników, do których jest adresowane.

Polski model zryczałtowanego zwrotu zakłada ponadto, że wypłata rekompensaty następuje za pośrednictwem nabywców produktów rolnych będących czynnymi podatnikami VAT. Mechanizm ten rodzi ryzyko „przechwytywania” zwrotu przez podmioty nieuprawnione. Równocześnie sam wspólny system ryczałtu dla rolników wiąże się z ograniczeniami i zagrożeniami konstrukcyjnymi. Przykładem jest ustalanie wysokości zwrotu w oparciu o wartość sprzedaży produktów rolnych, a nie o rzeczywiście poniesione wydatki obciążone podatkiem VAT. W efekcie system ten premiuje stagnację i zaniechanie inwestycji, co w warunkach współczesnego, coraz bardziej konkurencyjnego i zmechanizowanego rolnictwa dodatkowo osłabia zdolność polskich gospodarstw do konkurowania z producentami z innych krajów.

Mimo wskazanych problemów, kwestia opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT nie doczekała się należytego zainteresowania w nauce prawa. Polska literatura koncentruje się głównie na próbach wyjaśnienia niejasnych regulacji, co sprawia, że dominują opracowania o charakterze podręcznikowym i praktycznym. Rozważań o charakterze teoretyczno-prawnym, w których podejmowana byłaby krytyczna ocena obowiązującego modelu, jest stosunkowo niewiele, a rzadkością są analizy ujmujące problematykę VAT w rolnictwie w sposób całościowy. Na szczególną uwagę zasługuje praca Wiesława Pomorskiego *Zryczałtowany zwrot podatku VAT dla rolników w polskim prawie podatkowym*, w której Autor nie tylko analizuje konstrukcję polskiego modelu ryczałtowego, lecz także formułuje postulaty dotyczące prawidłowej legislacji w tym zakresie. Przedstawiona przez niego koncepcja ryczałtu w formie upustu podatkowego miała charakter innowacyjny, choć ze względu na przekroczenie ram wyznaczonych przez prawodawstwo unijne jej praktyczne zastosowanie pozostaje ograniczone¹. Dotychczasowe opracowania koncentrują się więc przede wszystkim na kwestiach technicznych i praktycznych stosowania zryczałtowanego zwrotu VAT. Brakuje natomiast pogłębionej refleksji nad adekwatnością całego systemu do specyfiki polskiego rolnictwa i wyzwań współczesnej gospodarki.

Celem niniejszej rozprawy jest zatem dokonanie oceny obowiązującego modelu opodatkowania działalności rolniczej w Polsce zarówno z punktu widzenia realizacji celów, dla których ustanowiono wspólny system ryczałtowy dla rolników, jak i w perspektywie zgodności z prawem unijnym oraz logiką systemową i sektorową polskiego rolnictwa. Na tej podstawie możliwe będzie zaproponowanie nowych

¹ Zob. W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot podatku VAT dla rolników w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 184–222.

rozwiązań w zakresie opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT w Polsce oraz rozważenie elementów konstrukcyjnych modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT, który zapewniałby neutralność podatkową stosowanego systemu, promowałby inwestycje i rozwój oraz zapewniałby możliwie największy poziom uproszczenia opodatkowania, przy zachowaniu jego pewności i sprawiedliwości. W ramach przedmiotowych rozważań Autor przyjął następujące tezy badawcze:

1. Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT w Polsce jest niedostosowane do specyfiki polskiego rolnictwa oraz nie spełnia swoich zadań i celów.
2. Powszechne opodatkowanie na zasadach ogólnych może stanowić efektywną i przejrzystszą alternatywę dla systemu ryczałtowego.

Podstawową metodą badawczą, jaka zostanie zastosowana w pracy, będzie metoda dogmatyczno-prawna, służąca analizie obowiązujących przepisów prawa, ze szczególnym uwzględnieniem ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej jako u.p.o.t.u.)² oraz Dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³. Istotne znaczenie będzie miała również analiza orzecznictwa sądów administracyjnych w Polsce oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej jako: TSUE), w zakresie dotyczącym podatku VAT w działalności rolniczej.

Uzupełniając wykorzystana zostanie metoda historyczno-prawna, umożliwiającą prześledzenie procesów legislacyjnych, które ukształtowały obecny model opodatkowania rolnictwa podatkiem VAT. Szczegółnej analizie zostanie poddane ustawodawstwo z lat 1993–2004 oraz wcześniejsze akty prawa unijnego, które wywarły istotny wpływ na konstrukcję systemu podatkowego w Polsce. Konieczne będzie także wykorzystanie metody prawnoporównawczej, pozwalającej na analizę rozwiązań funkcjonujących w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej, w szczególności we Włoszech, Francji, Danii, Czechach, Irlandii i Holandii.

Charakter badań sprawia, że obok analizy *stricto* prawnej, uwzględnione zostaną również elementy interdyscyplinarne, obejmujące nauki ekonomiczne i społeczne. Dane

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2025 r. poz. 775 z późn. zm.

³ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str.1.

statystyczne publikowane przez podmioty tj. Główny Urząd Statystyczny (dalej jako: GUS) oraz Eurostat zostaną wykorzystane do ukazania specyfiki polskiego rolnictwa na tle innych krajów europejskich. W ograniczonym zakresie zastosowana zostanie również metoda hipotetyczno-dedukcyjna, pozwalająca na rozważenie potencjalnych skutków proponowanych rozwiązań.

Całość rozważań zostanie podporządkowana metodzie teoretyczno-prawnej, umożliwiającej sformułowanie propozycji optymalnego modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT, odpowiadającego wymogom prawa unijnego, zasadom systemu podatkowego oraz specyfice polskiego rolnictwa.

Rozprawa zostanie rozpoczęta od analizy samego VAT, której poświęcony będzie pierwszy rozdział. W ramach tych rozważań przedstawiony będzie historyczny rozwój podatku VAT oraz jego miejsce w systemie podatków pośrednich. Przeanalizowane zostaną poszczególne elementy konstrukcyjne podatku, a także wskazane jego mocne i słabe strony. Zasadniczym pytaniem badawczym tego rozdziału jest to, czy konstrukcja podatku od wartości dodanej stanowi właściwą formę powszechnego opodatkowania, a jeśli tak - jakie możliwości i ograniczenia wiążą się z jego zastosowaniem. Szczególna uwaga zostanie poświęcona trudnościom związanym ze stosowaniem zwolnień podatkowych, w tym zwłaszcza zwolnień dotyczących działalności rolniczej.

Drugi rozdział zostanie poświęcony regulacjom prawa Unii Europejskiej w zakresie opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT. Wyjaśnione zostaną cele i wymagania stawiane przed prawodawstwem krajowym w ramach harmonizacji prawa podatkowego oraz znaczenie tej harmonizacji dla funkcjonowania wspólnego rynku. Omówiony zostanie także rozwój unijnego prawodawstwa dotyczącego VAT, ze szczególnym uwzględnieniem regulacji odnoszących się do rolnictwa, aby ukazać ewolucję koncepcji w tym zakresie. Kluczowym elementem rozdziału będzie analiza aktualnych przepisów prawa unijnego dotyczących opodatkowania działalności rolniczej. Celem rozdziału jest scharakteryzowanie wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników, jakie są jego zasady oraz jak wpływają one na legislację krajową w tym zakresie.

Rozdział trzeci poświęcony będzie analizie modeli opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Rozdział rozpocznie się od omówienia teoretycznych rodzajów modeli możliwych do implementacji w ramach opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT, a następnie zostaną one skonfrontowane z ramami wynikającymi z prawa unijnego, przedstawionymi w rozdziale drugim. Dokonana zostanie także analiza ogólnych

uwarunkowań europejskiego rolnictwa - jego miejsca na rynku światowym, poziomu konkurencyjności oraz cech wspólnych charakterystycznych dla większości państw członkowskich. Część zasadnicza obejmie analizę porównawczą modeli podatkowych stosowanych w poszczególnych krajach. W pierwszej kolejności przedstawione zostaną państwa korzystające ze zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników (m.in. Włochy, Francja, Irlandia), a następnie państwa opodatkowujące rolnictwo na zasadach ogólnych (m.in. Dania, Czechy, Holandia). Celem tego rozdziału będzie odpowiedź na pytanie, jakie rozwiązania w zakresie modelowania opodatkowania działalności rolniczej sprawdzają się w odniesieniu do określonych typów rolnictwa oraz w jakim stopniu ich implementacja jest powiązana ze specyficznymi cechami krajowych sektorów rolnych.

W czwartym rozdziale przeprowadzona zostanie analiza rozwoju polskiego rolnictwa po 1989 roku w kontekście opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT. Na wstępie wyjaśniona będzie specyfika rolnictwa w zakresie legislacji prawnopodatkowej oraz jej znaczenie dla konstruowania systemów podatkowych. W dalszej części przedstawiony zostanie historyczny rozwój regulacji dotyczących opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT w Polsce, wraz z odniesieniem do tego, w jaki sposób ewolucja ta odzwierciedlała ówczesną strukturę rolnictwa oraz czy odpowiadała na jego potrzeby. Rozdział obejmie również analizę zmian, jakie zaszły w polskim rolnictwie od momentu wprowadzenia opodatkowania działalności rolniczej. Celem rozdziału będzie ustalenie, w jakim stopniu aktualny system podatkowy odpowiada obecnej strukturze i charakterowi polskiego rolnictwa.

Rozdział piąty zostanie poświęcony ocenie modelu zryczałtowanego zwrotu podatku VAT stosowanego w Polsce. Rozdział rozpocznie się od wskazania podstaw oceny modeli opodatkowania oraz ogólnej charakterystyki ryczałtu rolniczego w polskim systemie podatkowym. W dalszej części przedstawione i poddane analizie zostaną poszczególne elementy konstrukcyjne zwolnienia z podatku VAT dla rolników ryczałtowych, w tym w zakresie przedmiotu i podmiotu zwolnienia, stawki zwolnienia oraz zasad fakturowania, wraz z uwzględnieniem związanych z nimi problemów praktycznych. Analiza zostanie uzupełniona o krytykę istniejących rozwiązań oraz, tam gdzie to możliwe, propozycje zmian *de lege ferenda*. Celem rozdziału będzie odpowiedź na pytanie, czy stosowany w Polsce system zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników realizuje cele, dla których został ustanowiony.

Rozdział szósty odniesie się do opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT na zasadach ogólnych w Polsce. Przedstawione zostaną podstawowe założenia tego

modelu, ze szczególnym uwzględnieniem obowiązków ciążących na rolnikach będących czynnymi podatnikami VAT oraz przysługujących im uprawnień. W dalszej części rozdział odniesie się do problematyki wyboru pomiędzy systemem ryczałtowym, a zasadami ogólnymi VAT, wskazując, w jakich przypadkach poszczególne rozwiązania okazują się najbardziej efektywne oraz jakie czynniki wpływają na decyzje rolników w tym zakresie. Celem rozdziału będzie dokonanie analizy opodatkowania działalności rolniczej na zasadach ogólnych, a w szczególności udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy - i w jakim stopniu - system ten jest bardziej wymagający niż stosowanie ryczału dla rolników.

Rozdział siódmy poświęcony zostanie rozważaniom nad konstrukcją modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT. W pierwszej kolejności przeanalizowane zostaną możliwe - z punktu widzenia prawa Unii Europejskiej - zmiany w obecnym systemie ryczałtowym dla rolników, wraz z oceną ich potencjału do usprawnienia funkcjonowania tego modelu. Przedmiotem rozważań będzie także skuteczność rozwiązań opartych na wspólnotowej konstrukcji systemu ryczałtowego. W dalszej części rozdziału dokonana zostanie ocena, w jakim stopniu pełne objęcie rolnictwa zasadami ogólnymi podatku VAT mogłoby przyczynić się do lepszego realizowania celów opodatkowania działalności rolniczej, z jednoczesnym wskazaniem korzyści i zagrożeń wynikających z takiego rozwiązania. Analizie poddane zostaną również możliwości stosowania zróżnicowanych stawek podatku VAT w rolnictwie, w tym rozważenie opcji zastosowania stawki 0%.

Wynikiem przedmiotowych rozdziałów i przeprowadzonych analiz będą wnioski końcowe, w ramach których przedstawiona zostanie propozycja opodatkowania działalności rolniczej, która spełniać powinna założenia wstępne i cele przedmiotowej rozprawy w zakresie modelu podatkowego. Oznacza to więc, że przedstawiony model powinien zapewniać neutralność podatkową, gwarantować rolnikom realną rekompensatę kosztów inwestycji oraz strat związanych z podatkiem VAT oraz umożliwiać ograniczenie obciążeń administracyjnych - w zakresie uzasadnionym skutecznym funkcjonowaniem modelu. Ponadto, rozwiązanie to winno pozostawać w pełnej zgodzie zarówno z wymaganiami prawa Unii Europejskiej, jak i regulacjami prawa krajowego, co otworzyłoby drogę do jego praktycznej implementacji w polskim systemie podatku od towarów i usług.

I. Podatek od towarów i usług (VAT)

1. Geneza oraz charakterystyka podatków obrotowych

Podatki obrotowe stanowią istotny element europejskich systemów podatkowych, a swym rodowodem sięgają czasów starożytnej Grecji i Rzymu⁴. Za pierwowzór współczesnych form podatków obrotowych uznawany jest wprowadzony w imperium Rzymskim 1% podatek od sprzedaży publicznej (*centesima rerum venalium*). Pierwotnie danina ta miała zapewniać wpływy do *aerarium militare*, z którego finansowano emerytury dla żołnierzy⁵. Genezy powstania pośredniego opodatkowania można doszukiwać się również w regaliach zastrzeżonych dla władców, które stanowiły swoistą formę monopoli finansowych stosowaną w wielu zróżnicowanych dziedzinach takich jak leśnictwo, rybołówstwo czy górnictwo⁶. Powszechny rozwój podatków obrotowych nastąpił w dużej mierze w okresie po I wojnie światowej, co związane było z potrzebą odbudowy wywołanych przez nią zniszczeń. Nic więc dziwnego, że pierwszymi krajami, które wprowadziły tą metodę opodatkowania były Niemcy (1916) i Francja (1917), czyli kraje, których infrastruktura bardzo boleśnie odczuła prowadzone w tym okresie działania wojenne⁷. Opodatkowanie obrotu stanowi kluczowy element współczesnych systemów podatkowych, dostarczając największych spośród wszystkich podatków wpływów do budżetu państw rozwiniętych gospodarczo⁸.

Zasadniczym przedmiotem wszystkich podatków obrotowych jest obrót, będący wynikiem zdarzeń i czynności, powodujących przechodzenie dóbr przez poszczególne stadia związane z procesem produkcji i wymiany⁹. Samo pojęcie obrotu w tym przypadku nie jest do końca jasne, gdyż może być ono rozumiane jako obrót dobrami pomiędzy

⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Warszawa 1996r., s. 145-150.

⁵ J. Klinkowski, *Nowotestamentalny obraz celników na tle systemu finansowego Judei i Imperium Rzymskiego*, „Perspectiva – Legnickie Studia Teologiczno-Historyczne” 2007, nr 2, s.61

⁶ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995, s. 33

⁷ Por. M. Duda-Hyz, *Pośrednie podatki państwowe w: Prawo Podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2023r. s. 242.

⁸ J. Szolno-Koguc, *Istota i miejsce podatków pośrednich w systemie podatkowym*, w: *Proces dostosowywania polskich standardów podatkowych do standardów Unii europejskiej*, red. A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, K. Wójtowicz, Lublin 2003r., s. 9.

⁹ H. Litwińczuk, *Ogólna charakterystyka opodatkowania obrotu w: Prawo podatkowe przedsiębiorców, t. 2*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2006, s. 13.

podmiotami gospodarczymi, jak i obrót finansowy lub też wyłącznie obrót prawny¹⁰. Warto przy tym zauważyć, iż sam przychód może występować w podatkach o charakterze *sensu stricte* przychodowych, jak i dochodowych, a nawet w niektórych przypadkach w podatkach majątkowych, co oznacza, że nie należałoby łączyć koncepcji podatków obrotowych z samych tylko przychodem. Współczesne konstrukcje ogólnego podatku obrotowego są złożone i w mniejszym lub większym stopniu różnią się od pierwotnie stosowanych form tej daniny¹¹.

Z punktu widzenia zakresu przedmiotu opodatkowania można wyróżnić ogólny podatek obrotowy, obciążający obrót wszystkimi dobrami oraz selektywne podatki obrotowe, które obciążają jedynie obrót niektórymi dobrami. W związku z tym, że te ostatnie obciążają tradycyjne wyroby przeznaczone do bezpośredniej konsumpcji, określane są jako podatki konsumpcyjne albo akcyzy¹². Rola podatków obrotowych w systemach podatkowych jest dosyć zróżnicowana, jednak szczególną wagę należy poświęcić podatkowi obrotowemu o charakterze powszechnym, który wraz z podatkiem dochodowym staje się jednym z kluczowych elementów decydujących o ogólnym kształcie systemów podatkowych wykorzystywanych w różnych państwach.

Ogólny podatek obrotowy obejmuje swym zakresem wyrażone w pieniądzu przychody ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług, uzyskane w określonym przedziale czasowym¹³. W jego przypadku każdy akt obrotu powoduje określony obowiązek podatkowy i odpowiadające mu zobowiązanie podatkowe, jednak w odróżnieniu od np. podatku obrotowego od przenoszenia wartości majątkowych, pobór przedmiotowych należności podatkowych odbywa się okresowo, a nie przy każdym akcie obrotu. Ponadto podatek obrotowy ogólny ma charakter globalny, co oznacza, że obejmuje co do zasady całość obrotu towarami i usługami na rynku krajowym, w przeciwieństwie do podatków obrotowych specjalnych, które dotyczą wyłącznie ściśle określonych dóbr i usług. Podstawą tego obciążenia jest obrót dobrami, które są dopuszczone do obrotu, a w szczególności obrotu cywilnoprawnego opartego na zasadzie swobody zawierania umów gospodarczych, którego uczestnicy spodziewają się konkretnych korzyści gospodarczych. Wskazuje to potencjalną, a nie rzeczywistą siłę gospodarczą, gdyż obrót dobrami i jego pieniężny ekwiwalent wskazują jedynie na

¹⁰ R. Mastalski, *Prawo Podatkowe*, Warszawa 2019r., s. 491.

¹¹ M. Duda-Hyz, *Pośrednie podatki państwowe...*, s. 245.

¹² H. Litwińczuk, *Ogólna charakterystyka opodatkowania...*, s. 13.

¹³ M. Duda-Hyz, *Pośrednie podatki państwowe...*, s. 245; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 492.

istnienie tej siły gospodarczej, ale nie określają jej wielkości. Zarówno z prawnego, jak i ekonomicznego punktu widzenia obojętne jest w takim wypadku, jakie są rzeczywiste rezultaty obrotu, dla opodatkowania wystarczające jest bowiem samo wystąpienie obrotu, a nie jego efekty¹⁴. Podstawową cechą charakteryzującą podatki pośrednie jest więc brak powiązania pomiędzy przedmiotem podatku (którym jest co do zasady obrót) a źródłem podatku, czyli zyskiem. Oznacza to iż występowanie obowiązku podatkowego oraz wysokość zobowiązania podatkowego nie zależą od uzyskanego zysku, lecz od wykonania określonej transakcji (obrotu)¹⁵.

Ogólny podatek obrotowy ma współcześnie charakter powszechnej daniny konsumpcyjnej, co oznacza, że z każdym aktem obrotu związany jest podatek, stanowiący część składową ceny lub wykazywany obok niej, który obciąża nabywcę dóbr lub usług. W założeniu, podatek ten obciążać ma przede wszystkim konsumenta, co w praktyce powoduje, że nie jest on pobierany od przedsiębiorcy, lecz raczej „u przedsiębiorcy”. Przedmiotem tego podatku z makroekonomicznego punktu widzenia jest więc suma wydatków konsumpcyjnych, jaka jest realizowana w gospodarce narodowej. Stanowi on pośredni podatek konsumpcyjny, zważywszy, że jego podmiot prawny - ten, na który nałożony jest obowiązek podatkowy - nie jest równocześnie podmiotem ekonomicznym - podmiotem ponoszącym ciężar podatkowy¹⁶. Ogólny podatek obrotowy może przybierać różne konstrukcje. Powszechnie przyjmowanym jest kryterium podziału ze względu na liczbę faz obrotu gospodarczego, które podlegają opodatkowaniu, według którego wyróżnić można¹⁷:

- 1) Podatek wszechfazowy - pobierany we wszystkich fazach obrotu gospodarczego
- 2) Podatek wielofazowy - pobierany w niektórych fazach obrotu gospodarczego
- 3) podatek jednofazowy - pobierany tylko w jednej fazie obrotu gospodarczego

Drugim kryterium, na które warto zwrócić uwagę, jest podział ogólnych podatków obrotowych ze względu na sposób ustalania podstawy opodatkowania - na tej podstawie można wyróżnić:

¹⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe II...*, s. 153.

¹⁵ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej*, Warszawa 2010, s. 22.

¹⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 494.

¹⁷ H. Litwińczuk, *Ogólna charakterystyka opodatkowania...*, s.14.

- 1) Podatek od obrotu brutto - w którym podstawą opodatkowania jest cały obrót zrealizowany w danej fazie, odpowiadający kwocie należnej za sprzedane towary wraz z podatkiem.
- 2) Podatek od obrotu netto - zwany również podatkiem od wartości dodanej (VAT), w którym podstawą opodatkowana jest obrót zrealizowany w danej fazie pomniejszony o obrót dokonany w fazie poprzedniej.

Do grupy podatków obrotowych o największych tradycjach należy zaliczyć podatki wielofazowe brutto, zwane również podatkami kaskadowymi¹⁸. Główną cechą charakteryzującą przedmiotową formę opodatkowania była jego kumulatywność, gdyż pobierano go w każdym etapie obrotu w stosunku do pełnej wartości wyrażonej w cenie towaru lub usługi. Prowadziło to do pobierania „podatku od podatku”, czyli zwiększenia się podstawy opodatkowania i wysokości podatku w zależności od liczby faz obrotu, przez jakie przechodzi produkt do momentu jego wytworzenia, aż do czasu, kiedy trafi do konsumenta. Powyższe zjawisko nazywane było również „lawiną podatkową” lub „kaskadowym narastaniem wysokości podatku” i stanowiło poważny czynnik inflacyjny, który zniekształcał rachunek ekonomiczny podatku obrotowego brutto, uzależniając cenę produktu od liczby faz obrotu¹⁹.

Występowanie efektu kumulacyjnego powoduje, że takie same towary mogą mieć różne ceny, z uwagi na różną kwotę zawartego w nich podatku obrotowego, wynikającego z różnic między ilościami faz obrotu, surowcami i półfabrykatami, zużytymi do produkcji wyrobu finalnego, a także wynikającym z obrotu samym wyrobem finalnym. Tak skonstruowany mechanizm kształtowania się cen powodował w gospodarce rynkowej pionową koncentrację produkcji, która polegała na eliminowaniu faz obrotu gospodarczego poprzez łączenie się przedsiębiorstw dokonujących obrotu w tych fazach w jedno przedsiębiorstwo lub w koncern²⁰. Powodowało to, iż podatek od obrotu netto nie był z punktu widzenia mechanizmów rynkowych neutralny. Ponadto korzystanie z ogólnego podatku obrotowego brutto wiązało się z trudnościami dotyczącymi ustalenia rzeczywistej kwoty podatku obrotowego, obciążającej poszczególne dobra. Było to szczególnie ważne w przypadku wymiany

¹⁸ Por. N. Gajl, *Modele Podatkowe...* s. 34.

¹⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 495.

²⁰ W. Starzyńska, *Podatek od wartości dodanej i jego znaczenie w gospodarce*, „Acta universitas lodziensis. Folia oeconomica” 2006, t. 202. s. 7.

międzynarodowej, z którą wiązała się konieczność zwolnienia od podatku obrotowego dóbr eksportowych i opodatkowania nim dóbr importowanych²¹.

Liczne negatywne aspekty korzystania z ogólnego podatku obrotowego brutto dla konkurencji na rynku wewnętrznym oraz dla wymiany międzynarodowej spowodowały odejście od tej formy opodatkowania. W celu walki ze skutkami korzystania z wielofazowego podatku obrotowego brutto stosowano zasadniczo dwie metody. W pierwszej kolejności można było wyeliminować wielofazowość podatku, tworząc tym samym podatek jednokrotny, bądź można było wyeliminować opodatkowanie brutto, dzięki czemu podatek nadal zachowywał swój wielofazowy charakter, jednak na każdym szczeblu obrotu obciążeniu podlegały jedynie wartości na nim dodane - tworząc tym samym podatek od wartości dodanej.

Obydwie metody skutecznie eliminują negatywne zjawiska wynikające ze stosowania ogólnego podatku obrotowego, dzięki czemu każda z nich znalazła swoje zastosowanie we współczesnych systemach podatkowych. W ostatnich latach jednak pojawia się silna tendencja do rozszerzania zakresu stosowania ogólnego podatku obrotowego w formie podatku od wartości dodanej. Pomimo tego, iż ta forma opodatkowania jest co do zasady bardziej skomplikowana konstrukcyjnie niż podatek obrotowy o charakterze jednofazowym, to jednak względy fiskalne zdają się świadczyć na jego korzyść, co wpływa bezpośrednio na jego rosnącą popularność²².

2. Ogólna charakterystyka podatku od wartości dodanej.

Podatek VAT rozprzestrzenił się na całym świecie szybciej niż jakikolwiek inny nowy podatek we współczesnej historii²³. Podatek od wartości dodanej należy do najważniejszych źródeł dochodów podatkowych na świecie i obejmuje znaczną część populacji, stanowiąc podstawę finansowania systemów fiskalnych w wielu państwach. Bez względu na standardy, wzrost VAT był jednym z najbardziej znaczących wydarzeń w polityce podatkowej i administracji ostatnich dziesięcioleci²⁴. Znaczenie podatku VAT w systemach podatkowych na świecie wzrasta, a jego rola jako instrumentu generowania dochodów publicznych jest coraz bardziej zauważalna w licznych krajach. Szczególnie

²¹ Por. H. Litwińczuk, *Ogólna charakterystyka opodatkowania...*, s.15.

²² R. Mastalski, *Prawo podatkowe...* s. 496.

²³ O. Oldman, A. Schenk, *Value Added Tax, A Comparative Approach*, Cambridge 2007, s.1.

²⁴ M. Keen, B. Lockwood, *The Value Added Tax: Its Causes and Consequences*, "International Monetary Fund Working Paper" 2007, nr 183, s. 3.

jest to zauważalne w krajach Unii Europejskiej, gdzie VAT jest jednym z głównych źródeł dochodów²⁵. Ze względu na swój wysoki udział w dochodach budżetowych, VAT stanowi również jedną z podstaw systemu podatkowego w Polsce²⁶.

Podczas analizy znaczenia podatku od wartości dodanej dla systemów podatkowych państw i jego popularności, warto zwrócić uwagę na inny powszechnie wykorzystywany rodzaj podatku pośredniego, jakim jest akcyza. W odróżnieniu od podatku od wartości dodanej, który stanowi ogólny podatek konsumpcyjny, akcyza należy do selektywnych podatków konsumpcyjnych - obejmując swoim działaniem jedynie wybrane produkty. Powoduje to, iż w przeciwieństwie do podatku od wartości dodanej, akcyza nie jest neutralna dla wyborów dokonywanych zarówno przez producentów, jak i konsumentów, a także jest mniej odporna na wahania rynkowe, bądź zmiany w przyzwyczajeniach odbiorców²⁷. Stanowi ona ponadto podatek jednofazowy od obrotu brutto, pobierany u producenta bądź importera wyrobów opodatkowanych, niezależnie od ogólnego podatku obrotowego²⁸. Analizując popularność akcyzy oraz innych podatków konsumpcyjnych nie sposób jest nie zauważyć ich stopniowo malejącego znaczenia. Biorąc jako przykład kraje zrzeszone w Organisation for Economic Co-operation and Development (dalej jako: OECD), można stwierdzić, iż dochody z podatków od określonych towarów i usług, głównie akcyzy, uległy spadkowi zarówno jako odsetek produktu krajowego brutto (dalej jako: PKB)²⁹, jak i jako odsetek całkowitych dochodów podatkowych³⁰, podczas gdy dochody z VAT wzrosły o 17,3% w ujęciu nominalnym w latach 2020-2021³¹.

Światowe trendy, jeśli chodzi o rozwój podatków pośrednich, podkreślają tym samym ciągły rozwój podatku od wartości dodanej, jak i jego rosnące znaczenie. Konstrukcja podatku od wartości dodanej pozwala na pewną personalizację tego podatku i dostosowanie go do systemu podatkowego danego państwa. Biorąc więc pod uwagę aspekty takie jak: zasięg podatku, wybór miejsca opodatkowania, metody obliczania podatku, określenia produktów, przedsiębiorstw i gałęzi wolnych od opodatkowania, czy

²⁵ J. Sarmiento, *The determinants of Value Added Tax Revenue in the European Union*, "The European Journal of Management Studies" 2016, t. 21, nr 2, s. 80.

²⁶ A. Krajewska, *Opodatkowanie konsumpcji, pracy i kapitału w krajach unii europejskiej*, „Gospodarka Narodowa” 2019, nr 2, s. 47.

²⁷ W. Starzyńska, *Podatek od wartości dodanej*..., s. 9.

²⁸ H. Litwińczuk, *Ogólna charakterystyka opodatkowania obrotu*... s.14.

²⁹ do 3,0% w 2020 r.; spadek o 0,2 punktu procentowego w porównaniu z 2018 r.

³⁰ do 9,1% w 2020 r.; spadek o 0,6 punktu procentowego od 2018 r.

³¹ OECD, *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, online: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/6525a942-en/index.html?itemId=/content/publication/6525a942-en>, (dostęp: 23.09.2025 r.).

techniki opodatkowania, możliwe jest scharakteryzowanie różnych odmian przedmiotowego podatku.

Sam podatek od wartości dodanej stanowi obciążenie fiskalne o charakterze pośrednim, który w swojej konstrukcji stosuje mechanizm odliczenia podatku pobranego w poprzednich etapach obrotu. Podatek ten stanowi, co do zasady, różnicę pomiędzy podatkiem uzyskanym przy okazji sprzedaży produktów i usług klientom, a zapłaconym przy zakupie towarów³². Podatek od wartości dodanej obciąża więc w każdej fazie obrotu nie cały obrót, lecz jedynie wartość dodaną w danej fazie obrotu, która odpowiada różnicy pomiędzy obrotem zrealizowanym w danej fazie a obrotem zrealizowanym w fazie poprzedniej³³. W związku z tym, że wartość całkowita wyrobu finalnego bez podatku jest równa sumie wartości dodanej we wszystkich fazach, ostateczne obciążenie podatkiem tego wyrobu odpowiada sumie kwot podatków uiszczonych w poszczególnych fazach. Ponieważ kwota podatku uiszczanego w każdej fazie jest częścią w kwocie podatku obciążającego wyrób finalny, podatki uiszczane w poszczególnych fazach określane są jako podatki cząstkowe³⁴.

2.1. Historyczny rozwój podatku od wartości dodanej

Głównym założeniem podatku od wartości dodanej było zastąpienie w dużej mierze nieefektywnych podatków obrotowych, w szczególności tzw. podatków kaskadowych. Na początku jego obowiązywania nie miał jeszcze ogólnego charakteru i stosowany był jedynie w stosunku do określonych produktów takich jak alkohol czy papierosy³⁵. Za twórcę podatku od wartości dodanej uznaje się niemieckiego uczonego Carla Friedrich von Siemens, który już w roku 1919 zaproponował pierwsze modele przedmiotowego podatku. Głównym celem podatku od wartości dodanej było przede wszystkim zwalczanie negatywnych efektów korzystania z ogólnego podatku obrotowego brutto. Proponowany przez Siemens model korzystał z opodatkowania wielofazowego, zaproponował on jednak porzucenie koncepcji pobierania podatku od obrotu brutto, na rzecz podatku pobieranego od obrotu netto. Podobne propozycje w tym okresie prezentował również Thomas S. Adams (1921 r.).

³² T. Kondraszuk, *Dylematy funkcjonowania podatku od wartości dodanej (VAT) w rolnictwie*, „Roczniki Naukowe Ekonomii Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich” 2016, t. 103, nr 1, s. 96.

³³ M. Duda-Hyz, *Pośrednie podatki państwowe...*, s. 246 i nast.

³⁴ H. Litwińczuk, *Ogólna charakterystyka opodatkowania...*, s.17.

³⁵ W. Starzyńska, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 5.

Pierwsze realne próby wprowadzenia VAT-u w gospodarce pojawiły się we Francji i Japonii (1948 r. i 1949 r.), jednak podatek od konsumpcji przyjęła pierwsza Francja w 1954 r., w oparciu o metody opracowane przez Maurica Laurego³⁶. Od tego czasu można mówić już o rozszerzającej się popularności podatku od wartości dodanej, gdyż już w latach 60. poprzedniego stulecia nastąpiło przyspieszenie wdrażania w życie tej formy opodatkowania. Prekursorem podatku VAT w Ameryce południowej była Brazylia (1967), podczas gdy w Europie Zachodniej kolejny etap dynamicznego rozwoju zapoczątkowała Dania (1967). Dalszy rozwój tego podatku, z małymi przerwami trwał do końca lat 90³⁷.

Istotny wpływ na procesy związane z upowszechnieniem się podatku od wartości dodanej miało powstanie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej³⁸ (dalej jako: EWG). Na początku lat 60, Komitet Podatkowy i Finansowy opracował raport, w którym wykazano, iż aby móc znieść granice podatkowe, potrzebne jest zastąpienie istniejących podatków obrotowych wspólnym systemem podatku od wartości dodanej. W związku z powyższym, dla dalszego rozwoju podatku od wartości dodanej w Europie wprowadzone zostały Pierwsza i Druga Dyrektywa z 11.4.1967 r. dotyczące harmonizacji ustawodawstw krajów członkowskich w dziedzinie podatku obrotowego, na której podstawie kraje członkowskie EWG zobowiązały się do zastąpienia obowiązujących krajowych podatków obrotowych podatkiem od wartości dodanej. Pierwsza z wymienionych dyrektyw miała służyć przede wszystkim zobowiązaniu państw członkowskich do wprowadzenia ogólnego podatku konsumpcyjnego, w którym każda transakcja miała podlegać podatkowi obliczonemu od ceny towarów i usług, po odjęciu kwoty tego podatku poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów³⁹. Druga dyrektywa natomiast określała podstawowe elementy konstrukcyjne nowego podatku⁴⁰. Kluczowe znaczenie dla pogłębienia procesu harmonizacji odegrała jednak przede wszystkim Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 1977⁴¹ r., zaś w 1993r. w wyniku

³⁶ M. Duda-Hyz, *Pośrednie podatki państwowe* ...s. 243.

³⁷ W. Starzyńska, *Podatek od wartości dodanej*..., s. 6.

³⁸ Szerzej na ten temat, zob. K. Sachs, *Komentarz do art. 1 dyrektywy 2006/112/WE*, w: *Dyrektywa VAT. Komentarz*, red. K. Sachs, R. Namysłowski, Warszawa 2008, s. 45-48.

³⁹ Pierwsza Dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11.4.1967r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych, Dz. Urz. WE L 71 z 14.4.1967r., s. 1301.

⁴⁰ Druga Dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – Struktura i procedury stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. WE L 71 z 14.4.1967 r., s. 1303.

⁴¹ Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, Dz. Urz. UE L 1977 Nr 145, poz. 1.

likwidacji granic celnych postanowiono unormować w niej podstawowe elementy VAT odnoszące się do transakcji wewnątrzwspólnotowych⁴².

Podatek od wartości dodanej stał się w ten sposób - w dużej mierze, podstawową formą opodatkowania w Europie Zachodniej. W ramach przedmiotowej harmonizacji przyjęto metodę obliczania podatku od wartości dodanej, jako podstawy opodatkowania. Należność podatkowa obliczana jest w związku z tym jako różnica między podatkiem ustalonym od całości obrotów, a podatkiem zapłaconym w jego poprzednich fazach. W praktyce w danej fazie obrotu podatek oblicza się od pełnej wartości transakcji, po czym odlicza się kwotę podatku zapłaconego w fazie poprzedniej. Ostatecznie do budżetu trafia jedynie różnica między podatkiem należnym od całej wartości obrotu a podatkiem naliczonym w poprzednim etapie, co sprawia, że faktyczne obciążenie dotyczy wyłącznie wartości dodanej danej fazy. Metoda ta oparta jest na mechanizmie „opodatkowanie-odliczenie” -od kwoty podatku obliczonej od sprzedaży towaru lub świadczenia usługi dokonuje się odliczenia kwoty podatku naliczonego „obok ceny” od nabytych surowców, materiałów itp. Określa się to mianem „metody pomniejszania podatku” czy też „metodą fakturowania” lub „metodą kredytu podatkowego”⁴³. Konstrukcja powyższej techniki obliczania należności podatkowych zasadniczo wybiega poza klasyczną definicję podatku od wartości dodanej, gdyż oblicza się go w pierwszym etapie od pełnej wartości obrotu. W związku z powyższym w wielu krajach używa się nazw takich jak „powszechny podatek obrotowy” bądź (tak jak w Polsce) „podatek od towarów i usług” do określenia nazwy przedmiotowego podatku; zamiast tradycyjnej nazwy „podatek od wartości dodanej”⁴⁴.

Dalszy rozwój podatku od wartości dodanej przypada na lata 80 - 90, w związku z rozpadem Związku Radzieckiego i początkiem transformacji gospodarczej krajów Europy Środkowej. Jest to również okres rozwoju tej koncepcji podatkowej w rozwijających się krajach Afryki, Azji i Pacyfiku. Ponad połowa państw tej ostatniej grupy stosuje już VAT, podczas gdy w poprzedniej dekadzie było ich zaledwie 15%.

⁴² M. Duda-Hyz, *Pośrednie podatki państwowe...*, s. 243.

⁴³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 497.

⁴⁴ M. Duda-Hyz, *Pośrednie podatki państwowe...*, s. 248; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 497.

2.2. Podstawowe zasady

Ogólne założenia podatku VAT można dostrzec w przepisach prawnych UE. Przykładem może być artykuł 1 ust 2 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem. VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów. Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie.”

Z treści przedmiotowego artykułu wyprowadzić można podstawowe zasady konstrukcyjne podatku od wartości dodanej, które określają ogólne cechy tego podatku - takie jak:

- 1) zasada powszechności podatku, którą dodatkowo konkretyzuje przepis art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym opodatkowaniu VAT podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług, co w połączeniu z szerokim zakresem pojęć "dostawy towarów" (art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE) oraz "świadczenia usług" (art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112/W) powoduje powstanie bardzo szerokiego zakresu transakcji podlegających opodatkowaniu VAT⁴⁵. Można więc stwierdzić, iż przedmiotowa zasada oznacza, że podatkowi podlegają wszystkie czynności podatnika, z wyjątkiem tych, które w przepisach ustawy zostały wyraźnie wymienione;
- 2) zasada wielofazowości podatku, z którą związana jest również zasada obniżania kwoty podatku należnego o podatek naliczony w poprzedniej fazie obrotu. W związku z tym opodatkowaniu podlega każdy etap obrotu danym dobrem, aż do momentu nabycia go w celu konsumpcji, przy uwzględnieniu możliwości

⁴⁵ K. Lewandowski, P. Fałkowski *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012, Legalis, komentarz do art. 1, teza 48.

odliczenia przez podatników podatku VAT kwoty podatku zapłaconego przy nabyciu sprzedawanego towaru bądź usługi⁴⁶. Powoduje to, iż sam podatek VAT odprowadzany jest przez podatników etapami oraz w sposób proporcjonalny do przyrostu wartości danych towarów bądź usług w kolejnych fazach obrotu. Zasadniczo więc każda faza obrotu jest opodatkowana począwszy od producenta czy dostawcy surowców do konsumenta poprzez hurtowników i detalistów;

- 3) Zasada opodatkowania konsumpcji, która oznacza, iż VAT obciąża w sensie ekonomicznym konsumenta. Konsument w sensie formalnym, nie jest podatnikiem VAT, ale w odróżnieniu od formalnych podatników VAT ponosi ciężar tego podatku, gdyż zasadniczo nie ma on możliwości przerzucenia ekonomicznego ciężaru podatku na inny podmiot⁴⁷. Podstawowym założeniem podatku VAT jest więc obciążenie konsumenta, a w systemie poboru włączone są wszystkie ogniwa obrotu gospodarczego, przy czym w każdej fazie płaci się podatek od wartości, jaką dodaje się względem poprzednich faz⁴⁸. Przedmiotowa zasada nazywana jest czasem zasadą potrącalności⁴⁹.
- 4) zasada proporcjonalności podatku, która realizowana jest przez zastosowanie przepisów mających wpływ na wysokość podstawy opodatkowania, a także stawek VAT. Regulacje odnoszące się do podstawy opodatkowania mają na celu zapewnienie, że podatek VAT obliczany jest przez zastosowanie właściwej stawki VAT do ceny, jaką jest kwota otrzymana lub należna dostawcy z tytułu wykonanego świadczenia. Drugim elementem służącym do obliczenia kwoty należnego podatku jest stawka VAT. Stawki VAT mają charakter liniowy, tzn. nie ulegają zmianie wraz ze zmianą podstawy opodatkowania danego świadczenia. W rezultacie kwota podatku VAT należnego od danego świadczenia jest proporcjonalna do ceny tego świadczenia⁵⁰;
- 5) zasada neutralności podatku, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT UE⁵¹, oznaczająca, że co do zasady dzięki pośredniemu charakterowi przedmiotowego podatku oraz poprzez zastosowanie prawa do

⁴⁶ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE. Kodyfikacja przepisów o VAT*, Warszawa 2015, Legalis, komentarz do art. 1, teza 1.

⁴⁷ P. Krawat, *Opodatkowanie obrotu podatkiem od towarów i usług*, w: *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 2, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2006, s. 44.

⁴⁸ K. Jurewicz, *Vat w Polsce i w Europie*, Grodziec 2005, s. 13.

⁴⁹ Por. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT tom 1*, Wrocław 2012, s. 7.

⁵⁰ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, art. 1, teza 53.

⁵¹ Wyrok ETS z dnia 19 września 2000 r., C-454/98, Legalis nr 152893.

odliczenia podatku naliczonego, podatnik nie ponosi faktycznego ciężaru ekonomicznego podatku. W sensie prawnym podatnikami tego podatku będą zazwyczaj podmioty prowadzące działalność gospodarczą, jednak z ekonomicznego punktu widzenia podatek VAT obciąża konsumpcję. Koszt podatku ostatecznie będzie więc ponosił konsument ostateczny. W praktyce zastosowanie zasady neutralności podlega wielu ograniczeniom, czego przykładem może być ograniczenie prawa podatników do odliczenia VAT przy nabyciu niektórych towarów i usług⁵². Zasady neutralności podatkowej można również rozumieć jako odzwierciedlenie zasady równego traktowania w zakresie podatku VAT⁵³. Oznacza to, iż sprzeciwia się ona temu, aby podobne towary, które znajdują się w pozycji konkurencyjnej wobec siebie, były traktowane w sposób odmienny z punktu widzenia podatku oraz by podobne transakcje gospodarcze, które znajdują się w pozycji konkurencyjnej wobec siebie, były traktowane w sposób odmienny z punktu widzenia podatku⁵⁴.

Ponadto, wyróżnić można również cechy podatku VAT, takie jak zasada procentowego naliczania podatku od podstawy oraz równość traktowania uczestników obrotu i konsumentów. Podatek VAT ma również w dużej mierze charakter cenotwórczy, co oznacza, iż zmiany w polityce kształtowania stawek podatkowych będą wpływały na strukturę popytu, jak i na społeczną strukturę dochodów ludności. Ponadto opodatkowanie w tym wypadku może wywoływać zmiany o charakterze proinflacyjnym⁵⁵.

2.3. Podmiot opodatkowania

W przypadku podatku VAT kluczowe jest nie tyle wystąpienie określonej czynności, lecz samo dokonanie obrotu, co powoduje, że podmioty uczestniczące w opodatkowaniu spełniają rolę swego rodzaju punktu odniesienia, niezbędnego do ustalenia zobowiązaniowego stosunku podatkowego, w tym ustalenia obowiązku podatkowego oraz wynikającego z niego zobowiązania podatkowego. Warto ponadto

⁵² W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...* art. 1, teza 1.

⁵³ Wyrok ETS z dnia 5 marca 2009 r., C-302/07, Legalis nr 110675.

⁵⁴ Wyrok ETS z dnia 22 marca 2008 r., C-162/07, Legalis nr 97806.

⁵⁵ A. Gomułowicz, D. Mączyński. *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016 r., s. 655.

zaznaczyć, iż podatek od wartości dodanej stanowi pośredni podatek konsumpcyjny, w związku z czym obciążenie jego podmiotów jest zasadniczo przejściowe, gdyż mają one możliwość przerzucenia ciężaru podatkowego na następnego uczestnika obrotu. Podatnikami podatku VAT, podobnie zresztą jak w przypadku innych podatków obrotowych, będą co do zasady osoby wykonujące zawodowo działalność, w której przedmiotem są czynności podlegające opodatkowaniu⁵⁶.

Dobrym przykładem definicji podmiotu podatku od wartości dodanej może być art. 9 dyrektywy 2006/112/WE zgodnie, z którym podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Aby móc stwierdzić, że dana działalność gospodarcza jest wykonywana samodzielnie, należy zbadać, czy dana osoba wykonuje działalność we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność oraz czy ponosi ona związane z prowadzeniem działalności ryzyko gospodarcze⁵⁷. Natomiast „działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

Warto również podkreślić, że użycie słowa "osoba" w przedmiotowej definicji nie powoduje ograniczenia zakresu znaczeniowego tego pojęcia tylko do osób fizycznych czy prawnych. Dla uzyskania statusu podatnika nie jest konieczne posiadanie osobowości prawnej, a zatem każdy podmiot może być uznany za podatnika VAT, nawet jeśli nie posiada osobowości prawnej⁵⁸. Na podstawie przedmiotowego przepisu można więc stwierdzić, iż definicja podmiotu podatku VAT została ujęta w sposób bardzo szeroki. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na istotną kwestię: pojęcie „podatnika” w podatku VAT zostało wyraźnie oddzielone od obowiązku podatkowego. Podatnikiem jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą, niekoniecznie wykonujący czynności podlegające opodatkowaniu, które rodziłyby obowiązek podatkowy. Oczywiście, podatnik może być objęty obowiązkiem podatkowym, jednak nie jest to warunek konieczny do uzyskania tego statusu. Wynika to z faktu iż w prawie unijnym status ten jest pomyślany przede wszystkim jako źródło uprawnień, a dopiero później jako status

⁵⁶ P. Krawat, *Opodatkowanie obrotu podatkiem...*, s. 44.

⁵⁷ Wyrok TSUE z dnia 12 października 2016 r., C-340/15, Legalis nr 1533450.

⁵⁸ K. Lewandowski, P. Falkowski, *Dyrektywa VAT...*, art.9, teza 5.

implikujący obowiązki. W praktyce oznacza to, że podatnik w pierwszej kolejności posiada prawo do odliczenia podatku naliczonego, w dalszej kolejności zaś podmiot ewentualnie obowiązany jest do zapłaty podatku⁵⁹. Podobnie zostało to również ujęte w polskim ustawodawstwie, gdyż treść art. 15 u.p.o.t.u. została w dużej mierze oparta na definicji zawartej w art. 9 dyrektywy 2006/112/WE⁶⁰.

Pewne różnice między omawianymi przepisami można zauważyć porównując treść art. 15 u.p.o.t.u. do art. 9 dyrektywy w wersji angielskiej, gdyż polski tekst art. 9 ust. 1 odnosi się do działalności gospodarczej prowadzonej samodzielnie. Tymczasem tekst angielski (zarówno art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, jak i art. 4 ust. 1 VI dyrektywy) używa pojęcia *independently* – a zatem odnosi się do działalności gospodarczej prowadzonej niezależnie⁶¹. Przedmiotowe pojęcia nie są identyczne, i choć w zbiorze pojęciowym działalności prowadzonej niezależnie zawiera się zbiór pojęciowy działalności prowadzonej samodzielnie, to należy podkreślić, iż zasadniczo zbiór pojęciowy dotyczący działalności prowadzonej niezależnie jest szerszy. Przede wszystkim jednak pojęcie "samodzielności" w większym stopniu związane jest z faktycznym sposobem funkcjonowania (w tym znaczeniu działalnością samodzielną jest np. działalność wykonywana osobiście). Niekoniecznie natomiast samodzielną działalnością będzie sytuacja, gdy czynności wykonywane przez jeden podmiot są odprzedawane przez inny. Takie czynności jak odprzedanie usługi mogą być natomiast uznane za czynności wykonywane niezależnie, jeżeli podatnik ponosi tylko odpowiedzialność prawną związaną z ich wykonaniem. Można więc stwierdzić, iż pojęcie "samodzielności" w większym stopniu oddaje cały aspekt praktyczny pewnego działania, pojęcie "niezależności" dotyczy zaś w większym stopniu pewnego stanu prawnego. Jest więc działalnością prowadzoną niezależnie także działalność prowadzona przez inne podmioty będące podwykonawcami czy rzeczywistymi wykonawcami czynności, za które jednak pełną odpowiedzialność ponosi podmiot będący podatnikiem⁶².

Zasadniczo jednak na gruncie rozpatrywanych przepisów, można stwierdzić, iż głównymi cechami podatnika podatku od wartości dodanej jest samodzielność podmiotu

⁵⁹ A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz*, Warszawa 2022, s. 293.

⁶⁰ Por. J. Perzanowska-Kuśnierek, R. Namysłowski, *Komentarz do art. 9, w: Dyrektywa VAT polska perspektywa*, red. R. Namysłowski, D. Pokrop, Warszawa 2012, s. 59.

⁶¹ P. Krawat, *Opodatkowanie obrotu podatkiem...*, s. 47.

⁶² Szerzej na ten temat, zob. T. Michalik, *VAT Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis, komentarz do art. 15, teza 9.

przy wykonywaniu czynności oraz brak znaczenia celu bądź rezultatu podejmowanych działań. Wymóg wykonywania czynności "samodzielnie" pozwala w tym wypadku na wykluczenie z opodatkowania pracowników oraz innych osób, o ile są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący więzy między pracodawcą a pracownikiem co do warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

Ostatni element definicji podatnika, nawiązujący do prowadzonej działalności gospodarczej stanowi, iż dla uzyskania statusu podatnika bez znaczenia pozostaje cel lub rezultat wykonywanej działalności. Daleko idącą konsekwencją tego faktu jest skorelowanie prawa do odliczenia ze statusem podatnika. Prawo to przysługuje bowiem już od momentu wykonania pierwszej czynności opodatkowanej, nawet więc jeśli podatnik rozpocznie inwestycję, która zakończy się ekonomicznym fiaskiem, prawo do obniżenia kwot podatku należnego o kwoty podatku naliczonego będzie mu przysługiwało⁶³. Jest to tym ważniejsze, iż jednym z podstawowych założeń podatku VAT jest w dużej mierze przejściowe opodatkowanie działalności gospodarczej, niezależne od ostatecznego efektu tej działalności, gdyż celem analizowanego podatku jest obciążenie w ostatecznym efekcie konsumpcji, a nie efektów działalności gospodarczej.

2.4. Przedmiot opodatkowania

Ważną rolę konstrukcyjną w przypadku podatków od wartości dodanej odgrywa przedmiot opodatkowania rozumiany jako zdarzenia (zjawiska) faktyczne lub prawne, z którymi prawo łączy powstanie obowiązku podatkowego⁶⁴. Podatki obrotowe z założenia mają na celu opodatkować obrót, a biorąc pod uwagę, iż jedną z cech podatku VAT jest powszechność, należy stwierdzić, iż pojęcie obrotu w tym przypadku będzie konstruowane w sposób pozwalający na objęcie przedmiotem opodatkowania jak najszerszego kręgu zjawisk gospodarczych⁶⁵. Należy więc stwierdzić, iż co do zasady zakres przedmiotowy w tym podatku będzie unormowany w sposób szeroki. Generalną zasadą jest bowiem, aby każdy akt obrotu został poddany opodatkowaniu, nawet jeżeli

⁶³ W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Warszawa 2024, Legalis, komentarz do art. 15.

⁶⁴ T. Michalik, *VAT Komentarz...*, art. 5, teza 2.

⁶⁵ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 62 i nast.

jest to tylko przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, udziałowców, akcjonariuszy albo wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia.

Przedmiotem opodatkowania w podatku VAT, biorąc pod uwagę jego podstawowe założenia konstrukcyjne powinna być „wartość dodana”, czyli w dużej mierze – obrót netto. Względy praktyczne, sprawiły, że nie ma potrzeby ustalania wartości dodanej, a dla ustalenia podatku należnego, który następnie będzie obniżony o podatek naliczony w poprzednich fazach obrotu, wystarczające jest ustalenie obrotu brutto⁶⁶.

Na gruncie prawa wspólnotowego katalog czynności opodatkowanych został zawarty w art. 2 ust 1 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

- 1) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;
- 2) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane;
 - a) przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw.
 - b) w przypadku nowych środków transportu, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT;
 - c) w przypadku wyrobów podlegających akcyzie, jeżeli od wewnątrzwspólnotowego nabycia naliczany jest podatek akcyzowy na terytorium państwa członkowskiego zgodnie z dyrektywą 92/12/EWG⁶⁷, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT;
- 3) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

⁶⁶ Zob. P. Krawat, *Opodatkowanie obrotu podatkiem...*, s. 59.

⁶⁷ Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, Dz.U. L 76 z 23.3.1992, p. 1–13.

4) import towarów.

Komentowany artykuł zakłada więc w dużej mierze możliwie najszerszy zakres opodatkowania podatkiem VAT, który zawiera ogół czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej⁶⁸. Przedmiotowy przepis wskazuje, iż co do zasady nie jest wystarczające jedynie wykonanie czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, aby stać się podmiotem tego podatku – istotny jest również związek pomiędzy wykonywaną czynnością a podmiotem, który ją realizuje. Aby odpłatna dostawa towarów, odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów oraz odpłatne świadczenie usług dokonywane na terytorium państwa członkowskiego mogły stanowić przedmiot podatku VAT, muszą ponadto być dokonywane bądź świadczone przez „podatnika działającego w takim charakterze”. Oznacza to więc, że podmiot, który spełnia prawne warunki bycia podatnikiem podatku VAT musi występować w określonej transakcji jako podatnik⁶⁹. Na taki stan rzeczy wskazuje również wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (dalej jako: ETS, obecnie TSUE) z 1995r., w którym stwierdzono, iż: *"(...) podatnik musi działać "jako podatnik", aby transakcja podlegała VAT. (...) Transakcja zawarta przez podatnika działającego jako osoba prywatna nie podlega zatem VAT"*⁷⁰. Można więc stwierdzić, iż ani formalny status danego podmiotu jako podatnika zarejestrowanego, ani okoliczności, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości nie mogą jednoznacznie przesądzać o opodatkowaniu tej czynności bez każdorazowego ustalenia, czy w odniesieniu do tej konkretnej czynności podmiot też występował jako podatnik podatku od towarów i usług⁷¹.

W ustawodawstwie polskim definicja opodatkowanych podatkiem VAT czynności znajduje się w treści artykułu 5 u.p.o.t.u. Przepis określa przedmiot opodatkowania podatkiem VAT, którym w ustawie są czynności, działania, stany, a nawet powstrzymanie się od określonej aktywności lub znoszenie aktywności innej osoby⁷². Opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają:

⁶⁸ R. Wolański, *System podatkowy zarys wykładu*, Warszawa 2020, s. 497.

⁶⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 496.

⁷⁰ Wyrok ETS z dnia 4 października 1995 r., C-291/92, EU:C:1995:304, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A61992CJ0291>, (dostęp: 23.09.2025).

⁷¹ Wyrok NSA z dnia 29 października 2007 r., I FPS 3/07, Legalis nr 89265.

⁷² W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy o podatku...*, art. 5.

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju (dalej jako: WNT);
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (dalej jako WDT).

Określenie listy zdarzeń będących przedmiotem opodatkowania ma charakter *numerus clausus*. Lista zawarta w art. 5 u.p.o.t.u. (oraz jej uzupełnienie dokonane w art. 8a i art. 14 u.p.o.t.u.) ma charakter wyczerpujący i zawiera określenie wszystkich czynności i zjawisk stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem VAT. Wszelkie czynności i zjawiska niewymienione w tych regulacjach nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem⁷³. Porównując art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE z art. 5 u.p.o.t.u., należy stwierdzić, iż krajowa regulacja rozszerza formalnie zakres definicji przedmiotu podatku. W Polsce opodatkowaniu podatkiem VAT, jako odrębne czynności, eksport towarów oraz WDT⁷⁴. Należy jednak stwierdzić, że wskazana powyżej różnica w katalogu czynności opodatkowanych ma zasadniczo jedynie techniczną naturę. Oba wspomniane rodzaje czynności, które polski ustawodawca specyficznie wymienił w art. 5 u.p.o.t.u. są w przepisach dyrektywy 2006/112/WE szczególnym przypadkiem dostawy towarów, której towarzyszy wywóz towarów, odpowiednio, poza UE, lub do innego kraju UE⁷⁵.

2.5. Obowiązek podatkowy

Pojęcie obowiązku podatkowego stosowane w teorii prawa podatkowego jest jednym z podstawowych zagadnień konstrukcyjnych każdego podatku. W doktrynie prawa podatkowego pojęcie obowiązku podatkowego jest ujmowane dwojako: po pierwsze, jako obowiązek o charakterze abstrakcyjnym, wyrażony w treści norm prawa podatkowego, a po drugie - jako zindywidualizowany obowiązek podatkowy, powstający

⁷³ T. Michalik, *VAT Komentarz*..., art. 5 teza 7.

⁷⁴ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy*..., art. 2.

⁷⁵ D. Pokrop, *Komentarz do art. 2*, w: *Dyrektywa VAT polska perspektywa*, red. D. Pokrop, R. Namysłowski, Warszawa 2012, s. 47.

z chwilą, gdy określony podmiot spełni warunki uznania go za podatnika, przewidziane w ustawie podatkowej.⁷⁶

Zgodnie z art. 4 Ordynacji podatkowej⁷⁷ (dalej jako: o.p.) obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Innymi słowy, obowiązek podatkowy powstanie wówczas, gdy zaistnieją okoliczności określone w ustawie podatkowej.

Pojęcie obowiązku podatkowego związane jest ponadto z powstaniem zobowiązania podatkowego. W klasycznym ujęciu zobowiązanie podatkowe to skonkretyzowany obowiązek podatkowy co do podmiotu, wysokości podatku i warunków jego zapłaty. Zgodnie z art. 5 o.p. zobowiązanie podatkowe jest wynikającym z obowiązku podatkowego zobowiązaniem podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Oznacza to, iż bez powstania obowiązku podatkowego konkretne zobowiązanie podatkowe co do zasady nie będzie mogło się zmaterializować.

W podatku VAT każdy akt obrotu uznawany jest za czynność samoistną, tworząc zamknięty stan faktyczny podlegający opodatkowaniu. Każda czynność podlegająca opodatkowaniu związana z danym podmiotem rodzi więc z mocy prawa zobowiązanie podatkowe, które musi zostać poprzedzone stwierdzeniem momentu powstania obowiązku podatkowego⁷⁸. Nawet w przypadku tzw. usług o charakterze ciągłym, wydarzeniem będącym przedmiotem opodatkowania jest wykonanie usługi, a nie sam fakt przystąpienia do jej wykonywania. Brak jest zatem okresu podatkowego, który wyznaczałby ramy czasowe dla przedmiotu opodatkowania⁷⁹. W związku z powyższym, w przypadku podatków obrotowych normatywne ustalenie wprost momentu powstania obowiązku podatkowego jest często niezbędne.

Przykładem zdefiniowania momentu powstania obowiązku podatkowego może być artykuł 62 dyrektywy 2006/112/WE, który zawiera istotne dla podatku VAT definicje dotyczące zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności

⁷⁶ A. Mariański. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2023, Legalis, komentarz do art. 4, teza 1.

⁷⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.

⁷⁸ Inaczej sprawa wygląda natomiast w przypadku podatków o otwartym stanie faktycznym, ze względu na konstrukcje których nie ma obowiązku ustawowego określenia momentu powstania obowiązku podatkowego. Szerzej na ten temat, zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 531.

⁷⁹ P. Krawat, *Moment powstania obowiązku podatkowego w: Prawo podatkowe przedsiębiorców t. 2*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2006, s. 141.

podatku. Zgodnie z ust 1 omawianego artykułu, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT, natomiast zgodnie z ust. 2 podatek staje się wymagalny, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeśli termin płatności może zostać odroczony. Aby móc więc określić, w którym momencie powstaje obowiązek podatkowy, w pierwszej kolejności stwierdza się, że dana czynność jest czynnością podlegającą opodatkowaniu oraz, że czynność ta jest wykonywana przez podatnika tego podatku. Są to elementy niezbędne dla określenia podmiotu zobowiązanego do rozliczenia podatku, tzn. tego, na którym ciąży obowiązek podatkowy. Dopiero w drugiej kolejności wnioskuje się, czym w ogóle jest obowiązek podatkowy⁸⁰.

Polski ustawodawca, inaczej niż ustawodawca europejski nie wprowadza pojęć zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności podatku, lecz odwołuje się wyłącznie do jednego sformułowania, tj. momentu powstania obowiązku podatkowego. Analiza przepisów nie pozwala zresztą w sposób jednoznaczny wskazać istoty funkcjonowania przyjętego w dyrektywie 2006/112 podziału. Można nawet stwierdzić, że w praktyce podatkowej wykorzystywany jest wyłącznie jeden termin. Przyjęte przez Polskę rozwiązanie należy więc uznać za wystarczające dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania podatku VAT i skuteczności jego poboru⁸¹. Zgodnie z art. 19a u.p.o.t.u. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi⁸². Ustawodawca w tym przypadku przyjął więc pewną generalną zasadę, wskazującą iż obowiązek podatkowy co do zasady powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów i usług.

W niektórych przypadkach obowiązek podatkowy dla podatku VAT powstaje w przypadku zaistnienia innych konkretnych okoliczności⁸³. Szczególnym sposobem powstawania obowiązku podatkowego jest sytuacja, w której powstaje on z chwilą otrzymania zapłaty, bądź z chwilą wystawienia faktury - o ile fakturę wystawiona terminowo⁸⁴. Warto przy tym zaznaczyć, iż w świetle przepisów dyrektywy 2006/112/WE powiązanie momentu powstania obowiązku podatkowego z terminem

⁸⁰ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 62.

⁸¹ A. Skrzypek, *Komentarz do tytułu VI dyrektywy 2006/112 w: Dyrektywa VAT polska perspektywa* red. R. Namysłowski, D. Pokrop, Warszawa 2012, s. 151 i nast.

⁸² Z zastrzeżeniem ust. 1a, 1b, 5 i 7-11, art. 14 ust. 6, art. 20, art. 21 ust. 1 i art. 138f. u.p.o.t.u.

⁸³ R. Oktaba, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 163.

⁸⁴ K. Kopyściańska, *Podatek od towarów i usług*, w: *Prawo podatkowe*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018, s. 283.

zapłaty lub wystawieniem faktury stanowi odstępstwo od zasady ogólnej, przez co w polskim prawodawstwie rozwiązania te stosowane są wyłącznie w enumeratywnie wskazanych czynnościach⁸⁵. Odrębnie został na przykład określony moment powstania obowiązku podatkowego w imporcie towarów, który powstaje co do zasady z momentem powstania długu celnego⁸⁶. Wyjątkowo zostały również potraktowane WDT oraz WNT, dla których obowiązek podatkowy co do zasady powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15 dni od miesiąca następującego po miesiącu dokonania dostawy⁸⁷. W odniesieniu do dostawy towarów dokonywanych poprzez użycie interfejsu cyfrowego obowiązek podatkowy powstaje w momencie zaakceptowania płatności

2.6. Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania jest ujmowana jako jeden z elementów wyznaczających prawną konstrukcję podatku. Wyraża ona ilościowe lub wartościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania w kategoriach ogólnych i abstrakcyjnych. Wielkość podstawy opodatkowania wyznacza zatem sytuacja faktyczna lub prawna, z którą łączy się powstanie obowiązku podatkowego, tj. przedmiot opodatkowania. W tym sensie istnieje związek między przedmiotem opodatkowania a jego podstawą, gdyż wchodzi ona w skład przedmiotu opodatkowania⁸⁸. Biorąc pod uwagę, iż rezultatem czynności podlegającej opodatkowaniu w przypadku podatku od wartości dodanej jest obrót, można stwierdzić iż podstawa opodatkowania - w tym przypadku - stanowić będzie swego rodzaju rozwinięcie przedmiotu opodatkowania, będąc z nim przy tym ściśle związana.

Rezultatem czynności podlegającej opodatkowaniu, (określonej w art. 5 u.p.o.t.u.) jest bowiem obrót, ujmowany przez prawodawcę jako zapłata. Takie określenie podstawy opodatkowania nawiązuje do jej unormowań w art. 73 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym: w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług⁸⁹ podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy,

⁸⁵ M. Duda-Hyz, *Pośrednie podatki państwowe...*, s. 264.

⁸⁶ Zgodnie z art. 19a ust 9-11 u.p.o.t.u.

⁸⁷ Zgodnie z art. 20 u.p.o.t.u.

⁸⁸ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, s. 153.

⁸⁹ innych niż te, o których mowa w art. 74-77 dyrektywy 2006/112/WE

usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia. Jest ona więc rezultatem umowy między stronami transakcji - od tego, jaką wartość wynagrodzenia ustalą sprzedawca i nabywca, zależy wysokość podstawy opodatkowania. Podstawę opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług stanowi więc całe wynagrodzenie rzeczywiście otrzymane z tego tytułu. Wynagrodzenie to jest zatem wartością obiektywną, to znaczy, wartością rzeczywiście otrzymaną w każdym konkretnym przypadku⁹⁰. Zasada ta stoi na przeszkodzie uznaniu za podstawę opodatkowania wartości rynkowej towaru lub usługi. Również kwota, jaką nabywca towaru lub usługi zapłacił za towar nie może być uznana za podstawę opodatkowania, jeśli różni się od kwoty faktycznie otrzymanej przez sprzedawcę⁹¹. Wynagrodzenie powinno mieć możliwość bycia wyrażonym w ekwiwalencie pieniężnym, co jednak nie przesądza, że musi mieć ono postać pieniężną. Wynagrodzenie, jako świadczenie wzajemne może przybrać również postać rzeczową albo mieszaną. Innymi słowy musi istnieć możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego stanowiącego wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług⁹². Kwota należna obejmuje więc całość świadczenia należnego nabywcy. Jeśli podatnik wyodrębnił w rachunku koszty uboczne związane ze świadczeniem głównym, które poniósł we własnym imieniu w związku z wykonywaniem świadczenia, to kwoty uzyskane z tego tytułu wchodzi również do podstawy opodatkowania świadczenia głównego⁹³.

Wynagrodzenie uzyskiwane przez sprzedawcę bądź usługodawcę powinno być ponadto bezpośrednio związane z dokonaną transakcją. W przypadku, w którym całość lub część kwoty należnej dostawcy nie jest bezpośrednio związana z wykonanym świadczeniem (dostawą towarów lub świadczeniem usługi), nie powinna ona być uwzględniona w podstawie opodatkowania. Sformułowanie "w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usługi" wskazuje także, że o podstawie opodatkowania, jako jednym z elementów konstrukcyjnych podatku, można mówić wyłącznie w sytuacji, gdy ma miejsce transakcja podlegająca opodatkowaniu. Dopiero stwierdzenie, że taka czynność jest lub będzie realizowana, umożliwia określenie podstawy opodatkowania⁹⁴.

⁹⁰Wyrok ETS z dnia 24 października 1996 r., C-288/94, ECLI:EU:C:1996:398, online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61994CJ0288>, (dostęp: 23.09.2025 r.).

⁹¹ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, art. 73, teza 35.

⁹² J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 861.

⁹³ P. Krawat, *Opodatkowanie obrotu podatkiem...*, s. 148.

⁹⁴ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, art. 73, teza 7.

Treść art. 73 dyrektywy 2006/112/WE konkretyzowany jest ponadto przez treść art. 78 i 79 dyrektywy 2006/112/WE. Na tej podstawie można określić, iż zasadniczo do podstawy opodatkowania wlicza się:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;
- 2) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Zasadniczo nie obejmuje ona natomiast:

- 1) obniżek cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- 2) opustów i obniżek cen udzielonych nabywcy lub usługobiorcy i uwzględnionych w momencie transakcji;
- 3) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym.

Podstawa opodatkowania podatkiem od wartości dodanej w regulacjach krajowych została zawarta w art. 29a u.p.o.t.u., zgodnie z którym za podstawę opodatkowania należy uznać co do zasady wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Należy zaznaczyć, że przepisy dotyczące podstawy opodatkowania w polskim ustawodawstwie zostały w znacznym stopniu zmienione przez nowelizację ustawy z 7 grudnia 2012 r., która weszła w życie 1 stycznia 2014 r.⁹⁵.

Przedmiotowa definicja wyraźnie różni się więc od regulacji art. 29 ust. 1 u.p.o.t.u. obowiązującego przed 1 stycznia 2014 r., zgodnie z którą podstawą opodatkowania był obrót. Obrotem zaś, zgodnie z tym przepisem, była kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmowała

⁹⁵ Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r. poz. 35 z późn. zm.

całość świadczenia należnego od nabywcy lub od osoby trzeciej, oraz podlegała zwiększeniu o otrzymane dotacje subwencje itp., mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Treść art. 29 ust. 1 u.p.o.t.u. przewidywał wprost, że podstawa opodatkowania to kwota należna pomniejszona o kwotę należnego podatku - a zatem jest to kwota netto. W gruncie rzeczy podstawową różnicą między tymi formułami jest to, że przepis art. 29 ust. 1 u.p.o.t.u. odnosił się jedynie do kwoty należnej, pomijając kwotę faktycznie zapłaconą. Nie ulega więc wątpliwości, że porównanie przepisów art. 29a ust. 1 u.p.o.t.u. i art. 29 ust. 1 u.p.o.t.u. obowiązującego przed 1 stycznia 2014 r. prowadzi do wniosku, że to obecnie obowiązujący art. 29a ust. 1 u.p.o.t.u. w znacznie większym stopniu odpowiada art. 73 dyrektywy 2006/112/WE⁹⁶.

Definicja z art. 29a u.p.o.t.u. reguluje ogólną zasadę dotyczącą podstawy opodatkowania, która w niektórych przypadkach, w związku ze specyfiką danej czynności będzie ulegać odpowiednim zmianom. W przypadku nieodpłatnego przekazania towarów, o którym mowa w art. 7 ust 2 u.p.o.t.u. podstawę opodatkowania - zgodnie z art. 29a ust 2 u.p.o.t.u.- stanowi cena nabycia towarów, a gdy jej nie ma, koszt wytworzenia. Z istoty podatku, w szczególności zaś z relacji prawnych pomiędzy podstawą opodatkowania a wysokością podatku wynika, że chodzi tu o zapłatę stanowiącą należność netto (czyli należność niezawierającą podatku), gdyż inaczej podstawa opodatkowania byłaby utożsamiana z podatkiem. Stanowisko to potwierdza art. 29a ust. 6 pkt 1 u.p.o.t.u., zgodnie z którym podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku⁹⁷. Przedmiotowy przepis, wraz z art. 29a ust 7 u.p.o.t.u. stanowi w dużej mierze nawiązanie do treści art. 78 i 79 dyrektywy 2006/112/WE, które w podobny sposób precyzują one treść definicji podstawy opodatkowania.

2.7. Stawki podatku

Charakterystycznym dla wszystkich podatków obrotowych, w tym również dla podatku od wartości dodanej jest stosowanie proporcjonalnej stawki podatkowej. Co do zasady stanowi ona procentowo stałą wielkość w stosunku do podstawy opodatkowania. Oznacza to zachowanie stałego stosunku do samej podstawy. Przy zachowaniu tego samego stosunku między podstawą podatku a stawką, kwota podatku zmienia się wraz ze

⁹⁶ T. Michalik, *VAT Komentarz...*, art. 29a, teza 7.

⁹⁷ Zob. A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz...*, s. 501 i nast.

zmianami jakie zachodzą po stronie podstawy opodatkowania. Podatek rośnie więc wraz ze wzrostem podstawy podatkowej i maleje wraz ze zmniejszaniem się tej podstawy⁹⁸. W przypadku podatków obrotowych, stawka podatkowa wyraża stosunek pomiędzy wysokością podatku a wielkością podstawy opodatkowania, a także wywiera wpływ na samą podstawę, co w pewien sposób wyróżnia ten element konstrukcyjny podatku VAT, jak i ogólnych podatków obrotowych, od innych stosowanych form opodatkowania⁹⁹. Podmioty, na które ustawa nakłada obowiązek podatkowy, obarczone są także obowiązkami dotyczącymi ustalania należności podatkowych oraz ich poboru.

Podstawowa stawka podatku od wartości dodanej stosowana w krajach UE została wskazana w art. 96 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług. Z przytoczonego przepisu można wyprowadzić kilka podstawowych zasad dotyczących stawek w podatku VAT. Kluczowa w tym wypadku jest zasada, zgodnie z którą w systemach podatkowych państw członkowskich wykorzystywana jest stawka podstawowa. Oznacza to, że stawki obniżone mogą być stosowane tylko wyjątkowo i jedynie w przypadkach dozwolonych przez prawo unijne¹⁰⁰. Stosowanie stawki podstawowej ma co do zasady charakter reguły ogólnej - jeśli w stosunku do jakiegoś rodzaju towarów i usług nie wskazano wyraźnie, że ma do niego zastosowane niższa stawka podatkowa, to tego rodzaju towar lub usługa podlega opodatkowaniu stawką podstawową¹⁰¹. Ponadto, państwa członkowskie mają względną swobodę w ustalaniu wysokości stawki podstawowej, przy czym stawka na dostawę towarów i świadczenie usług musi mieć jednakową wysokość. Państwa członkowskie nie mogą zatem różnicować wysokości stawki podstawowej ze względu na rodzaj dokonywanej czynności opodatkowanej. Zasada ta ma na celu zapobieganie sytuacji, w których podatnicy w sposób sztuczny kształtowaliby przeprowadzane transakcje, aby zastosować jak najniższą stawkę VAT¹⁰². Komentowany przepis wprowadza również zasadę, według której stawka podatku powinna być określana procentowo. Natomiast zgodnie z art. 97 dyrektywy 2006/112/WE stawka podstawowa nie może być niższa niż 15 %.

⁹⁸ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, s. 157.

⁹⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 525 i nast.

¹⁰⁰ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 96.

¹⁰¹ Wyrok NSA z dnia 9 października 2000 r. I SA/Ka 2367/98, LEX nr 44026.

¹⁰² K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, Sekcja 1, teza 4.

Warto ponadto wskazać, iż zgodnie z art. 98 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą, co do zasady stosować nie więcej niż dwie stawki obniżone. Stawki obniżone ustalane są jako procent podstawy opodatkowania, który nie może być niższy niż 5%, i są stosowane wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług wymienionych w załączniku III, m.in. w stosunku do:

- 1) środków spożywczych (łącznie z napojami, ale z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczonych do spożycia przez ludzi i zwierzęta, żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz składniki zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych; produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych;
- 2) dostawy wody;
- 3) produktów farmaceutycznych stosowanych do celów medycznych i weterynaryjnych;
- 4) sprzętu medycznego, medycznych urządzeń wspomagających, wyrobów medycznych, przedmiotów medycznych i sprzętów pomocniczych oraz sprzętów ochronnych (w tym masek ochronnych), przeznaczonych zwykle do użytku w opiece zdrowotnej lub do użytku osób z niepełnosprawnościami, jak również towarów niezbędnych do kompensowania i przezwyciężania niepełnosprawności, oraz dostosowania, naprawy, wynajmu i dzierżawy takich towarów;
- 5) przewozu osób i transportu towarzyszących im towarów;
- 6) dostawy, w tym w formie wypożyczeń w bibliotekach, książek, gazet i czasopism na nośnikach fizycznych lub drogą elektroniczną albo na oba sposoby - innych niż publikacje, które w całości lub w przeważającej mierze służą celom reklamowym, oraz innych niż publikacje, które w całości lub w przeważającej mierze składają się z treści wideo lub możliwej do odsłuchania muzyki; produkcja publikacji dla organizacji nienastawionych na osiągnięcie zysku oraz świadczenie usług związanych z taką produkcją;
- 7) dostawy i instalacji paneli słonecznych na prywatnych budynkach mieszkalnych, budynkach mieszkalnych oraz na budynkach publicznych i innych budynkach wykorzystywanych w interesie publicznym, a także w sąsiedztwie takich budynków;

Oprócz dwóch stawek obniżonych, państwa członkowskie mogą stosować również stawkę obniżoną, niższą niż stawka minimalna 5 % oraz zwolnienie z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie do dostaw towarów lub świadczenia usług. Stawka obniżona niższa niż stawka minimalna 5 % oraz zwolnienie z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie mogą być stosowane wyłącznie w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług ujętych w punktach wymienionych z załącznika III powyżej (pkt 1 – 6 oraz pkt 10c w dyrektywie 2006/112/WE), a także w stosunku do innych punktów załącznika III objętych możliwościami przewidzianymi w art. 105a ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z art. 41 u.p.o.t.u. polski model podatku od wartości dodanej przewiduje stawkę podstawową w wysokości 22%, oraz dwie stawki obniżone: 7% i 5% (art. 41 ust 2 i ust 2a u.p.o.t.u.), zgodnie jednak z art. 146ef u.p.o.t.u. stawka podstawowa ulega podwyższeniu do 23%, natomiast stawka obniżona 7% do 8%.

2.8. Prawo do odliczenia podatku naliczonego

Metoda opodatkowania podatkiem VAT opiera się o mechanizm „opodatkowanie - odliczenie”, w którym zawierają się kluczowe założenia konstrukcyjne ogólnego podatku obrotowego netto. W celu jego realizacji podatek VAT wprowadza pojęcie podatku należnego oraz podatku naliczonego. Podatek należny to suma kwot podatku wynikająca z dostawy towarów lub świadczenia usług. Natomiast podatek naliczony stanowi sumę kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług oraz dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi. Mechanizm odliczenia, polega co do zasady na możliwości pomniejszenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego¹⁰³. To na tej podstawie możliwe jest wyeliminowanie nieprawidłowości związanych z funkcjonowaniem ogólnego wielofazowego podatku obrotowego brutto. Realizacja tej idei wymagała jednak stworzenia specyficznej procedury podatkowej o wysokim stopniu skomplikowania, która wyróżnia się znacznie na tle innych podatków¹⁰⁴. W treści dyrektywy 2006/112/WE do tego zagadnienia odnosi się art. 167, zgodnie z którym prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

¹⁰³ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 231.

¹⁰⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 535.

Powyższy przepis określa ogólną regułę moment, w którym powstaje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Zgodnie z zasadą wyrażoną w tym artykule powstaje ono w momencie, w którym podatek ten staje się wymagalny, a więc z chwilą powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do podatku, który podlega odliczeniu. Oznacza to więc, że w momencie, w którym po stronie dostawcy powstaje obowiązek podatkowy wynikający z dokonania danej transakcji, po stronie nabywcy powstaje, co do zasady prawo do odliczenia tego podatku. Faktura bądź inny dokument określony przepisami prawa jest w tym przypadku niezbędny do zrealizowania tego prawa. Prawodawca, w art. 167 dyrektywy 2006/112/WE nadał fakturze znaczenie dowodu istnienia prawa do odliczenia podatku naliczonego, jak również dokumentu, dzięki któremu podatnik ma możliwość skorzystania z nabytego prawa¹⁰⁵.

Głównym celem systemu odliczeń jest zasadniczo zapewnienie całkowitego uwolnienia przedsiębiorcy od ciężaru podatkowego wynikającego z podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Służy on więc w dużej mierze realizacji zasady neutralności podatkowej w podatku VAT. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób, w zakresie ciężaru podatkowego neutralność wszystkich rodzajów działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników - pod warunkiem, że ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT¹⁰⁶. Jak wynika z tego ostatniego warunku, aby odliczenie podatku VAT było możliwe transakcja, która powoduje naliczenie podatku powinna pozostawać w ścisłym i bezpośrednim związku z transakcjami objętymi podatkiem należnym, rodzącymi prawo do dokonania odliczenia. W ten sposób prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzącym prawo do jego odliczenia¹⁰⁷. Tym samym to prawo nie dotyczy czynności wykonywanych przez podatnika korzystającego ze zwolnienia, albo przez podmiot który co prawda jest podatnikiem, ale względem konkretnej czynności nie występuje w tym charakterze¹⁰⁸.

Realizacja prawa do odliczenia następuje w omawianym systemie poprzez pomniejszenie kwoty podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu towarów oraz usług związanych z działalnością gospodarczą podatnika. Gdy kwota podatku należnego

¹⁰⁵ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 167.

¹⁰⁶ Wyrok ETS z dnia 29 października 2009 r., C-29/08, Legalis nr 175642.

¹⁰⁷ Wyrok ETS z dnia 26 czerwca 2005 r., C-465/03, Legalis nr 69056.

¹⁰⁸ M. Duda-Hyz, *Pośrednie podatki państwowe...*, s. 265.

nie występuje (podatnik nie zrealizował w danym okresie żadnych czynności powodujących powstanie obowiązku podatkowego) lub jest mniejsza od kwoty VAT naliczonego, dodatnia różnica między kwotą VAT naliczonego a kwotą VAT należnego powinna być zwrócona na konto podatnika lub przeniesiona do rozliczenia w kolejnych okresach rozliczeniowych. Odliczenie podatku naliczonego, co do zasady, powinno przysługiwać podatnikom w pełnej wysokości¹⁰⁹.

Podstawowe znaczenie dla istoty podatku VAT w polskim systemie prawnym ma art. 86 ust 1 u.p.o.t.u., zgodnie z którym w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Użyte w konstrukcji przepisu sformułowanie „prawo” wskazuje, że odliczenie podatku naliczonego nie jest obowiązkiem podatnika, a jest zależne od jego wyboru. Podatnik wyraża więc wolę skorzystania z tego prawa w deklaracji podatkowej składanej dla potrzeb podatku od towarów i usług. Komentowany przepis określa moment powstania prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz wskazuje termin, w którym możliwe jest skorzystanie z tego prawa¹¹⁰. Kwotę podatku naliczonego w tym przypadku stanowi:

- 1) suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:
 - a) nabycia towarów i usług,
 - b) dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi;
- 2) w przypadku importu towarów - kwota podatku:
 - a) wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego,
 - b) należnego, w przypadku, o którym mowa w art. 33a u.p.o.t.u.
 - c) wynikająca z deklaracji importowej, w przypadku, o którym mowa w art. 33b u.p.o.t.u.
 - d) wynikająca z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2-3 i art. 34 u.p.o.t.u.
- 3) zryczałtowany zwrot podatku,
- 4) kwota podatku należnego z tytułu:
 - a) świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca,
 - b) dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca,

¹⁰⁹ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, art. 167, teza 5.

¹¹⁰ W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy o podatku...*, art. 86.

- c) WNT o którym mowa w art. 9 u.p.o.t.u.,;
- d) WNT, o którym mowa w art. 11 u.p.o.t.u.,;
- 5) różnica podatku, o której mowa w art. 30c ust. 2 u.p.o.t.u.;
- 6) u podatnika, o którym mowa w art. 16 u.p.o.t.u.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (nie licząc wyjątków wskazanych w art. 86 ust 10b u.p.o.t.u.) powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy¹¹¹.

Można więc stwierdzić, iż konstrukcja podatku naliczonego wynika wprost z istoty podatku od towarów i usług, jako podatku od wartości dodanej, zgodnie z którą podatek obciąża w każdej fazie obrotu nie pełen obrót, ale tylko tę wartość, która została dodana w konkretnej fazie. W związku z tym, należało stworzyć mechanizm umożliwiający podatnikowi rzeczywiste obciążenie obrotu stanowiącego jego wartość dodaną, która to wartość odpowiada różnicy pomiędzy obrotem zrealizowanym w danej fazie a obrotem zrealizowanym w fazie poprzedniej.

Podatek od wartości dodanej może być co do zasady pobierany według metody rachunkowej (*accounts-based VAT*), ale również według metody transakcyjnej (*transaction based VAT*). W ramach metody transakcyjnej można wyróżnić metodę fakturową (*credit-invoice VAT*), a także metodę kredytu podatkowego podlegającego odliczeniu, ale bez faktur (*credit-subtraction VAT without invoices*)¹¹². Przy obliczaniu wysokości podatku od wartości dodanej, najczęściej praktykowaną metodą jest metoda fakturowa, zwaną również metodą odejmowania pośredniego, która polega na wyznaczeniu różnicy między podatkiem brutto a podatkami zapłaconymi we wcześniejszych fazach obrotu. Przedmiotowa metoda skutecznie ogranicza zasięg obrotu nieopodatkowanego, gdyż związana jest ona z koniecznością dokumentowania obrotu fakturami¹¹³.

¹¹¹ Zgodnie z art. 86 ust 10 u.p.o.t.u.

¹¹² A. Bernal, *Zasadność zwolnienia usług pośrednictwa finansowego z podatku od wartości dodanej*, „Gospodarka Narodowa” 2012, nr 1, s. 118.

¹¹³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 497.

3. Wady i zalety podatku od wartości dodanej

Konstrukcja podatku VAT pozwala na uniknięcie wielu problemów wynikających z korzystania z innych ogólnych podatków pośrednich, jednak nie jest to rozwiązanie pozbawione wad. Implementacja podatku VAT do systemu podatkowego państwa nie jest więc czymś w pełni pozbawionym zagrożeń i ryzyka. Biorąc to pod uwagę, ważne wydaje się być zrozumienie tych aspektów i wskazanie zarówno wad jak i zalet przedmiotowego rozwiązania.

Z punktu widzenia państwa, szczególnie ważną zaletą podatku VAT jest skuteczność przedmiotowego podatku w stanowieniu stałego źródła dochodów dla budżetu państwa. Jego wydajność zapewnienia wysokie wpływy podatkowe, dzięki czemu często zastępuje on nieefektywne lub niezbyt dobrze zarządzane podatki albo takie, którymi zarządzanie jest dość uciążliwe i niekiedy stwarza możliwość oszustw podatkowych już u jego podstaw¹¹⁴.

Ważnym aspektem konstrukcji podatku VAT jest również to, iż w jego przypadku obciążenia narastają stopniowo i zależne są w pierwszej kolejności od wartości dodanej w określonej fazie obrotu oraz od stosowanej stawki podatkowej. Powoduje to, iż podatek ten, w założeniu nie prowadzi do zniekształcenia relacji cen w poszczególnych fazach obrotu, a także ceny płaconej przez konsumenta, gdyż ta jest w całości zależna od wartości dodanej, a nie od liczby faz obrotu¹¹⁵. Pewną zaletą podatku VAT jest również możliwość przerzucenia ciężaru podatkowego na konsumenta. Prowadzi to do powstania „znieczulenia podatkowego” dzięki, któremu przedsiębiorstwa płacą podatki bez zbędnych oporów, gdyż mogą przerzucać je na konsumentów, którzy w większości wypadków są nieświadomi przedmiotowego obciążenia, gdyż podatek ten wliczany jest do ceny towarów i usług przez nich nabywanych¹¹⁶.

Europejskie systemy opodatkowania podatkiem VAT stosują ponadto „metodę kredytu podatkowego”¹¹⁷, polegającą na tym, iż obowiązek zapłaty podatku łączy się z konkretnymi transakcjami (obrotami) dokonywanymi przez podatników, które

¹¹⁴ G. Czerewko, H. Ivanicka, S. Onyśko, *Rola podatku VAT w kształtowaniu ceny na produkty i usługi*, w: *Roczniki Wydziału Nauk Prawnych i Ekonomicznych KUL*, 2005, t. 1, s. 15.

¹¹⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 498.

¹¹⁶ W. Maruchin, *VAT – Harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998r., s. 17.

¹¹⁷ A. Dziobek-Romanski, A. Barczewska-Dziobek, *Podatek od wartości dodanej w Unii Europejskiej – Zagadnienia wybrane*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2003, t. 13, nr 1, s. 189.

wymagają ewidencjonowania w formie faktur. Zapewnia to pozostawienie „śladu” w postaci faktury, która może stanowić skuteczne narzędzie kontroli sprawowanej przez administrację podatkową. Powoduje to ponadto, iż uczestnicy obrotu nie są zainteresowani sztucznym zaniżaniem wysokości swojej sprzedaży, gdyż wykazywanie wyższej sprzedaży nie wiąże się ze zwiększonym opodatkowaniem, a wręcz pozwala na większe odliczenie od podatku naliczonego w stosunku do całego obrotu podatku zapłaconego w poprzednich fazach obrotu. Prowadzi to do powstania mechanizmu samokontroli ze strony podatników uczestniczących w poszczególnych fazach obrotu, gdyż wykazanie niższego obrotu prowadzi bezpośrednio do zmniejszenia wysokości odliczenia podatku zapłaconego w danej fazie¹¹⁸.

Warto również zwrócić uwagę, iż ujęcie w ewidencji księgowej podatku VAT jako odrębnej pozycji przy fakturowaniu sprzedaży towarów i usług pozwala na przejrzystość obliczania i poboru podatku¹¹⁹, co dodatkowo ułatwia przeliczanie go na kolejnych uczestników obrotu, zwiększając tym samym precyzję przy ustalaniu ich udziału w wyrobach finalnych. Sprzyja to między innymi międzynarodowej wymianie towarów i umożliwia zbywanie towarów na eksport w cenach netto (bez podatku od wartości dodanej) oraz dokładne ustalanie podstawy opodatkowania w przypadku importu towarów¹²⁰.

Powszechność podatku VAT powoduje dodatkowo, iż w przeciwieństwie do podatków pośrednich o bardziej selektywnym charakterze, takich jak akcyza, wpływy z niego wynikające nie są uzależnione od mody, zwyczajów społecznych, dostępności substytutów, bądź innych podobnych i przemijających czynników społecznych. Łatwo jest również podnieść stawkę podatku od wartości dodanej w sytuacji zwiększonego zapotrzebowania finansowego państwa, co wpływa na jego wysoką wydajność fiskalną. Przedmiotowy podatek cechuje się również mniejszą wrażliwością na zmiany warunków gospodarczych wpływających na konsumpcję, co widać w szczególności porównując go z wynagrodzeniami, zyskami i innymi źródłami przychodów stanowiących przedmiot obciążenia podatku dochodowego¹²¹.

Do wad podatku VAT z pewnością można zaliczyć poziom skomplikowania tej formy opodatkowania. System jego wymiaru i poboru związany jest z koniecznością

¹¹⁸ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 498.

¹¹⁹ W. Maruchin, *VAT – Harmonizacja...*, s. 19.

¹²⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 498.

¹²¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 498.

prowadzenia szczegółowych i pracochłonnych ewidencji. Biorąc to pod uwagę, koszt obsługi podatkowej, szczególnie w przypadku niewielkich podmiotów gospodarczych będzie stosunkowo wysoki¹²². Ponadto podatek ten wprowadza dodatkowe utrudnienia przy wprowadzaniu zwolnień podatkowych, które przy nadmiernym stosowaniu mogą prowadzić do kumulacji obciążeń podatkowych¹²³. Zwolnienia podmiotowe z podatku VAT nie pozwalają na odliczenie podatku z poprzedniej fazy i zamiast stanowić ułatwienie bądź ulgę, prowadzą do rzeczywistego obciążenia ciężarem podatkowym podmiotów zwolnionych¹²⁴. W praktyce, podmiot będący zwolnionym z opodatkowania traktowany jest na tych samych zasadach, jak rzeczywisty konsument, który nie ma od czego odliczyć zapłaconego podatku. Podmiot zwolniony może co prawda przerzucić podatek na swego odbiorcę, ale jeżeli odbiorca nie jest konsumentem ani podmiotem zwolnionym z podatku od wartości dodanej, to zakup towaru stanowi dla niego większe obciążenie niż w przypadku, gdyby dokonał go u podmiotu podlegającemu opodatkowaniu przedmiotowym podatkiem. W przypadku zwolnień przedmiotowych sytuacja jest podobna. Ogranicza to możliwości wykorzystania podatku VAT do celów innych niż fiskalny, a także prowadzi do tego, że podmioty niepodlegające opodatkowaniu poszukując kontrahentów na rynku, kierują się nie tylko względami ekonomicznymi, ale również podatkowymi.

Podmioty zwolnione od podatku najchętniej zawierają transakcje z podmiotem będącym w takiej samej sytuacji. Rzeczywiste korzyści osiągną natomiast podatnicy wówczas, gdy ich obroty podlegają opodatkowaniu według stawki zerowej. Oznacza to bowiem zwolnienie od podatku z zachowaniem prawa do potrącenia podatku zapłaconego w poprzedniej fazie. Występuje zatem faktyczne zwolnienie od podatku. Stawka zerowa stosowana jest m.in. w przypadku eksportu, a także w ramach WDT w krajach członkowskich UE, rzadko zaś w obrotach realizowanych na rynku krajowym¹²⁵.

¹²² W. Maruchin, *VAT – Harmonizacja...*, s. 23.

¹²³ D. Gotz-Kozierkiewicz, *Podatek od wartości dodanej*, „*Ekonomika i organizacja przedsiębiorstwa*” 1990, nr 9 s. 12.

¹²⁴ Zob. C. Knotzer, S. Pfeffer, *Exemptions in VAT: A Theoretical Overview of Traditional and Modern VAT Systems*, w: *Virtues and Fallacies of VAT: an Evaluation after 50 years*, red. R. van Brederode, Alphen aan den Rijn 2021, s. 99.

¹²⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 498.

4. Techniczne aspekty zwolnienia od podatku VAT

Ważnym elementem systemów korzystających z podatku VAT jest określenie, które przedmioty i podmioty mogą lub powinny korzystać ze zwolnień od podatku. Podstawową przyczyną wprowadzenia zwolnień w przypadku podatku VAT jest ograniczenie regresywności podatku, albo subsydiowanie pozytywnych efektów zewnętrznych¹²⁶. Częstym powodem do zastosowania zwolnienia jest również trudność związana z ustaleniem danego podatku, jak np. przy usługach bankowych bądź ubezpieczeniowych. Opodatkowanie w niektórych przypadkach może ponadto wiązać się z nieproporcjonalnie wysokimi kosztami poboru związanymi z wydatkami administracyjnymi, które przewyższałyby poziom wpływów z podatku. Zwolnienia mogą ponadto być również zastosowane w przypadku towarów i usług związanych z dziedzinami mającymi szczególne znaczenie dla społeczeństwa, jakimi są z pewnością edukacja bądź ochrona środowiska. Najczęściej stosowane zwolnienia przedmiotowe, obok wyżej wymienionych, dotyczą dwóch głównych grup towarów i usług. Pierwsza z nich łączy się zasadniczo z eksportem towarów i usług, druga natomiast obejmuje w głównej mierze usługi związane z działalnością prawniczą i medyczną, a także usługi z rodzaju socjalnych, kulturalnych i wychowawczych, usługi związane z działalnością poczty, handel nieruchomościami, handel złotem i jego wyrobami, usługi o charakterze charytatywnym, świadczenia rzeczy i usług organizacji pracodawców i pracowników na rzecz ich członków oraz transakcje finansowe¹²⁷.

Biorąc pod uwagę kwestie takie jak neutralność podatku VAT, jak i jego powszechność, przyjmuje się, iż zwolnienia w takim wypadku powinny być ograniczone tylko do szczególnych przypadków. Wynika to z faktu, iż zwolnienie danych podmiotów bądź przedmiotów z opodatkowania podatkiem VAT niesie za sobą bardzo konkretne konsekwencje. Producenci produktów, które nie są objęte podatkiem, bądź świadczący usługi nieopodatkowane podatkiem VAT nie mają możliwości uzyskania zwrotu podatku zapłaconego w poprzednich fazach obrotu, co prowadzi w tym wypadku do kumulowania się obciążeń podatkowych, jeśli dane dobra bądź usługi występują w dalszych etapach obrotu. Korzystanie z tej formy zwolnienia ogranicza możliwość skorzystania z zasady neutralności podatku do wartości dodanej, jednak jest to zasadniczo najprostszy sposób nie objęcia danych dóbr i usług podatkiem VAT, który ogranicza koszty administracyjne,

¹²⁶ C. Knotzer, S. Pfeffer, *Exemptions in VAT...*, s. 101.

¹²⁷ A. Dziobek-Romański, A. Barczewska-Dziobek, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 191.

jest stosunkowo łatwy do zrozumienia, a także nie generuje dodatkowych kosztów związanych z ewidencjonowaniem rachunkowości po stronie podatnika. Alternatywnym sposobem do wprowadzenia swego rodzaju zwolnienia w przypadku podatku VAT jest opodatkowanie danych dóbr bądź usług podatkiem o stawce zerowej. W takim wypadku podatnicy nie tylko nie płacą podatku w związku z dobrami i usługami opodatkowanymi stawką zerową, lecz nadal pozostają podatnikami podatku od wartości dodanej (ze stawką 0%) przez co nadal mają pełne prawo do zwrotu podatków poniesionych w poprzednich fazach obrotu¹²⁸. Można więc stwierdzić, iż w przypadku podatku VAT "zwolnienie" w rzeczywistości oznacza, że "zwolniony" przedsiębiorca musi zapłacić podatek VAT od swoich nakładów bez możliwości ubiegania się o jakąkolwiek ulgę z tytułu podatku zapłaconego od swoich nakładów, natomiast opodatkowanie "zerową stawką" oznacza że przedsiębiorca otrzymuje pełną rekompensatę za podatek VAT, który płaci od swoich nakładów, a zatem faktycznie jest zwolniony z podatku VAT¹²⁹.

Ponadto, możliwe jest również wprowadzenie tzw. systemów specjalnych, czyli szczególnych metod opodatkowania danych dóbr lub usług podatkiem VAT, które biorą pod uwagę szczególnie charakter tych podmiotów. Przedmiotowe formy opodatkowania zazwyczaj różnią się od ogólnie stosowanego podatku VAT w danym kraju.

W tym zakresie pewne kontrowersje może budzić kwestia opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT. Biorąc pod uwagę specyfikę rolnictwa na tle innych gałęzi gospodarczych pełne opodatkowanie podatkiem VAT napotyka często spore trudności, jednocześnie zaś zaobserwować można tendencje do poprawy efektywności tego systemu poprzez poszerzanie bazy podatkowej, oraz ograniczenie się do małej liczby stawek przy zachowaniu jak największej prostoty funkcjonowania systemu¹³⁰. W przeważającej większości krajów rozwijających się, producenci rolni funkcjonują zazwyczaj poza systemami podatku od wartości dodanej. W przypadku producentów objętych tym podatkiem, ze względu na ograniczenia administracyjne, często może dochodzić do niedostatecznej dokumentacji obrotu z ich strony.

W przypadku krajów rozwiniętych rolnictwo również traktowane jest w sposób szczególny. Można zaobserwować w tych przypadkach niższy wzrost dochodów podatkowych związanych z obowiązywaniem podatku VAT w stosunku do krajów,

¹²⁸ O. Oldman, A. Schenk, *Value added tax...*, s. 50.

¹²⁹ A. Tait, *Value Added Tax, International Practice and problems*, Waszyngton 1998, s. 49.

¹³⁰ W. Starzyńska, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 16.

w których rolnictwo odgrywa znaczącą rolę w tworzeniu produktu krajowego¹³¹. Można nawet stwierdzić, iż z wysokim udziałem rolnictwa w tworzeniu PKB związany jest niższy poziom rozwoju administracji, w tym również podatkowej. Jednak tendencje opisane powyżej utrzymują się również w przypadku wyraźnego wyłączenia rolnictwa poza system podatku VAT. Niezależnie od powodów wydaje się normą, że wartość dodana rolnictwa jest łagodnie opodatkowana¹³².

Samo objęcie działalności rolniczej szczególnymi warunkami w zakresie podatku VAT podyktowane jest najczęściej kosztownością poboru i administracji tego podatku w rolnictwie. Działalność rolnicza wiąże się często z dużym rozproszeniem, szczególnie w przypadku drobnych gospodarstw rolnych, co stanowi szczególną trudność w przypadku monitoringu i pomiaru podatku. Dodatkową komplikację stanowi również sezonowość produkcji rolnej oraz rozbieżność w czasie pomiędzy nakładami a wynikami produkcji rolnej. Ponadto, na zastosowanie szczególnych warunków opodatkowania działalności rolniczej podatkiem od wartości dodanej wpływa również regresywność tego podatku. Przedmiotowy podatek nakładany na żywność obciąża konsumenta w formie obniżenia dochodów realnych. W takim wypadku wyłączenie produktów rolnych z systemu podatkowego podatku od wartości dodanej może skutecznie osłabić regresywność podatku w sposób, który nie narusza dochodów samych producentów rolnych. Można w tym miejscu jednak zauważyć, że podobny problem możliwy jest do zaobserwowania również w stosunku do małych przedsiębiorców.

Warto jednak podkreślić, że z działalnością w rolnictwie związane jest wiele czynników wyróżniających tę gałąź gospodarczą na tle innych działalności gospodarczych, czego przykładem może być choćby fakt, iż rolnicy często produkują i sprzedają wiele produktów, które mogą podlegać różnym stawkom VAT, a ich nakłady, takie jak nawozy czy nasiona są kupowane sporadycznie i również mogą podlegać różnym stawkom podatku VAT. Ponadto prowadzenie gospodarstw rolnych może być łączone z innymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu, na przykład wynajmem pokoi czy transportem zwierząt. Szczególne uprzywilejowanie rolnictwa ma więc uzasadnienie¹³³

Argument dotyczący redystrybucji dochodów - rozważany od stronu konsumpcji jest zasadniczo poprawny jedynie w odniesieniu do podstawowych artykułów

¹³¹ L. Ebrill, M. Keen, J.P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT*, Waszyngton 2001, s. 101.

¹³² W. Starzyńska, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 16.

¹³³ A. Tait, *Value Added...*, s. 142.

żywnościowych, gdyż badania empiryczne wskazują, iż efekt redystrybucji dochodów osiągniętych dzięki tej formie pośredniego opodatkowania rolnictwa jest znikomy. Od strony produkcji brak właściwie funkcjonującego podatku dochodowego, nawet w odniesieniu do dużych i dobrze prosperujących gospodarstw rolnych. Skłania to do nakładania na rolników obciążeń fiskalnych w postaci podatku pośrednich¹³⁴.

Zasadniczo należy stwierdzić iż w szerokiej perspektywie czasowej powinno się raczej dążyć do objęcia produktów rolnych systemem podatku od wartości dodanej i traktowania ich na równi z innymi dobrami i usługami. Jednak biorąc pod uwagę koszty administracyjne, a także ograniczenia społeczne dotyczące rolnictwa, w początkowym okresie obowiązywania tego podatku właściwym wydaje się stosowanie systemów specjalnych dotyczących opodatkowania działalności rolniczej, z którymi często związane są zwolnienia podmiotowe lub przedmiotowe.

5. Uwagi końcowe.

Rola podatków pośrednich w systemach podatkowych państw jest bardzo złożona, a poprzez swoją modalność – również zróżnicowana. Szczególnie ważne dla kształtowania systemów podatkowych są podatki pośrednie o charakterze ogólnym, które ze względu na swój globalny charakter obciążają w zasadzie cały produkt krajowy wytworzony w danym czasie. Początkowe korzystanie z ogólnych podatków pośrednich związane było z pewnymi utrudnieniami, gdyż pierwsza stosowana forma tego podatku – wielofazowy podatek brutto miał charakter kumulatywny. Prowadziło to do tzw. pobierania „podatku od podatku” co przekładało się negatywnie na wydajność tych systemów a także na kształtowanie działań rynkowych podatników. Rozwiązaniem dla przedmiotowego problemu okazał się wielofazowy podatek netto, który w formie podatku VAT jest powszechnie wykorzystywany w krajach UE, a także skutecznie rozprzestrzenia się również na inne kraje. Wpływy podatkowe z tytułu podatku VAT stanowią przy tym doskonałe źródło dochodów budżetowych państwa przy ciągle rosnącym ich udziale w produkcie krajowym.

Cechy podatku od wartości dodanej, takie jak jego neutralność, wielofazowość i powszechność powodują jednak, że dla lepszego funkcjonowania powinien on mieć szeroką bazę podatkową, małą liczbę stawek podatkowych i dążyć do jak największego

¹³⁴ W. Starzyńska, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 17.

uproszczenia procedur. W tym zakresie utrudnieniem jest stosowanie zwolnień zarówno przedmiotowych i podmiotowych.

Na szczególną uwagę w tym względzie zasługuje przede wszystkim opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem od wartości dodanej. Biorąc pod uwagę argumenty czysto systemowe należy stwierdzić, iż pełne objęcia rolnictwa podatkiem od wartości dodanej jest zasadniczo lepszym i prostszym rozwiązaniem, niż stosowanie w tym względzie zwolnień. Jednak ograniczenia administracyjne związane z możliwością monitorowania, czy sprawnego poboru tego podatku, łącznie z problemami o charakterze społecznym, czy politycznym powoduje, iż w wielu krajach działalność rolnicza, ze względu na swój szczególny charakter traktowana jest w sposób specjalny. Zasadniczo jednak, system podatkowy dążyć powinien w szerokiej perspektywie czasowej do zrównania rolnictwa z innymi gałęziami gospodarczymi w tym aspekcie.

II. Opodatkowanie działalności rolniczej w UE

1. Harmonizacja prawa podatkowego w UE

Prawo europejskie ma co do zasady charakter integracyjny, co oznacza, że jego zasadniczym celem jest doprowadzenie do powiązania systemów prawnych państw członkowskich, pozwalającego na realizację wyznaczonych celów założycielskich¹³⁵. Harmonizacja, jest jedną z podstawowych metod integracji bezpośredniej. Jest to proces długofalowy i skomplikowany, wymagający wielu kompromisów oraz komunikacji między podmiotami w niego zaangażowanymi¹³⁶.

Problemy z właściwym zdefiniowaniem harmonizacji wynikają często z niejednolitej i niekonsekwentnej terminologii stosowanej w zakresie tego procesu¹³⁷. Wynika ona w dużej mierze z gradacji skutku harmonizacji, która znajduje swoje odzwierciedlenie w stosunku różnorodnych określeń: od „zblizania ustawodawstw” poprzez „koordynacje systemów prawnych”, „harmonizacje *sensu stricto*” aż do „ujednolicenia”. Podział ten ma jednak charakter nieostry, a użycie powyższych terminów nie jest jednolite¹³⁸. Istotnym czynnikiem zwiększającym niejednoznaczność terminologiczną jest konieczność operowania tymi pojęciami w różnych językach, co w praktyce przekłada się na problemy translacyjne i różnice interpretacyjne¹³⁹. We wszystkich powyższych przypadkach chodzi jednak co do zasady o usunięcie przeszkód w funkcjonowaniu prawa, które są albo samoistnym rezultatem przyjętych uregulowań prawnych, albo rezultatem różnic w tych uregulowaniach. Zamierzony efekt spójności ma zostać osiągnięty dzięki zastąpieniu tych regulacji nowymi przepisami prawa wewnętrznego, odpowiadającymi wymaganiom prawa unijnego¹⁴⁰.

¹³⁵ C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2000, s. 590

¹³⁶ W. Pomorski, *Zryczaltowany zwrot...*, s.21.

¹³⁷ Zob. P. Gołasa, *Harmonizacja polityki podatkowej w Unii Europejskiej na przykładzie podatku od wartości dodanej*, „Zeszyty Naukowe SGGW, Polityki Europejskie, Finanse i Marketing” 2009, nr 2, s. 163-171.

¹³⁸ Szerzej na ten temat, zob. J. Osiejewska, *Harmonizacja prawa państw członkowskich Unii Europejskiej*, Warszawa 2006, s. 12 i nast.

¹³⁹ Szerzej na temat problemu tłumaczeń norm prawa UE, zob. A. Nowak-Far, *Prawo Unii Europejskiej. Języki, struktury, działanie w praktyce*, Warszawa 2021, s.660 i nast.

¹⁴⁰ J. Osiejewska, *Harmonizacja prawa państw...*, s. 13

W najbardziej ogólnym znaczeniu proces harmonizacji jako takiej można rozumieć jako zestrojenie poszczególnych elementów w harmonijną całość. W przypadku harmonizacji prawa poszczególne elementy powinny być pojmowane jako porządki prawne państw członkowskich, natomiast harmonijna całość w tym przypadku stanowi rynek wewnętrzny. Można więc stwierdzić, iż jest to proces służący niwelowaniu i eliminowaniu niezgodności oraz sprzeczności między systemami prawnymi w celu osiągnięcia założonych przez podmioty uczestniczące w tymże procesie celów, które wiążą się z dążeniem do spójności prawa¹⁴¹. Harmonizacja prawa będzie więc oznaczać proces normatywnego zbliżenia systemów prawnych państw członkowskich, zmierzający do zapewnienia sprawnego funkcjonowania jednolitego rynku europejskiego, w tym rynku rolnego¹⁴². Tak rozumiana harmonizacja zakłada więc w pierwszej kolejności wspólne uzgadnianie treści i zakresu standardów obowiązujących w ramach szeroko pojętej wspólnoty, a następnie poddanie się tym uzgodnionym standardom przez państwa członkowskie.

Celem procesu dostosowywania systemów prawnych państw członkowskich do prawa wspólnotowego jest przede wszystkim zbliżenie treści przepisów danych krajów do wzorców przyjętych przez kraje UE. Co do zasady nie jest to więc mechaniczne i bezkrytyczne włączenie pewnych przepisów do krajowego systemu prawnego poszczególnych państw starających się o członkostwo, co oznacza, że w konsekwencji przedmiotowy proces również wymagać będzie wypracowania indywidualnego dla każdego z nich programu dostosowawczego¹⁴³.

Szczególnie ważne dla realizacji założeń harmonizacji w krajach UE jest ujednolicenie systemów podatkowych występujące w krajach członkowskich, gdyż znaczące różnice dotyczące systemu obciążeń fiskalnych, obejmujące zakres towarów podlegających opodatkowaniu, wysokość stawek podatkowych a także techniki poboru podatku mogą stanowić realne zagrożenie dla jednolitego rynku¹⁴⁴. Harmonizacja podatkową w tym przypadku można zdefiniować jako proces skutkujący takim zbliżeniem systemów podatkowych różnych krajów, w którego efekcie kwestie podatkowe nie wpływają na przepływ towarów, usług oraz czynników produkcji między

¹⁴¹ Por. P. Szwajdler, *Granice negatywnej harmonizacji podatków bezpośrednich w prawie Unii Europejskiej*, Warszawa 2021, s. 22 i nast.

¹⁴² Zob. J. Barcz, A. Michoński, *Polska w unii europejskiej. Wybór dokumentów*, w: *Prawo i Praktyka Gospodarcza*, Warszawa 2004, s. 415.

¹⁴³ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty...*, s. 35.

¹⁴⁴ R. Lipniewicz, *Docelowy system...*, s. 52 i nast.

krajami¹⁴⁵. Harmonizacja taka jest potrzebna wtedy, gdy różnice w systemach podatkowych występujących w tych krajach powodują, że decyzje podejmowane przez jeden bądź kilka z nich niosą skutki także dla innych. Chodzi więc o pogodzenie systemów podatkowych różnych krajów, a także o to, aby ich funkcjonowanie było zgodne z celami unii gospodarczej¹⁴⁶.

Przyjmując zatem, iż harmonizacja podatkowa była i jest nadal ujednolicaniem prawa podatkowego wewnątrz UE, które następuje w drodze uzgodnienia poziomu niezbędnej standaryzacji, a następnie jej wprowadzenia do systemów podatkowych państw członkowskich, nie sposób nie zauważyć, iż taka harmonizacja nie będzie automatycznie oznaczać pełnej unifikacji podatków polegającej na wyeliminowaniu krajowych systemów podatkowych¹⁴⁷.

W UE funkcjonuje selektywne podejście do harmonizacji podatków. Stosunkowo ścisłej regulacji poddano opodatkowanie pośrednie, bezpośrednie zaś podlega dostosowaniom w wąskim zakresie¹⁴⁸. Ujednolicenie podatków bezpośrednich nie ma tak dużego znaczenia z punktu widzenia funkcjonowania jednolitego rynku wewnętrznego, jak harmonizacja podatków pośrednich¹⁴⁹. Pierwsze regulacje wspólnotowe dotyczące podatków pośrednich zostały zawarte w Traktacie Rzymskim ustanawiającym EWG¹⁵⁰ z 25 marca 1957 r. Podobnie Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską¹⁵¹ (dalej jako: TWE) sformułował wiele reguł dotyczących podatków. Jednym z kluczowych przepisów zawartych w traktacie jest art. 90 TWE (aktualnie art. 110 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹⁵² – dalej jako: TFUE), który dotyczy zakazu wszelkiej, bezpośredniej bądź pośredniej dyskryminacji podatkowej produktów pochodzących z innych krajów członkowskich. Ponadto zakaz ten rozszerzony jest również do zwrotu podatków w przypadku wywozu produktów, gdyż w przypadku gdy

¹⁴⁵ L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 257 i nast.

¹⁴⁶ K. Janas, *Czy istnieje harmonizacja podatków dochodowych w prawie Unii Europejskiej?*, w: *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system podatkowy*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2014, s. 72.

¹⁴⁷ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty harmonizacji podatków pośrednich*, w: *Proces dostosowania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, red. A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, K. Wótcowicz, Lublin 2003, s. 34.

¹⁴⁸ Zob. R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 490 i nast.

¹⁴⁹ A. Cieśliński, *Wspólnotowe prawo gospodarcze. Tom I. Swobody rynku wewnętrznego*, Warszawa 2009, Legalis.

¹⁵⁰ Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą, z dnia 25 marca 1957 r., EUR-Lex, online, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A11957E%2FTXT>, (dostęp: 23.09.2025)

¹⁵¹ Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z dnia 29 grudnia 2006 r., Dz.Ur.UE.C Nr 321, str. 1

¹⁵² Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r., Dz.U. 2004 Nr 90, poz. 864

produkty są wywożone na terytorium jednego z państw członkowskich, jakkolwiek zwrot podatków wewnętrznych nie może być wyższy od podatków, które zostały na nie nałożone bezpośrednio lub pośrednio.

Należy przy tym jednak pamiętać, iż harmonizacja systemów podatkowych krajów członkowskich UE zachodzi w kontekście wielu innych procesów związanych z integracją dotyczącą finansów publicznych samej UE, jak i jej państw członkowskich. Procesy te mają charakter wielopoziomowy, który składa się z wielu elementów, z których wszystkie są porównywalnie ważne dla istnienia UE. Powoduje to, iż harmonizacja należy do procesów o szczególnie wysokim poziomie skomplikowania, którego implementacja zawsze będzie powodować pewne trudności. Wynika to przede wszystkim z tego, iż na zakres i tempo przedmiotowego procesu wpływ wywierają krajowe systemy prawne funkcjonujące w poszczególnych państwach członkowskich, które często będą cechowały się swoją własną specyfiką na tle reszty systemów krajów członkowskich. Można również zwrócić uwagę na różnice, które występują w zakresie kompetencji władz wykonawczych, w potrzebach finansowych krajowych budżetów, w poziomie zamożności społeczeństwa i stopniu zaspokojenia jego potrzeb, a także w zaangażowaniu i chęci poszczególnych państw członkowskich co do zakresu i stopnia zgodnego współdziałania w dziedzinie harmonizacji podatkowej. Wszystko to powoduje, iż jednoznaczna ocena zasadności tego procesu w praktyce może powodować pewne trudności.

W przypadku harmonizacji podatków pośrednich, występują również czynniki dodatkowe, podyktowane funkcjonowaniem w krajach członkowskich zróżnicowanych systemów podatkowych, które obejmują swoim zakresem różne towary podlegające opodatkowaniu, różny poziom stawek, odmienne techniki poboru podatku oraz występujące różnice w zakresie zasilania wpływami z tego podatku bądź budżetów lokalnych lub państwowych. Występowanie mnogich, wielopłaszczyznowych różnic w zakresie podatków pośrednich powoduje, iż harmonizacja w tym zakresie musi mieć długofalowy charakter i przebiegać powinna powoli, powinna być realizowana etapami¹⁵³. Proces harmonizacji podatków wymaga ponadto od państw członkowskich znaczącego ograniczenia swojej suwerenności w dziedzinie stanowienia prawa podatkowego¹⁵⁴. Integracja europejska prowadzi do zasadniczej zmiany układu

¹⁵³ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty ...*, 32.

¹⁵⁴ D. Nerudova, *Tax competition and tax harmonization in the European Union*, "Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis" 2004, nr 6, s. 137.

faktycznego władztwa podatkowego państw członkowskich, ograniczając spójność ich krajowych systemów podatkowych i osłabiając dominującą dotąd pozycję państwa w tej sferze¹⁵⁵. Proces ten ma jednak charakter nierównomierny, mimo że formalnie kompetencje prawne do nakładania podatków pozostają niemal nienaruszone, to realna zdolność państw członkowskich do skutecznej realizacji własnej polityki podatkowej ulega wyraźnemu osłabieniu¹⁵⁶.

Mimo powyższych zagrożeń, w przypadku podatków pośrednich jednym z najważniejszych argumentów przemawiającym za integracją państwową w tej dziedzinie jest to, iż jest ona niezbędna do bezkonfliktowego funkcjonowania wspólnych polityk w dziedzinie transportu, rolnictwa oraz rybołówstwa. Różnice w opodatkowaniu mogą bowiem przyczyniać się do konfliktów przy ustalaniu wspólnych postanowień we wspomnianych dziedzinach¹⁵⁷. W związku z powyższym główną przesłanką harmonizacji podatków pośrednich jest takie skonstruowanie systemu opodatkowania, aby uniknąć podwójnego opodatkowania czy też jego braku, jak również zakłócenia konkurencji¹⁵⁸.

W naturalny sposób proces harmonizacji prawa podatkowego prowadzić będzie do powstania pewnych konfliktów z interesem szeroko pojętej UE, a interesami poszczególnych państw członkowskich, co wynika w dużej mierze ze ścierania się ze sobą interesu ogółu państw europejskich z interesami o charakterze bardziej lokalnym. Pewnym rozwiązaniem mogłoby być ustanowienie jednolitego prawa podatkowego dla całej UE, jednak wymagało by to stworzenia systemu, który byłby dostosowany do specyfiki każdego państwa członkowskiego. Aktualnie biorąc pod uwagę duże różnice ekonomiczne, społeczne i geopolityczne wprowadzenie wspólnego ustawodawstwa dla całej Unii Europejskiej wydaje się być nierealne, a szanse na kompletne zniwelowanie tych czynników w niedalekiej przyszłości wydają się być mało prawdopodobne¹⁵⁹.

¹⁵⁵ Rządy narodowe wciąż nakładają podatki, ale często to Unia Europejska kształtuje ich formę, a czasem nawet poziom opodatkowania. Choć UE nie dysponuje w tradycyjnym, fiskalnym sensie władzą podatkową, to wywiera znaczną władzę regulacyjną w zakresie podatków; szerzej na ten temat, zob. P. Genschel, M. Jachtenfuchs, *How the European Union Constrains the State: Multilevel Governance of Taxation*, "European Journal of Political Research" 2011, nr 50, s. 293–314.

¹⁵⁶ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych*, Warszawa 2010, s. 64 i nast.

¹⁵⁷ B. Makowicz, *Harmonizacja podatków pośrednich w UE*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2004, nr 12, s. 95.

¹⁵⁸ W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe: część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009, s. 368.

¹⁵⁹ W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 22.

2. Geneza rozwoju przepisów dotyczących opodatkowania VAT w UE.

Podstawą implementacji procesów związanych z harmonizacją systemów podatkowych w UE, w szczególności w odniesieniu do podatków pośrednich, jest w znacznej mierze tworzenie jednolitego rynku wewnętrznego, wynikającego z konieczności zapewnienia swobody przepływu towarów, usług, osób oraz kapitału na obszarze całej UE¹⁶⁰. Podstawą tych procesów było uniknięcie nadmiernego ograniczenia kompetencji władz krajowych państw członkowskich w sprawach fiskalnych. Do tego dochodziły również problemy wynikające ze znacznych różnic w konstrukcji systemów podatkowych poszczególnych krajów członkowskich. Plany powstania wspólnego rynku wymagały jednak podjęcia działań mających na celu zniesienie barier w przepływie towarów i usług pomiędzy krajami członkowskim¹⁶¹. Pierwotnie uważano, że realizacja celów traktatowych wymaga zbliżenia krajowych przepisów prawnych przez przyjęcie identycznych przepisów, które powinny być stosowane w całej Wspólnocie¹⁶². Miało to gwarantować eliminowanie w warunkach konkurencji różnic związanych z odmiennością systemów prawa wewnętrznego państw członkowskich. Założenie to powodowało, iż konstruowane dyrektywy musiały posiadać bardzo szczegółowy charakter, by móc w sposób wyczerpujący określać wymagane charakterystyki danych towarów, co powodowało długoletnie konsultacje i spowolnienie procesów legislacyjnych. Nawet w przypadku osiągnięcia porozumienia, podejmowane środki były często krytykowane za niedostosowanie do potencjalnych możliwości postępu technicznego i oceniano je jako czynniki mogące hamować dalszy rozwój. Przedmiotowa krytyka doprowadziła do zmiany strategii Komisji Europejskiej i odejścia od harmonizacji zwanej zupełną (całkowitą) na rzecz harmonizacji częściowej, w której głównym założeniem było harmonizowanie w takim zakresie, jaki jest koniecznym do usunięcia przeszkód w handlu¹⁶³. W konsekwencji, budowa wspólnego obszaru aktywności gospodarczej Europejczyków polegała na usuwaniu najbardziej niepożądanych różnic i stopniowym ujednolicaniu zasad w poszczególnych branżach zjednoczonej sfery ekonomicznej z założeniem, że pełna unifikacja jest niemożliwa do realizacji oraz niepożądana ze względu na różnorodną specyfikę systemów gospodarczych i społecznych państw

¹⁶⁰ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty...*, s. 31.

¹⁶¹ P. Gołasa, *Harmonizacja polityki podatkowej w Unii Europejskiej...*, s. 165.

¹⁶² A. Evans, *Prawo integracji europejskiej*, Warszawa 1996, s. 195.

¹⁶³ M. Witkowska, *Zasady funkcjonowania Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 284.

członkowskich¹⁶⁴. Analiza dotychczasowej praktyki UE w zakresie harmonizacji podatków pośrednich wskazuje na dalszy proces odchodzenia od koncepcji harmonizacji totalnej, obejmującej prawie całe ustawodawstwo podatkowe, na rzecz harmonizacji o charakterze bardziej punktowym i ograniczonym, polegającej na ingerowaniu prawa unijnego tylko w tych dziedzinach, w których same państwa członkowskie i wydane przez nie przepisy nie byłyby w stanie zapewnić osiągnięcia głównego celu UE, jakim jest zapewnienie swobody przepływu towarów i usług na jednolitym rynku europejskim¹⁶⁵.

Wprowadzenie wspólnego rynku wywarło poważny wpływ na dalszy rozwój koncepcji harmonizacji podatków pośrednich. Likwidacja granic wewnętrznych wraz ze zniesieniem kontroli celnych i paszportowych oraz liberalizacją szeregu skomplikowanych czynności administracyjno-prawnych nie było wystarczające do realizacji celów integracji europejskiej związanych z wspólnym rynkiem. Również zastosowanie mechanizmów wyrównawczych w stosunku do kursów walutowych nie okazało się być w praktyce rozwiązaniem potrzebnym do eliminacji występujących na wspólnym rynku zniekształceń w konkurencyjnej wymianie towarów i stanowiło w dużej mierze nieskuteczny instrument, który miał służyć do ich eliminacji. Spowodowało to konieczność stworzenia porównywalnych warunków dla prowadzenia działalności gospodarczej oraz wspólnych zasad dla zachowania uczciwej konkurencji w przypadku wymiany towarów i usług między poszczególnymi państwami członkowskimi¹⁶⁶.

Swoboda związana z możliwością łatwej zmiany domicylu i wyboru zarówno miejsca zamieszkania, a także siedziby firmy dla prowadzenia działalności gospodarczej spowodowała, iż wyjątkowo istotnym czynnikiem wpływającym na podjęcie wyborów w tym zakresie były obciążenia podatkowe - zarówno dotyczące osób fizycznych jak i osób prawnych. Należy ponadto stwierdzić, iż mimo wielu zabiegów legislacyjnych mających na celu ograniczenie wpływu tego zjawiska, trend ten utrzymuje się w dużej mierze do dnia dzisiejszego. Wysokość obciążeń podatkowych ma wpływ na bezpośrednie różnicowanie zysków podmiotów występujących w gospodarce, jak również dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne związanych ze świadczeniem pracy najemnej. Obciążenia podatkowe wynikające z podatków pośrednich, oraz ich

¹⁶⁴ Rola prawodawstwa Unii Europejskiej i prawa międzynarodowego w kształtowaniu materialnego prawa podatkowego, w: *Materialne prawo podatkowe (część szczegółowa) zarys wykładu*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, Warszawa 2009, Legalis.

¹⁶⁵ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty ...*, s. 38.

¹⁶⁶ W. Modzelewski, *Podatek akcyzowy*, Warszawa 2003, s. 56.

poziom decyduje w dużej mierze o poziomie cen nabywanych dóbr i usług, a tym samym oddziałuje na kształtowane konkurencyjności występującej na rynku wewnętrznym i międzynarodowym. Wynika to w dużej mierze z samej konstrukcji podatków pośrednich, która zakłada przerzucenie ciężaru obciążenia podatkowego na podmioty nabywające dobra i usługi po cenach, w których zawarty jest podatek. Ucieczka osób oraz podmiotów gospodarczych z państw o wysokich ciężarach podatkowych do państw stosujących szczególne ulgi bądź o niskim stopniu opodatkowania oznacza więc zawsze spadek wpływów podatkowych dla krajowego budżetu państwa o wyższych podatkach¹⁶⁷.

Dla zapewnienia właściwych warunków przepływu towarów i usług na wspólnym rynku europejskim, który opierałby się na zasadach uczciwej konkurencji, a także dla zapewnienia większej gwarancji dla bezpiecznego poziomu dochodów budżetom krajowym państw członkowskich, niezbędnym okazało się podjęcie decyzji o rozpoczęciu skomplikowanego procesu harmonizacji systemów podatkowych¹⁶⁸. Wybór podatków pośrednich jako pierwszych do harmonizacji nie był przypadkowy, zważywszy na ich znaczenie w kształtowaniu warunków rynkowych oraz istotny wpływ na strukturę dochodów budżetu państwa¹⁶⁹.

Rozpatrując więc ogólnie przepisy traktatów oraz pozostałe rodzaje dokumentów europejskich, możliwe jest wyodrębnienie następujących podstawowych celów stworzenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁷⁰:

- 1) zachowanie pełnej konkurencji między krajami
- 2) uniknięcie podwójnego opodatkowania
- 3) opodatkowanie wszelkich transakcji
- 4) opodatkowanie każdego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą

¹⁶⁷ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty...*, s. 32.

¹⁶⁸ B. Kucia-Guściora, *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, w: *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2023, s. 496; A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty...*, s. 32.

¹⁶⁹ B. Sowa, *Harmonizacja podatku akcyzowego jako istotny czynnik integracji gospodarczej*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 37, s. 477.

¹⁷⁰ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 492.

3. Historia rozwoju przepisów dotyczących podatku VAT w UE

Rozwój przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej był procesem rozciągniętym na dziesięciolecia, obejmującym liczne dyrektywy, z których każda przyczyniała się do budowy bardziej ujednoliconego systemu VAT w Europie. Choć zasadniczym przedmiotem tych regulacji była konstrukcja ogólnego podatku obrotowego, a nie specyficzne zagadnienia sektorowe, to w ich ramach stopniowo kształtowały się także podstawy szczególnych rozwiązań dotyczących działalności rolniczej. Zrozumienie ewolucji tych przepisów jest więc konieczne, aby właściwie uchwycić genezę i charakter obecnie obowiązujących regulacji VAT w rolnictwie.

Podatki pośrednie należały do grupy podatków, które jako pierwsze zostały objęte harmonizacją podatkową. Zważywszy na bezpośredni i istotny wpływ podatków pośrednich na warunki i zasady funkcjonowania rynku wewnątrzwspólnotowego i międzynarodowego, była to racjonalna decyzją ugruntowaną silnymi podstawami ekonomicznymi. Uznanie pierwszeństwa podatków pośrednich było również wyrazem przyjętej przez Traktat Rzymski zasady gradacji znaczenia harmonizacji różnych rodzajów podatków i wyeksponowania potrzeby harmonizacji w pierwszym rzędzie podatków pośrednich¹⁷¹. W wyniku prac podjętych przez Komisję opracowane zostały dwie dyrektywy, uchwalone przez Radę w dniu 11 kwietnia 1967 r.

Pierwsza dyrektywa, czyli dyrektywa 67/227/EWG z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych przewidywała, że państwa członkowskie zastąpią swój obecny system podatków obrotowych wspólnym systemem podatku od wartości dodanej. Termin na wprowadzenie przez państwa członkowskie przepisów ustanawiających wspólny system podatku VAT określony został na 1 stycznia 1970 r. W preambule do Pierwszej dyrektywy przyjęto, iż:

„Głównym celem Traktatu jest ustanowienie, w ramach unii gospodarczej, wspólnego rynku na którym istnieje zdrowa konkurencja i którego cechy są podobne do rynku krajowego. Osiągnięcie tego celu zakłada wcześniejsze wprowadzenie w Państwach Członkowskich ustawodawstwa dotyczącego podatków obrotowych,

¹⁷¹ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty...*, s. 32.

zapobiegającego naruszaniu zasad konkurencji i nieutrudniającego swobodnego przepływu towarów i usług wewnątrz wspólnego rynku”

Jako główny cel ustanowiono więc wprowadzenie w państwach członkowskich takiego ustawodawstwa dotyczącego podatków pośrednich, które nie będzie pogarszało konkurencji ani utrudniało swobodnego przepływu towarów i usług w ramach wspólnego rynku¹⁷². Obowiązujące we Wspólnocie ustawodawstwo nie spełniało wówczas tych wymogów¹⁷³, zatem w interesie wspólnego rynku było osiągnięcie takiego poziomu harmonizacji podatków obrotowych, który pozwalałby na maksymalną możliwą eliminację czynników, które mogą naruszyć zasady konkurencji, na poziomie krajowym lub wspólnotowym, i umożliwiałyby w konsekwencji zniesienie nakładania podatków od przywozu oraz zwracania podatków wywozowych w handlu między państwami członkowskimi. Osiągnięcie tych celów wymagało więc, aby w obrocie pomiędzy państwami członkowskimi zostało zniesione opodatkowanie importu oraz nastąpiło zwolnienie z opodatkowania eksportu. Uznano również, iż taka harmonizacja musi przynieść w rezultacie zniesienie wielofazowych podatków kaskadowych oraz przyjęcie przez wszystkie państwa członkowskie wspólnego systemu podatku VAT. Postanowienia preambuły najpełniej oddają więc ogólną istotę harmonizacji podatku VAT, odgrywając przy tym ważną rolę w procesie stosowania prawa podatkowego¹⁷⁴.

Treść artykułu 2, Pierwszej dyrektywy określa istotę prawną podatku VAT. Zgodnie z powyższym przepisem zasada wspólnego systemu podatku VAT obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany. Każda transakcja będzie podlegała podatkowi VAT obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku VAT poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów. Wspólny system podatku VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie. Oznacza to więc, że co do zasady przy każdej transakcji zostanie naliczona odpowiednia stawka podatku VAT, obliczona od ceny towarów i właściwa dla danej kategorii tych towarów i usług, która po odliczeniu podatku VAT poniesionego przy nabyciu różnych

¹⁷² R. Mastalski, *Prawo Podatkowe...*, s. 501.

¹⁷³ Szerzej na ten temat, zob. B. Kucia-Guściora, *Prawo podatkowe Unii Europejskiej...*, s. 495 i nast.

¹⁷⁴ Zob. R. Mastalski, *Prawo Podatkowe...*, s. 501.

elementów będzie stanowiła stawkę podatku należnego¹⁷⁵. Przedstawiony przepis podkreśla więc fundamentalne zasady prawne podatku VAT funkcjonującego na obszarze UE, takie jak powszechność, opodatkowanie konsumpcji towarów i usług, wielofazowość oraz neutralność ekonomiczna, wyrażająca się w tym, iż system odliczeń powinien dążyć do pełnego uwolnienia przedsiębiorców od ciężaru podatkowego związanego z zapłaconym lub wymagającym zapłaty podatkiem VAT, który wynika z prowadzonej przez nich działalności gospodarczej¹⁷⁶.

Dyrektywa 67/228/EWG z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - struktura i zasady stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, która powszechnie nazywana jest Drugą dyrektywą, skupia się natomiast w dużej mierze na określeniu struktury wspólnego systemu podatku VAT, a także procedury jego stosowania. Zgodnie z art. 2 Drugiej dyrektywy, opodatkowaniu VAT podlegały:

- 1) dostawa towarów i świadczenie usług na terytorium kraju przez podatnika, dokonane za wynagrodzeniem;
- 2) import towarów.

Można zauważyć, iż w powyższym zestawieniu brakuje WNT, jednak wynika to z faktu, iż w momencie uchwalenia przedmiotowej dyrektywy na terenie Wspólnoty nie funkcjonował jeszcze wspólny rynek. Nabycia towarów z innego kraju Wspólnoty traktowane były w związku z tym jako import towarów¹⁷⁷. Druga dyrektywa, jako akt prawny miała charakter w dużej mierze przejściowy. Jej celem było ogólne uregulowanie kwestii związanych z harmonizacją prawa podatkowego wewnątrz Wspólnoty do momentu wydania, lepszych, bardziej szczegółowych regulacji dotyczących przedmiotowej materii. W związku z powyższym przepisy Drugiej dyrektywy cechowały się wysokim poziomem abstrakcji i ogólności – zwłaszcza w zakresie terminów takich jak podatnik i transakcja podlegająca opodatkowaniu. Brakowało w niej również przepisów odnoszących się do takich zagadnień jak zasady ustalania stawek

¹⁷⁵ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 493.

¹⁷⁶ R. Mastalski, *Prawo Podatkowe...*, s. 502.

¹⁷⁷ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, nast. 1 teza 4.

podatkowych, podstawy opodatkowania oraz wyłączeń z opodatkowania.¹⁷⁸ Wspomniany akt nie zawierał żadnych regulacji harmonizujących wysokość stawek VAT, zarówno podstawowych, jak i obniżonych. Państwa członkowskie zachowały także sporą autonomię w zakresie dowolności kształtowania zakresu transakcji zwolnionych z VAT i ustalania innych elementów konstrukcyjnych tego podatku, w tym ustalania stawek i ich wielkości¹⁷⁹.

Brak regulacji widoczny był również w zakresie opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT. Zgodnie z art. 15 Drugiej dyrektywy Komisja zobowiązała się przedłożyć Radzie, tak szybko jak to możliwe, propozycje dyrektyw dotyczących wspólnych procedur stosowania podatku od wartości dodanej do transakcji związanych z produktami rolnymi. Do tego momentu, każde państwo członkowskie mogło (z zastrzeżeniem konsultacji) stosować wobec przedsiębiorstw z sektora rolnego, których objęcie zwykłym systemem podatku VAT napotykałoby trudności, specjalny system najlepiej dostosowany do krajowych potrzeb i możliwości. Na tej podstawie można uznać, iż Druga dyrektywa stanowiła pierwszy krok w kierunku uregulowania VAT dla rolnictwa który z czasem dopiero miały zostać doprecyzowany.

W odpowiedzi na potrzebę konkretyzacji przepisów wspólnotowych dotyczących harmonizacji podatków pośrednich w 1977 r. wprowadzone zostały nowe regulacje zawarte w dyrektywie 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona została podstawa wymiaru podatku (powszechnie nazywana również Szóstą dyrektywą). W momencie, w którym rozpoczęto stosowanie Szóstej dyrektywy na terytorium Wspólnoty przez poszczególne państwa członkowskie, swoją moc utraciła Druga dyrektywa - w mocy pozostawała natomiast Pierwsza dyrektywa, której bardziej ogólne zasady dotyczące samego wspólnotowego systemu VAT pozostawały nadal w mocy.

Szósta dyrektywa była bardziej konkretna i szczegółowa od regulacji Drugiej dyrektywy. Skonkretyzowano przepisy dotyczące miejsca świadczenia usług, zwolnień z VAT oraz zakresu i zasad według, których podatnicy realizowali prawo do odliczenia VAT naliczonego. Wprowadzono również bardziej precyzyjne przepisy dotyczące obowiązków podatnika związanych z zapłatą podatku, wystawianiem faktur, a także składaniem deklaracji VAT. Można przyjąć, że postanowienia przedmiotowej dyrektywy

¹⁷⁸ Zob. B. Kucia-Guściora, *Prawo podatkowe Unii Europejskiej...*, s. 496.

¹⁷⁹ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 494.

tworzyły podstawę dla dalszego rozwijania konstrukcji podatku VAT¹⁸⁰, a wiele z przepisów w niej zawartych nadawało się do bezpośredniego stosowania, gdyż były wystarczająco jasne i bezwarunkowe¹⁸¹. Na szczególną uwagę z punktu widzenia opodatkowania rolnictwa zasługuje art. 25 Szóstej dyrektywy, który wprowadzał wspólny system ryczałtowy dla producentów rolnych. Regulacja ta stanowiła pierwsze pełne rozwinięcie zapowiedzi zawartej w art. 15 Drugiej dyrektywy i określała podstawowe zasady opodatkowania działalności rolniczej w ramach VAT. Jej celem było stworzenie mechanizmu umożliwiającego rolnikom uproszczone rozliczanie podatku, dostosowanego do specyfiki tego sektora i jego ograniczonych możliwości administracyjnych. Treść art. 25 Szóstej dyrektywy wyznaczyła więc ramy systemu, który w zasadniczym kształcie przetrwał do dziś i który w istotny sposób uformował dalszą legislację dotyczącą opodatkowania rolnictwa na terenie UE.

Szosta dyrektywa była wielokrotnie nowelizowana w okresie swego obowiązywania. Największe zmiany miały miejsce 1 stycznia 1993r. w związku z wprowadzeniem jednolitego rynku wewnętrznego na terytorium wszystkich państw członkowskich Wspólnoty. Zniesienie kontroli granicznej, które umożliwiała swobodny przepływ towarów i usług pomiędzy krajami członkowskimi Wspólnoty spowodowało intensyfikację procesów harmonizacji przepisów prawa podatkowego, która była najdalej posunięta w przypadku ogólnego podatku obrotowego. W związku z wprowadzeniem wspólnego rynku, do Szóstej dyrektywy dodano wiele przepisów, których celem była regulacja zagadnień związanych z opodatkowaniem transakcji wewnątrzwspólnotowych na mocy dyrektywy 91/680/EWG¹⁸². Przedmiotowa dyrektywa wprowadziła wiele przepisów dotyczących opodatkowania handlu między państwami członkowskimi, m.in. poprzez rozszerzenie katalogu przedmiotu opodatkowania podatkiem VAT o odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze, czy też odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabywanie nowych środków transportu na terytorium kraju przez podatników (art. 22 dyrektywy 91/680/EWG, wprowadzający art. 28a dyrektywy 77/388/EWG) oraz wiele innych przepisów regulujących kwestie opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych.

¹⁸⁰ Zob. B. Kucia-Guściora, *Prawo podatkowe Unii Europejskiej...*, s. 497.

¹⁸¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 502.

¹⁸² Dyrektywa Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych, Dz.Urz. UE L 376, 31.12.1991, s. 1.

Istotne zmiany do Szóstej dyrektywy wprowadzone zostały także dyrektywą 2001/115/WE¹⁸³, która dotyczy m.in. możliwości wystawiania faktur (art. 2 dyrektywy 2001/115/WE wprowadzający art. 28h dyrektywy 77/388/EWG), czy też prawa dostępu do faktur przechowywanych elektronicznie w innym państwie członkowskim (art. 3 dyrektywy 2001/115/WE wprowadzający zmiany do art. 22a dyrektywy 77/388/EWG)

Mnogość zmian, którym poddawana była Szósta dyrektywa spowodowała, iż przepisy w niej zawarte z biegiem czasu zaczęły być coraz mniej czytelne i przejrzyste. W konsekwencji ich właściwe zrozumienie i stosowanie przysparzało podatnikom jak i państwom członkowskim wielu kłopotów. Świadczy o tym chociażby liczba postanowień Szóstej dyrektywy, które zostały błędnie wprowadzone do systemów prawnych państw członkowskich¹⁸⁴. Dalszy rozwój koncepcji harmonizacji podatków pośrednich wymagał wprowadzenia nowej regulacji, której celem miało być uporządkowanie istniejących przepisów dotyczących VAT¹⁸⁵. W rezultacie podjęto decyzję o wprowadzeniu nowej dyrektywy 2006/112/WE z 28 października 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Weszła ona w życie z dniem 1 stycznia 2007 r., uchylając jednocześnie Szóstą dyrektywę. Jej zasadniczym celem nie było wprowadzenie gruntowanych zmian i zreformowanie systemu VAT stosowanego w UE, a raczej pewne podsumowanie dotychczasowej legislacji w tym zakresie i ujęcie jej w jednym akcie prawnym¹⁸⁶. Treść nowej dyrektywy w wielu zagadnieniach w zasadzie pokrywała się z treścią uchylonej Szóstej dyrektywy, jednak jej regulacja miała bardziej przejrzysty charakter, w związku z tym, że nie była obarczona problemami, jakie wyniknęły z długiej historii licznych nowelizacji tego aktu prawnego. Nowy akt prawny wprowadził wprawdzie kilka zmian merytorycznych, jednak są one zasadniczo nieodłącznym elementem procesu przekształcania aktów prawnych. W przypadku wprowadzenia takich zmian zostały one w szczegółowy sposób przedstawione w przepisach regulujących transpozycje dyrektywy i jej wejście w życie¹⁸⁷. Przedmiotowe zmiany miały też na celu ujednolicenie różnych wersji językowych dotychczas obowiązujących dyrektyw.¹⁸⁸ Pomijając jednak pewne nieliczne wyjątki,

¹⁸³ Dyrektywa Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu uproszczenia, modernizacji i harmonizacji ustanowionych warunków fakturowania w zakresie podatku od wartości dodanej, Dz.U. L 15 z 17.1.2002.

¹⁸⁴ Rola prawodawstwa Unii Europejskiej i prawa międzynarodowego..., Legalis.

¹⁸⁵ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, nast. 1 teza 9.

¹⁸⁶ R. Mastalski, *Prawo Podatkowe...*, s. 503.

¹⁸⁷ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 8.

¹⁸⁸ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 495.

można co do zasady uznać, iż treść dyrektywy 2006/112/WE ma charakter techniczny, a jej przyjęcie miało przede wszystkim na celu rozdzielenie regulacji zawartych dotychczas w kilkudziesięciu artykułach na treść nowej dyrektywy. Ogólny charakter systemu ryczału dla producentów rolnych został więc w dużej mierze utrzymany, zachowując jego podstawowe założenia konstrukcyjne. Jednocześnie nowa dyrektywa doprecyzowała język przepisów oraz rozbudowała regulacje w sposób umożliwiający ich sprawniejszą analizę i łatwiejszą inkorporację do krajowych systemów podatkowych. Dla większej przejrzystości zagadnienie ryczału w rolnictwie zostało w dyrektywie 2006/112/WE wyodrębnione w odrębnym rozdziale obejmującym artykuły od 295 do 305, podczas gdy w Szóstej dyrektywie regulacja ta ograniczała się jedynie do jednego artykułu. Dzięki temu nie tylko zachowano istotę dotychczasowego systemu, lecz także uporządkowano jego konstrukcję, co ułatwia stosowanie przepisów w praktyce i zwiększa przejrzystość regulacji. Nowa dyrektywa, uchyliła również treść Pierwszej dyrektywy, a ogólne zasady dotyczące podatku VAT, które były w niej zawarte zostały przeniesione do art. 1 dyrektywy 2006/112/WE¹⁸⁹.

Przez lata obowiązywania, dyrektywa 2006/112/WE musiała być wielokrotnie dostosowana do nowej, zmieniającej się rzeczywistości polityczno-ekonomicznej Unii Europejskiej, w związku z czym z biegiem czasu ona również ulegała stopniowym zmianom¹⁹⁰. Najważniejszą z nich było wprowadzenie tzw. pakietu VAT (ang. *VAT package*), na który składały się¹⁹¹:

- 1) Dyrektywa 2008/8/WE¹⁹² z 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług – wprowadzająca uznanie za miejsce świadczenia usług na rzecz podatników miejsca działalności podatnika usługobiorcy oraz ograniczenie wykorzystania zasady *reverse charge*¹⁹³.
- 2) Dyrektywa 2008/117/WE z 16 grudnia 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu zwalczania uchylania się od opodatkowania w związku z transakcjami

¹⁸⁹ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, nast. 1 teza 10 i nast.

¹⁹⁰ Szerzej na ten temat, zob. *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, red. B. Brzezińska, M. Kalinowski, Gdańsk 2017, s. 118 i nast.

¹⁹¹ K. Lewandowski, P. Fałkowski *Dyrektywa VAT...*, nast. 1 teza 13.

¹⁹² Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, Dz. Urz. UE. L. z 2008 r. Nr 44.

¹⁹³ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, wstęp.

wewnątrzwspólnotowymi¹⁹⁴ – zmieniająca zasady sprawozdawczości poprzez nałożenie dodatkowych obowiązków związanych ze składaniem przez podatników informacji podsumowujących.

Ważne zmiany do dyrektywy 2006/112/WE wprowadzone zostały także dyrektywą 2010/45/UE¹⁹⁵. Najistotniejszą z nich była liberalizacja przepisów dotyczących wystawiania, przesyłania i przechowywania faktur w formie elektronicznej.

Dyrektywa 2006/112/WE reguluje najważniejsze kwestie związane z podatkiem VAT oraz jego podstawowe elementy konstrukcyjne, nie jest to jednak jedyny obowiązujący aktualnie akt prawny dotyczący tej materii¹⁹⁶. Wymienić można również inne dyrektywy dotyczące kwestii bardziej szczegółowych związanych z podatkiem VAT tj.:

- 1) Dyrektywę 2008/9/WE¹⁹⁷, określa szczegółowe zasady zwrotu podatku VAT, przewidzianego w art. 170 dyrektywy 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu;
- 2) Dyrektywę 86/560/EWG¹⁹⁸ z 17 października 1986 r., zwana również Trzynastą dyrektywą - dotyczącą zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty;
- 3) Rozporządzenie Wykonawcze Rady Nr 282/2011¹⁹⁹ z 15 marca 2011 r. które, zgodnie z art. 1 niniejszego rozporządzenia ustanawia środki wykonawcze do niektórych przepisów tytułów I-V oraz VII-XII dyrektywy 2006/112/WE.

¹⁹⁴ Dyrektywa Rady 2008/117/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu zwalczania uchylania się od opodatkowania w związku z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi, Dz.Urz.UE.L 2009 Nr 14, str. 7.

¹⁹⁵ Dyrektywa Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania, Dz.Urz. UE L 189, 13.7.2010, s. 1.

¹⁹⁶ A. Drywa, *Podatki pośrednie w regulacjach Unii Europejskiej*, w: *Międzynarodowe i unijne prawo podatkowe*, red. A. Drywa, E. Juchnewicz, Ł. Karczyński, Gdańsk 2016, s. 80.

¹⁹⁷ Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, Dz.Urz.UE.L nr 44, str. 23.

¹⁹⁸ Trzynasta Dyrektywa Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty, Dz.Urz.UE.L Nr 326, str. 40.

¹⁹⁹ Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz.UE.L Nr 77, str. 1,

Oprócz znacznej liczby dyrektyw, zarówno Komisja Europejska, jak i Rada wydały w sprawach podatków pośrednich i ich harmonizacji szereg różnych decyzji, a Trybunał Sprawiedliwości wydał w sprawach związanych z tym zagadnieniem dziesiątki orzeczeń. Ogólne cechy podatku VAT oraz zasady harmonizacji podatków pośrednich zostały wyraźnie wyeksponowane w orzecznictwie ETS, szczególnie warto zwrócić uwagę na wyrok ETS z 8 czerwca 1999 r. w połączonych sprawach C-338/97, C-344/97 i C-390/97. W przedmiotowym wyroku Trybunał stwierdził, że zasadnicze cechy podatku VAT są następujące: ma on ogólne zastosowanie do transakcji dotyczących towarów lub usług; jest proporcjonalny do ceny pobieranej przez podatnika w zamian za dostarczone przez niego towary i świadczone usługi; jest pobierany na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od liczby transakcji, które miały miejsce wcześniej; kwoty zapłacone na poprzednich etapach procesu są odliczane od podatku należnego, w związku z czym podatek ma zastosowanie na każdym etapie wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie, a ostateczny ciężar podatku spoczywa ostatecznie na konsumencie²⁰⁰.

Podsumowując, rozwój wspólnotowych regulacji w zakresie podatku od wartości dodanej miał charakter długotrwałego i stopniowego procesu, prowadzącego od ogólnych założeń do coraz bardziej szczegółowych i precyzyjnych rozwiązań. Na tym tle szczególne znaczenie zyskały przepisy dotyczące sektora rolnego, wprowadzone po raz pierwszy w Szóstej dyrektywie, a następnie rozwinięte i utrwalone w dyrektywie 2006/112/WE. Ukształtowały one ramy obowiązującego obecnie systemu VAT w rolnictwie, stanowiąc jednocześnie dowód, że opodatkowanie tej gałęzi gospodarki nie było odrębnym bytem, lecz integralnym elementem szerszej harmonizacji podatków pośrednich w UE.

4. Charakter i przedmiot dyrektywy w prawie UE

Regulacje UE mają co do zasady różny zakres i charakter prawny. W stosunku do zagadnienia podatku VAT i harmonizacji podatków pośrednich zastosowanie znajduje wiele różnych aktów prawnych. Są to zarówno regulacje traktatowe, dyrektywy, rozporządzenia, decyzje, zalecenia i opinie wydawane przez Komisję Europejską, Radę

²⁰⁰ Wyrok ETS z dnia 08 czerwca 1999r., C-338/97, Legalis nr 152153.

Europejską i Parlament Europejski, jak również specjalne dokumenty i programy przyjęte przez kraje członkowskie oraz umowy międzynarodowe zawierane pomiędzy państwami członkowskimi²⁰¹.

Przystąpienie danego państwa do UE wywiera realny wpływ na jego porządek prawny. Stając się państwem członkowskim dany kraj wstępuje w stosunki prawne z UE, ale jednocześnie w relacje z innymi państwami członkowskimi. Ponadto, istniejący w państwie członkowskim porządek prawny zaczyna być kreowany w dwóch ośrodkach tworzenia prawa - krajowym i unijnym. Można mówić więc o istnieniu multicentrycznego porządku prawnego, który przejawia się tym, iż w każdym państwie członkowskim koegzystują normy prawne należące do dwóch autonomicznych porządków prawnych²⁰². Prawo unijne ma przy tym charakter autonomiczny wobec prawa krajowego²⁰³. Prawo unijne zostaje włączone do obowiązujących źródeł prawa krajowego, co więcej w przypadku rozporządzeń jest ono bezpośrednio obowiązujące w danym państwie członkowskim²⁰⁴. Samo pojęcie prawa unijnego powinno być rozumiane, jako ogół aktów prawnych, których normy mogą stanowić przedmiot jurysdykcji TSUE, zatem będą to zarówno przepisy prawa pierwotnego jak i wtórnego²⁰⁵. W systemie prawa unijnego za prawo pierwotne należy uznać traktaty założycielskie UE, m.in. Traktat o Unii Europejskiej²⁰⁶ (TUE) oraz TFUE, a także protokoły załączone do traktatów, traktaty uzupełniające, wprowadzające zmiany oraz traktaty akcesyjne²⁰⁷. Z uwagi na fakt, iż, zgodnie z art. 5 ust. 1 i 2 TUE, UE posiada jedynie kompetencje przyznane jej w traktatach założycielskich, działania mające na celu harmonizację muszą również znajdować podstawę w konkretnych przepisach TUE i TFUE.²⁰⁸

Podstawowy katalog aktów prawa wtórnego wskazuje natomiast art. 288 TFUE zgodnie, z którym w celu wykonania kompetencji UE instytucje przyjmują rozporządzenia, dyrektywy, decyzje, zalecenia i opinie. Rozporządzenie ma zasięg ogólny, wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach

²⁰¹ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty...*, s. 36.

²⁰² Por. E. Łętkowska, *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, „Państwo i prawo” 2005, nr 4, s. 3.

²⁰³ Szerzej na ten temat, zob. J. Helios, W. Jedlecka, *Zasady stosowania prawa Unii Europejskiej*, Toruń 2013, s. 163 – 179.

²⁰⁴ A. Drywa, *Podstawy prawa w Unii Europejskiej*, w: *Międzynarodowe i unijne prawo podatkowe*, red. A. Drywa, E. Juchnewicz, Ł. Karczyński, Gdańsk 2016, s. 13.

²⁰⁵ R. Lipniewicz, *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 16.

²⁰⁶ Traktat o Unii Europejskiej z dnia 7 lutego 1992 r., Dz.U. 2004 Nr 90, poz. 864.

²⁰⁷ A. Drywa, *Podstawy prawa w Unii Europejskiej...*, s. 16.

²⁰⁸ A. Semenjuk, *Harmonizacja prawa prywatnego w Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2011. nr 11, s. 220.

członkowskich. Dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. Decyzja wiąże natomiast w całości. Decyzja, która wskazuje adresatów, wiąże tylko tych adresatów. Zalecenia i opinie nie mają natomiast mocy wiążącej.

Przedmiotowy przepis wskazuje więc ważną rolę rozporządzeń, gdyż są one bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich. Przymiotnik „bezpośrednie” oznacza, że akty prawa unijnego obowiązują w całości na terytorium państw członkowskich od ich wejścia w życie na warunkach określonych w prawie unijnym bez konieczności wyrażania na to odrębnej zgody przez państwa członkowskie i bez możliwości definiowania przez nie zakresu związania prawem unijnym²⁰⁹. Częściej stosowanym instrumentem harmonizacji podatków na terenie UE i zbliżania prawa państw członkowskich są dyrektywy. Akt tego rodzaju stosowany jest w przypadku prawa podatkowego zawsze wtedy, gdy działania UE dotyczą zmian prawnych w większej liczbie państw członkowskich²¹⁰.

Dyrektywa jest instytucją prawa typową dla prawa unijnego. Jej specyfika polega na tym, że jej zastosowanie wymaga implementacji do ustawodawstwa krajowego. W tym procesie państwo członkowskie ma możliwość dostosowania przepisów do specyfiki danego kraju i jego sytuacji społeczno-gospodarczej. Oznacza to, że co do zasady dyrektywa sama w sobie nie stanowi źródła powszechnie obowiązującego prawa (z pewnymi wyjątkami, które wynikają z orzeczeń TSUE). Państwa członkowskie muszą jednak dokonać implementacji w przewidzianym przez dyrektywę okresie, najczęściej od jednego do trzech lat. Dzięki takiej konstrukcji cele UE osiągane są przy jednoczesnym zachowaniu krajowych norm prawnych. Działania takie nie powodują również ujednolicania prawa a jedynie jego harmonizację²¹¹.

Dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków do realizacji tegoż celu²¹². Dyrektywa będzie więc wskazywać konkretne cele, które muszą zostać spełnione, ale pozostawiając przy tym państwom członkowskim miejsce, aby móc – wykorzystując swoją autonomię

²⁰⁹ D. Miąsik, *Zasady i prawa podstawowe. System Prawa Unii Europejskiej. Tom 2*, Warszawa 2022, Legalis, teza 121.

²¹⁰ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 487.

²¹¹ P. Gołasa, *Harmonizacja polityki podatkowej w Unii Europejskiej...*, s. 166.

²¹² Por. R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 487.

– zastosować właściwe z punktu widzenia specyfiki swojego kraju instrumenty prawne służące uzyskaniu wskazanych celów. Takie „liberalne” podejście do mocy wiążącej treści dyrektywy oznacza akceptację funkcjonowania zróżnicowanych rozwiązań w poszczególnych krajowych systemach prawnych. Dyrektywy charakteryzują się więc ograniczonym stopniem szczegółowości, adekwatnym do charakteru celów jakim mają służyć procesy harmonizacji prawa²¹³.

Wiążący charakter prawny dyrektyw w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty zapewnia im wysoką skuteczność, jeśli chodzi o praktyczność działania. W związku z tym państwa nie tylko muszą dostosować w odpowiedni sposób swoje przepisy prawne do standardów wyznaczonych przez dyrektywę, jako niezbędny warunek członkostwa, ale powoduje, iż muszą one uwzględniać zapisy dyrektyw również przy dalszym tworzeniu przyszłego prawodawstwa krajowego. Oznacza to więc, że dyrektywy zobowiązują prawodawcę również do nieustanawiania przepisów podatkowych sprzecznych z jej treścią²¹⁴. Wiążące w tym wypadku będą również terminy ustalone w dyrektywach do dostosowania danego prawa państw członkowskich do zawartych w ich treści standardów²¹⁵. Dyrektywy powinny więc stanowić pewne ramy prawne dla ustawodawstw krajowych, wskazywać przede wszystkim cel, który należy osiągnąć, jednak pozwalając przy tym na dostosowanie metod uzyskania tego celu do specyfiki danego państwa²¹⁶. Szczególne znaczenie ma w tym przypadku wypełnianie funkcji implementacyjnej przez administrację publiczną danego kraju, gdyż sprawność w tym zakresie ma bezpośredni i decydujący związek z prawidłowym wypełnieniem przez państwa członkowskie wszystkich zobowiązań wynikających bezpośrednio z przynależności do wspólnoty państw UE²¹⁷.

Zaznaczyć można ponadto, iż co prawda dyrektywy nie wywołują bezpośredniego skutku wobec jednostki, to ETS sformułował zasadę bezpośredniego skutku dyrektyw, dzięki której jednostka może w niektórych sytuacjach bezpośrednio powołać się na przepisy dyrektyw przed sądami i organami krajowymi. Aby móc skorzystać z tej zasady, państwo członkowskie musiało nie dokonać transpozycji regulacji dyrektywy do krajowego porządku prawnego albo dokonana implementacja

²¹³ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty harmonizacji ...*, s. 36.

²¹⁴ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 489.

²¹⁵ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty harmonizacji ...*, s. 37.

²¹⁶ T. Skoczny, P. Saganek, *Wybrane problemy i obszary dostosowania prawa polskiego do prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 1999, s. 81.

²¹⁷ A. Nowak-Far, A. Michoński, *Krajowa administracja w unijnym procesie podejmowania decyzji*, Warszawa 2004, s. 24.

była wadliwa. Ponadto przepisy dyrektywy muszą być bezwarunkowe oraz wystarczająco jasne i precyzyjne, aby mogły zostać zastosowane przez jednostkę²¹⁸. ETS, rozstrzygając sprawy dotyczące podatku od wartości dodanej, wielokrotnie wskazywał, iż przepisy dyrektyw w tym zakresie spełniają kryteria bezpośredniego stosowania, co implikuje konieczność interpretacji norm VAT w zgodzie z założeniami systemu podatku VAT stosowanego w UE²¹⁹.

W przypadku uregulowań odnoszących się do VAT dyrektywy mają więc przede wszystkim charakter wytycznych, na podstawie których państwa członkowskie zostały zobowiązane do dostosowania prawa wewnętrznego w procesie harmonizacji pozwalającego na ich uregulowanie w sposób zapewniający zachowanie pewnej swobody, jednak gwarantujący przy tym podobieństwo co do kluczowych założeń modelu uzgodnionego przez państwa UE. Podstawę do wydawania dyrektyw stanowią przede wszystkim przepisy o charakterze traktatowym²²⁰. Najczęstszą techniką implementacji jest przetransponowanie treści dyrektywy do ustawy krajowej albo aktu wykonawczego. Państwa członkowskie są obowiązane do zapewnienia efektywnych środków dla obowiązywania i stosowania prawa unijnego w państwach członkowskich. Konstytucyjne podstawy tworzenia prawa podatkowego w Polsce wskazują, że aktem prawnym implementującym dyrektywy unijne w przedmiocie podatków będą ustawy²²¹. Zgodnie z zasadą efektywności proces implementacji przepisów unijnych powinien być tak przeprowadzony, aby doprowadził do zakładanego rezultatu w sposób najbardziej odpowiedni i należyty²²². Ponadto tworzone w ten sposób prawo krajowe nie może być sprzeczne z prawem unijnym, na co wskazuje zasada pierwszeństwa prawa unijnego, w związku z którą Traktaty i prawo przyjęte przez UE na podstawie Traktatów mają pierwszeństwo przed prawem państw członkowskich, na warunkach ustanowionych przez wspomniane orzecznictwo²²³.

Oznacza to więc, że po przystąpieniu do UE organy państwa członkowskiego zobowiązane są do stosowania prawa unijnego w dwojaki sposób: bezpośrednio, bądź pośrednio. Bezpośrednie stosowanie prawa Unii ma miejsce wówczas, gdy organy krajowe opierają swoje rozstrzygnięcia bezpośrednio na normach prawa unijnego.

²¹⁸ Wyrok ETS z dnia 25 lipca 1991 r., C-208/90, Legalis nr 116457.

²¹⁹ Wyrok ETS z dnia 19 stycznia 1982 r., C-8/81, Legalis nr 2395116, podobnie: Wyrok ETS z dnia 8 czerwca 2006 r., C-430/04, Legalis nr 75472.

²²⁰ W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 24.

²²¹ D. Antonow, *Prawo podatkowe z kazuami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018, s. 44.

²²² A. Drywa, *Podstawy prawa w Unii Europejskiej...*, s. 14.

²²³ D. Miślik, *Zasady i prawa podstawowe...*, teza 175.

W praktyce jednak częściej występuje stosowanie pośrednie, polegające na podejmowaniu decyzji lub wydawaniu orzeczeń w oparciu o przepisy prawa krajowego ukształtowane pod wpływem prawa unijnego implementowanego do krajowego porządku prawnego. W literaturze trafnie podkreśla się, iż w takim przypadku organy administracji i sądy krajowe powinny wykazywać się znajomością norm prawa unijnego, które zostały transponowane do ustawodawstwa krajowego. Jest to bowiem warunek konieczny do prawidłowej wykładni przepisów krajowych, tak aby ich interpretacja zapewniała zgodność z prawem Unii²²⁴. Warto przy tym zwrócić uwagę na art. 116 TFUE (dawny artykuł 96 TWE) zgodnie, z którym w przypadku gdy Komisja stwierdzi, że różnica między przepisami ustawowymi, wykonawczymi lub administracyjnymi państw członkowskich narusza warunki konkurencji w rynku wewnętrznym i powoduje w ten sposób zakłócenie, które powinno być wyeliminowane, podejmuje ona konsultacje z zainteresowanymi państwami członkowskimi. Jeśli konsultacje te nie doprowadzą do porozumienia eliminującego to zakłócenie, Parlament Europejski i Rada, stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą, przyjmują w tym celu niezbędne dyrektywy. Mogą też zostać przyjęte wszelkie inne właściwe środki przewidziane w traktatach.

W przypadku, gdy istnieje obawa, że przyjęcie lub zmiana przepisu ustawowego, wykonawczego lub administracyjnego może spowodować zakłócenia w rozumieniu art. 116 TFUE, państwo członkowskie, które chce to uczynić podejmuje konsultacje z Komisją. Po przeprowadzeniu konsultacji z państwami członkowskimi, Komisja zaleca zainteresowanym państwom właściwe środki w celu uniknięcia tego zakłócenia. Jeśli państwo, które chce przyjąć lub zmienić przepisy krajowe nie zastosuje się do zalecenia Komisji, nie może żądać od innych państw członkowskich, zmiany ich przepisów krajowych w celu wyeliminowania tego zakłócenia. Jeśli państwo członkowskie, które nie zastosowało się do zalecenia Komisji, powoduje zakłócenie wyłącznie na własną szkodę, postanowienia art. 116 TFUE nie mają zastosowania.

Zasadniczo tworzenie norm prawa krajowego w sposób, który można by uznać za wadliwy i uniemożliwiający osiągnięcie wyznaczonego celu dyrektyw UE będzie więc, co do zasady powodowało naruszenie tych dyrektyw. Wadliwość, w tym wypadku może wynikać zarówno z błędów legislacyjnych (np. w sytuacjach gdy przyjęte techniki legislacyjne są niekompletne, niespójne, zawierają luki prawne a uregulowania są

²²⁴ Zob. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 11.

nadmiernie szczegółowe bądź nadmiernie ogólne), bądź błędów w stosowaniu przepisów (które dotyczą zarówno błędów w praktycznym stosowaniu przyjętych procedur, jak i wynikające z niedostatków techniczno-organizacyjnych aparatu skarbowego lub innych instytucji zobowiązanych do zapewnienia sprawnego funkcjonowania wprowadzonych uregulowań prawnych)²²⁵.

5. Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT w UE

W myśl przepisów dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, status podatnika VAT jest uzależniony od prowadzenia przez dany podmiot działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 9 dyrektywy 2006/112/WE „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności²²⁶. „Działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

W rozumieniu tego aktu każda osoba, która prowadzi działalność gospodarczą jest więc podatnikiem podatku VAT, przy czym pojęcie „działalność gospodarcza” obejmuje szeroki zakres różnorodnych czynności, w tym także działalność rolniczą²²⁷. Działalność rolnicza jest zatem działalnością gospodarczą i co do zasady podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, co oznacza, że wspólnym systemem VAT objęci są rolnicy, farmerzy i inne podmioty prowadzące działalność rolniczą oraz świadczący typowe dla rolnictwa usługi, jeżeli prowadzą działalność samodzielnie i niezależnie, bez względu na formę prawną, cel oraz rezultaty takiej działalności²²⁸.

W stosunku do działalności rolniczej, zastosować można procedurę uproszczoną dla małych przedsiębiorców uchwaloną w art. 281 dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z przedmiotowym artykułem państwa członkowskie, które mogłyby napotkać trudności

²²⁵ W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 25.

²²⁶ Szerzej omówiono w rozdziale I niniejszej pracy.

²²⁷ P. Satkiewicz, *Komentarz do art. 295 dyrektywy 2006/112/WE*, w: *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, red. J. Martini, Wrocław 2010, s. 984.

²²⁸ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych w: Opodatkowanie rolnictwa w Polsce. Weryfikacja założeń. Perspektywa zmian*, red. P. Smoleń, Warszawa 2018, s. 262.

w stosowaniu zasad ogólnych VAT do małych przedsiębiorstw, ze względu na rodzaj ich działalności lub strukturę, mogą zastosować, w zakresie i na warunkach, jakie ustalą, oraz po konsultacji z Komitetem ds. VAT, uproszczone procedury naliczania i poboru podatku, takie jak systemy ryczałtowe, pod warunkiem, że nie będą one prowadzić do zmniejszenia podatku.

Procedura szczególna dla małych przedsiębiorstw umożliwia więc państwom należącym do UE korzystanie z uproszczonych procedur podatkowych w stosunku do pewnych szczególnych kategorii podatników w zakresie zarówno naliczania, jak i poboru podatku²²⁹. Państwa członkowskie, mogą wprowadzić uproszczoną procedurę naliczania i poboru podatku w przypadku, gdy stosowanie zasad ogólnych VAT do małych przedsiębiorstw, ze względu na ich specyfikę byłoby utrudnione. Kraje członkowskie mają więc zasadniczo zapewnioną swobodę przy ustalaniu ogólnych zasad i warunków stosowania powyższego uproszczenia, jednak uproszczenia te nie mogą prowadzić do zmniejszenia podatku. Ponadto, wprowadzenie uproszczeń musi być poprzedzone konsultacją z Komitetem ds. VAT²³⁰.

W dyrektywie 2006/112/WE zasadniczo nie definiuje się pojęcia małego podatnika, pozostawiając tę kwestię uregulowaniom krajowym poszczególnych państw członkowskich²³¹. Jako pewną wytyczną można uznać iż możliwość zastosowania tego systemu przez dane państwo członkowskie uzależniona została od wysokości obrotów uzyskiwanych przez podatnika w trakcie roku, co w pewien sposób wskazuje, iż uznanie danego przedsiębiorcę za małego jest uzależnione od uzyskiwanych przez niego obrotów²³².

Jednym z kluczowych kryteriów w tym procesie jest rodzaj oraz struktura danej działalności. Co do zasady małymi przedsiębiorcami będą podmioty, w stosunku do których istnieją pewne racjonalne przesłanki uzasadniające zastosowanie uproszczonych mechanizmów podatkowych. Najczęściej przesłanki te będą miały podstawy o charakterze ekonomicznym, jednak przepis nie zawęży możliwości zastosowania również przesłanek o innym charakterze. Wśród hipotetycznych przedsiębiorstw, które mogłyby być objęte uprzywilejowanym systemem, można wymienić np.

²²⁹ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 281.

²³⁰ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, sekcja 1, teza 7.

²³¹ W. Pietrasiewicz, *Komentarz do art. 282 dyrektywy 2006/112/WE*, w: *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, red. J. Martini, Wrocław 2010, s. 968 i nast.

²³² K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, sekcja 1, teza 15.

samozatrudnionych i firmy rodzinne (ze względu na strukturę), a także przedsiębiorstwa sezonowe (ze względu na rodzaj działalności – jak np. rolnictwo)²³³.

Aby państwo mogło zastosować uproszczone procedury naliczania i poboru podatku, przed uchwaleniem odpowiednich przepisów krajowych musi skonsultować się z Komitetem ds. VAT. Przepis nie określa, czy opinia Komitetu jest dla państwa wiążąca, nie ma też jasnych wytycznych, jak powinno zachować się państwo członkowskie w przypadku braku akceptacji jej projektu przez Komitet. Warto również zauważyć, że przedmiotowy przepis w żaden sposób nie określa, jakie mechanizmy upraszczające mogą zastosować kraje członkowskie. Oznacza to, że mają one stosunkowo dużą swobodę w redakcji unormowań krajowych. Jedyną wytyczną będzie w tym wypadku cel wymieniony na początku art. 281 dyrektywy 2006/112/WE – uniknięcie trudności przy stosowaniu przepisów ogólnych i spełnienie warunku, że nie doprowadzi to do zmniejszenia podatku²³⁴.

Uproszczenie dla małych przedsiębiorców ma charakter fakultatywny. Jeżeli system podatkowy danego państwa członkowskiego jest wystarczająco przejrzysty i jednolity, tak że nie stwarza nadmiernych trudności dla małych przedsiębiorstw, państwo to może stosować system ogólny. Jest to poniekąd realizacja celu opisanego w pkt 48 preambuły do dyrektywy 2006/112/WE, czyli nakazu dążenia do zredukowania formalności administracyjnych i statystycznych dopełnianych przez podmioty gospodarcze, w szczególności małe i średnie przedsiębiorstwa, przy jednoczesnym zapewnieniu wdrażania skutecznych środków kontroli²³⁵. Należy jednak stwierdzić, iż biorąc pod uwagę specyfikę opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT, bardzo rzadko zdarza się sytuacja, w której można bez znaczących zmian od razu zastosować ogólny system opodatkowania podatkiem VAT do działalności rolniczej.

Ponadto zgodnie z art. 284 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą zwolnić dostawy towarów i świadczenie usług dokonane na ich terytorium przez podatników mających siedzibę na ich terytorium, których roczny obrót w państwie członkowskim uzyskany z tytułu takich dostaw towarów i świadczenia usług nie przekracza progu ustalonego przez te państwa członkowskie na potrzeby stosowania tego zwolnienia. Próg ten nie może przekroczyć kwoty 85 000 EUR lub jej równowartości

²³³ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy ...*, art. 281.

²³⁴ W. Pietrasiewicz, *Komentarz do art. 281 dyrektywy 2006/112/WE*, w: *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, red. J. Martini, Wrocław 2010, s. 965 i nast.

²³⁵ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy ...*, art. 281.

w walucie krajowej. Państwa członkowskie mogą ustalić więc zróżnicowane progi dla poszczególnych sektorów działalności gospodarczej w oparciu o obiektywne kryteria. Żaden z tych progów nie może jednak przekroczyć progu wynoszącego 85 000 EUR lub jego równowartości w walucie krajowej. Państwa członkowskie zapewniają, aby podatnicy kwalifikujący się do korzystania z więcej niż jednego progu sektorowego mogli stosować tylko jeden z tych progów. Progi ustalone przez państwo członkowskie nie mogą wprowadzać rozróżnienia między podatnikami mającymi siedzibę i podatnikami niemającymi siedziby w tym państwie członkowskim.

Państwa członkowskie, które wprowadziły przedmiotowe zwolnienie przyznają również to zwolnienie dostawom towarów i świadczeniu usług dokonywanym na ich terytorium przez podatników mających siedzibę w innym państwie członkowskim, o ile spełnione są następujące warunki:

- 1) roczny obrót w Unii tego podatnika nie przekracza 100 000 EUR;
- 2) wartość dostaw towarów i świadczenia usług w państwie członkowskim, w którym dany podatnik nie ma siedziby, nie przekracza progu zwolnienia mającego zastosowanie w tym państwie członkowskim w odniesieniu do podatników mających siedzibę w tym państwie członkowskim.

Zgodnie z art. 289 dyrektywy 2006/112/WE, podatnikom korzystającym ze zwolnienia z VAT nie przysługuje prawo do odliczenia VAT zgodnie z art. 167-171 i art. 173-177 dyrektywy 2006/112/WE, ani do wykazywania VAT na fakturach.

Ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego osobom zwolnionym podmiotowo od VAT oznacza, iż wartość podatku poniesiona przez tych podatników w związku z zakupem towarów i usług opodatkowanych VAT powiększa cenę zbywanych przez nich towarów i usług²³⁶. Z powyższego wynika, że zwolnienie na podstawie procedur szczególnych nie odpowiada stawce 0% i jest zwolnieniem bez prawa do odliczenia podatku. Konsekwencje niemożliwości wykazania podatku VAT na fakturze zależą od tego, w którym miejscu łańcucha transakcji znajduje się podatnik. Jeżeli jest on odbiorcą końcowym towaru bądź usługi, zwolnienie w znacznym stopniu wpływa na cenę (konsument nie ponosi ekonomicznego ciężaru podatku), a jeżeli jest on pierwszym ogniwem transakcji, towar bądź usługa nie są na pierwszym etapie obrotu

²³⁶ W. Pietrasiewicz, *Komentarz do art. 289 dyrektywy 2006/112/WE*, w: *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, red. J. Martini, Wrocław 2010, s. 978 i nast.

obciążane podatkiem, więc zwolnienie jest neutralne ze względu na możliwość odliczenia podatku naliczonego na dalszych etapach obrotu. Jeżeli natomiast podatnik zwolniony jest ogniwem pośrednim w łańcuchu transakcji, po pierwsze sam nie ma możliwości odliczenia podatku zawartego w cenie towaru czy usługi, które nabywa, ale również podatnik, który nabędzie od niego towar czy usługę, nie może odliczyć podatku VAT zapłaconego na poprzednich etapach ze względu na to, że wartość podatku nie będzie mogła być uwzględniona na fakturze²³⁷. Oznacza to że niekiedy podatnicy zwolnieni podmiotowo od VAT mogą być ekonomicznie w gorszej sytuacji od podmiotów opodatkowanych VAT na zasadach ogólnych – np. w przypadku działalności wymagającej stałych nakładów w początkowej fazie działalności gospodarczej²³⁸.

Zgodnie z art. 290 dyrektywy 2006/112/WE podatnicy, którym przysługuje prawo do zwolnienia z VAT, mogą wybrać stosowanie zasad ogólnych VAT lub też uproszczonych procedur, o których mowa w art. 281. Państwa członkowskie mogą ustanowić szczegółowe przepisy i warunki korzystania z tej możliwości. Powyższy przepis zezwala, aby małe przedsiębiorstwa, mimo spełniania warunków do zwolnienia podmiotowego, rozliczały się na zasadach ogólnych lub w sposób uproszczony – o ile dany kraj członkowski takie procedury wprowadził²³⁹.

6. Wspólny system ryczałtowy dla rolników

Z uwagi na liczne problemy o charakterze administracyjnym, ekonomicznym bądź społecznym²⁴⁰, jakie mogłyby się pojawić w związku z nałożeniem na rolników wszystkich obowiązków, jakim podlegają podatnicy rozliczający VAT na zasadach ogólnych dyrektywa 2006/112/WE przewiduje możliwość wyboru uproszczonego modelu opodatkowania rolników, czyli tzw. wspólnego systemu ryczałtowego rolników. Na wprowadzenie przedmiotowego zwolnienia wpłynęło wiele czynników. Co do zasady zakup towarów rolnych ma istotne znaczenie dla wydatków każdego gospodarstwa domowego – zastosowanie zwolnienia z opodatkowania ich sprzedaży ma więc wpływ na stabilizowanie pośredniego obciążenia konsumpcji. Ponadto opodatkowanie rolników wiązałoby się również z nadmierną rozbudową aparatu administracji podatkowej, co

²³⁷ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 289.

²³⁸ W. Pietrasiewicz, *Komentarz do art. 289 dyrektywy 2006/112/WE...*, s. 979.

²³⁹ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, sekcja 1, teza 11.

²⁴⁰ Szerzej omówiono w rozdziale IV niniejszej pracy.

doprowadziłoby do zwiększenia kosztów poboru podatku VAT²⁴¹. Pewne wskazania dotyczące wspólnego systemu ryczałtowego dla rolnictwa można odnaleźć już w preambule do dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z pkt. 50 preambuły do dyrektywy 2006/112/WE, w odniesieniu do rolników państwa członkowskie powinny zachować swobodę stosowania procedury szczególnej obejmującej zastosowanie zryczałtowanych rekompensat VAT, naliczonego na rzecz rolników nieobjętych zasadami ogólnymi. Należy również ustanowić podstawowe zasady tej procedury szczególnej oraz przyjąć wspólną metodę określania wartości dodanej zrealizowanej przez takich rolników, do celów poboru zasobów własnych.

Ogólne założenia związane z szczególnym systemem opodatkowania rolników podatkiem VAT zostały zawarte w art. 296 dyrektywy 2006/112/WE zgodnie, z którym w przypadku, gdy zastosowanie do rolników zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedury szczególnej dla małych przedsiębiorców mogłoby powodować trudności, państwa członkowskie mogą zastosować w odniesieniu do rolników, system ryczałtowy mający na celu zrekompensowanie VAT zapłaconego od zakupów towarów i usług dokonanych przez rolników ryczałtowych. Państwom członkowskim pozostawiono więc duży zakres swobody, jeśli chodzi o określenie na czym miałyby polegać trudności w stosowaniu zasad ogólnych. Biorąc to pod uwagę można założyć, że omawiane przeszkody mogą istnieć zarówno po stronie organów administracji skarbowej, jak i samych podatników²⁴².

Treść cytowanego artykułu wskazuje, iż państwa członkowskie mogą zastosować system ryczałtowy w stosunku do rolników, ale nie muszą tego robić²⁴³. Przedmiotowa konstrukcja ma zatem charakter fakultatywny – wprowadzenie szczególnych zasad dotyczących systemu ryczałtowego dla rolników zależne jest od danego kraju członkowskiego. W obowiązującym stanie prawnym, podobnie jak na gruncie Szóstej dyrektywy, opodatkowanie rolników może być zatem realizowane bądź na zasadach ogólnych, bądź w ramach odrębnej procedury szczególnej²⁴⁴. W tym kontekście warto jednak zwrócić uwagę, iż obecnie większość państw Unii Europejskiej przewiduje możliwość skorzystania z procedury szczególnej²⁴⁵.

²⁴¹ W. Maruchin, *VAT – Harmonizacja ...*, s. 83.

²⁴² W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 296.

²⁴³ Por. M. Grzelak, J. Wiktorowicz, *Podatek od towarów i usług w rolnictwie Polsce i w Unii Europejskiej. Analiza porównawcza*, „Acta universitatis Lodzianis Folia oeconomica” 2006, nr 202, s. 21 i nast.

²⁴⁴ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 263.

²⁴⁵ Dane na podstawie bazy „Taxes in Europe” (TEDB), online: https://taxation-customs.ec.europa.eu/index_en (dostęp: 23.09.2025 r.).

Głównym celem systemu ryczałtowego dla rolników jest wyeliminowanie nadmiernych trudności, jakie mogłyby powstać przy objęciu części producentów rolnych zasadami ogólnymi przy jednoczesnym zapewnieniu rolnikom przynajmniej częściowej refundacji podatku od wartości dodanej, zapłaconego w związku z nabyciem środków produkcji²⁴⁶. Istota uproszczonego opodatkowania rolników sprowadza się więc do ograniczenia obowiązków administracyjnych na nich ciążących w związku z podatkiem VAT, przy jednoczesnym zapewnieniu przynajmniej częściowego zwrotu podatku²⁴⁷. Taka konstrukcja umożliwia rolnikom odzyskanie pewnej części podatku VAT zapłaconego w związku z zakupem środków produkcji, przy zredukowanych obowiązkach dokumentacyjnych²⁴⁸.

Na podobne rozumienie powyższych przepisów wskazuje również TSUE, który w swoich orzeczeniach podaje, iż rolniczy system ryczałtowy ma przede wszystkim na celu umożliwienie państwom członkowskim zwolnienia rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych VAT lub procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw mogłoby powodować trudności, z niektórych lub wszystkich obowiązków ciążących zwykle na podatnikach objętych podatkiem VAT, przy jednoczesnym przyznaniu im zryczałtowanej rekompensaty za obciążający ich podatek VAT, który został zapłacony przez omawianych rolników na wcześniejszym etapie obrotu²⁴⁹. Rozwiązanie to ma zatem na celu jednocześnie uproszczenie²⁵⁰ i zrekompensowanie obciążenia podatkiem VAT naliczonym i pobranym²⁵¹.

Konstrukcja zryczałtowanego systemu dotyczącego rolników, wskazuje ponadto, iż przedmiotowa procedura ma charakter szczególny i stanowi wyjątek od zasad ogólnych²⁵². Zgodnie natomiast z utrwalonym orzecznictwem ETS, każde odstępstwo albo wyjątek od zasady ogólnej należy interpretować w sposób ścisły. Ponadto wspólny system ryczałtowy dla rolników, podobnie jak inne systemy szczególne, powinien być zatem stosowany tylko w takim zakresie, jaki jest niezbędny do osiągnięcia jego celu²⁵³.

Jeżeli dane państwo członkowskie zdecyduje się na zastosowanie wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników, to zgodnie z art. 296 ust 3 dyrektywy 2006/112/WE

²⁴⁶ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników...*, s. 258.

²⁴⁷ Por. R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 511.

²⁴⁸ Zob. G. Borecka, *Szczególne zasady opodatkowania*, „Przegląd podatkowy” 20002, nr 10, s. 26.

²⁴⁹ Wyrok TSUE z dnia 8 marca 2012 r., C-524/10, Legalis nr 440013.

²⁵⁰ Wyrok ETS z dnia 26 maja 2005 r., C-43/04 Legalis nr 70315.

²⁵¹ Wyrok ETS z dnia 15 lipca 2004 r., C-321/02 Legalis nr 155655.

²⁵² M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 263.

²⁵³ Wyrok ETS z dnia 26 maja 2005 r., C-43/04, Legalis nr 70315.

na zasadach i warunkach ustalanych przez państwo członkowskie każdy rolnik ryczałtowy ma prawo wybrać pomiędzy zastosowaniem zasad ogólnych VAT a – w zależności od sytuacji, zastosowaniem procedur uproszczonych przewidzianych dla drobnych przedsiębiorców. Dyrektywa 2006/112/WE zobowiązuje więc państwa członkowskie korzystające ze zryczałtowanego systemu opodatkowania rolników do przyznania rolnikom ryczałtowym prawa do rezygnacji ze zwolnienia, jeżeli wyrażą oni taką wolę. W przypadku wprowadzenia wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników, państwa członkowskie są zobowiązane do umożliwienia rolnikom opodatkowania na zasadach ogólnych, a w przypadku wprowadzenia przez dane państwo procedur szczególnych dla małych przedsiębiorców, również w takiej formie. Stosowanie systemu zryczałtowanego nie jest zatem obowiązkowe dla podatników, lecz powinno być postrzegane jako szczególny rodzaj preferencji podatkowych²⁵⁴. Wynika to z faktu, iż w stosunku do niektórych rolników system ryczałtowy może być ekonomicznie nieopłacalny (brak możliwości wystawiania faktur i odliczania podatku VAT), tak więc prawodawca nakazuje państwom członkowskim pozostawienie możliwości swobodnego wyboru między zryczałtowanym zwrotem VAT dla rolników a zasadami ogólnymi, bądź procedurami uproszczonymi naliczania i poboru podatku²⁵⁵. Jeśli rolnik wybierze formę opodatkowania na zasadach ogólnych to zobowiązany będzie do naliczenia przy sprzedaży, podatku VAT w stawkach właściwych dla danego towaru, a jednocześnie przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z dokonywanymi zakupami. Wybór opodatkowania na zasadach ogólnych wiązać się będzie jednak dla rolnika ze zwiększeniem obowiązków o charakterze administracyjnym, które w niektórych przypadkach – szczególnie dla małych gospodarstw rolnych – mogą okazać się zbyt uciążliwe²⁵⁶.

Z kolei opodatkowanie za zasadach uproszczonych przewidzianych dla małych przedsiębiorców oznacza zwolnienie z obowiązku uiszczania VAT, a tym samym także zwolnienie z większości obowiązków związanych z ewidencjonowaniem i rozliczaniem tej daniny. Jednak, zgodnie z art. 289 dyrektywy 2006/112/WE podatnikom korzystającym z powyższego zwolnienia z VAT nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego ani do wykazywania VAT na fakturach²⁵⁷. Przedmiotowe

²⁵⁴ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 270.

²⁵⁵ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 296.

²⁵⁶ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 270.

²⁵⁷ W. Maruchin, *VAT w prawie polskim i prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009, s. 256.

ograniczenie w przypadku rolników może okazać się szczególnie niekorzystne, gdyż w przeciwieństwie do drobnych przedsiębiorców, którzy najczęściej sprzedają swoje produkty konsumentom finalnym, dostawy produktów rolnych są najczęściej dokonywane na rzecz wytwórców, producentów, hurtowników i innych podmiotów posiadających status podatników VAT²⁵⁸. W takiej sytuacji samo zwolnienie z opodatkowania, rozwiązując problem obowiązków instrumentalnych, prowadziłoby do kumulacji nieodliczonego podatku²⁵⁹.

Ze względu na potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa obrotu oraz przeciwdziałania nadużyciom w tym zakresie, państwa członkowskie ustanawiają zazwyczaj minimalne okresy czasu, w których podatnicy rezygnujący ze zwolnienia muszą rozliczać VAT na zasadach ogólnych, a także określają terminy, w jakich należy złożyć stosowne oświadczenie²⁶⁰. Zgodnie z art. 305 dyrektywy 2006/112/WE w przypadku, gdy państwa członkowskie stosują wspólny system ryczałtowy dla rolników, muszą one podjąć wszystkie środki niezbędne do tego by zapewnić, że dostawy produktów rolnych między państwami członkowskimi dokonywane na warunkach, o których mowa w art. 33 dyrektywy 2006/112 (sprzedaż wysyłkowa), są opodatkowane w ten sam sposób, bez względu na to, czy dostawa jest dokonywana przez rolnika ryczałtowego czy innego podatnika. Przepis nakazuje więc, aby państwa podjęły działania w celu zapewnienia równych warunków dostawy produktów rolnych między krajami członkowskimi. Dyrektywa nie wskazuje, jakie mechanizmy powinny być w tym zakresie wprowadzone²⁶¹. W praktyce wspomniana zasada oznacza, że dostawa produktów rolnych do innego kraju UE, do osoby niezobowiązanej do rozliczania VAT, stanowić będzie sprzedaż wysyłkową, bez względu na to, czy dostawcą jest rolnik ryczałtowy, czy też nie. W rezultacie, w przypadku przekroczenia progu sprzedaży wysyłkowej, dostawca (a więc także rolnik ryczałtowy) ma obowiązek rejestracji dla celów VAT w kraju, do którego produkty rolne są wysyłane. To z kolei oznacza, że dla takich dostaw szczególna procedura nie może mieć zastosowania²⁶².

²⁵⁸ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 271.

²⁵⁹ Zob. B. Terra, J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives, vol. 1, Introduction to the European VAT*, Amsterdam 2014, s. 1455.

²⁶⁰ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 268.

²⁶¹ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy ...*, art. 305.

²⁶² K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, art. 295, teza 32.

6.1. Zakres podmiotowy i przedmiotowy wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników

Zakres podmiotowy i przedmiotowy zryczałtowanego systemu opodatkowania rolników określa pośrednio art. 295 dyrektywy 2006/112/WE. Powołany przepis wprowadza do treści dyrektywy 2006/112/WE słownik pojęć definiujących używane w rozdziale 2 tytułu XII (dotyczącym wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników) sformułowania. Należy przy tym podkreślić, że przedmiotowe definicje nie będą miały - co do zasady, zastosowania w całej dyrektywie 2006/112/WE, a będą się odnosić jedynie do treści rozdziału dotyczącego wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników. Prawodawca konstruując treść komentowanego artykułu zastosował dwa różne sposoby definiowania pojęć: albo definiuje dany termin bezpośrednio w tekście dyrektywy 2006/112/WE, albo zamieszcza przepis odsyłający do prawa krajowego²⁶³. Warto przy tym zaznaczyć, iż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ETS, potrzeba jednolitego stosowania prawa wspólnotowego i zasada równości wymagają, aby przesłanki przepisu prawa wspólnotowego, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich, w celu określenia jego znaczenia i zakresu, były zazwyczaj interpretowane w sposób autonomiczny i jednolity w całej UE. Taka interpretacja powinna uwzględniać kontekst przepisu i cel danego aktu prawnego²⁶⁴.

Za główny podmiot wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników, należy uznać rolników, którzy w art. 295 ust 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112/WE zostali określani, jako każdy podatnik prowadzący działalność w ramach gospodarstwa rolnego, leśnego lub rybackiego. Zdefiniowanie rolników jako każdego podatnika, wskazuje iż przedmiotowy przepis odnosi się zarówno do osób fizycznych, prawnych, jak i do jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, prowadzących działalność gospodarczą w ramach gospodarstwa rolnego, leśnego lub rybackiego²⁶⁵. Zgodnie z pkt 2 powołanego przepisu gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie oznacza natomiast gospodarstwa uznane za takie przez każde państwo członkowskie w ramach działalności produkcyjnej wymienionej w załączniku VII do dyrektywy 2006/112/WE.

²⁶³ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 295.

²⁶⁴ Zob Wyrok ETS z dnia 27 lutego 2003 r., C-373/00, Legalis nr 154071.

²⁶⁵ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy ...*, art. 295.

Państwom członkowskim przysługuje więc pewna swoboda w sferze określenia w przepisach prawa krajowego, które gospodarstwa są gospodarstwami rolnymi, leśnymi lub rybackimi. Co do zasady więc, w prawie krajowym definicja gospodarstwa rolnego może być określona w sposób dowolny o ile prowadzona jest tam działalność polegającą na wykonywaniu czynności wymienionych w załączniku VII²⁶⁶, tj.:

- 1) uprawa:
 - a) uprawa roli, łącznie z uprawą winorośli;
 - b) uprawa owoców (łącznie z oliwkami) i warzyw, kwiatów oraz roślin ozdobnych, zarówno gruntowych, jak i szklarniowych;
 - c) uprawa grzybów, roślin przyprawowych, nasion i sadzonek;
 - d) prowadzenie szkółek;
- 2) hodowla wraz z uprawą gruntu:
 - a) hodowla zwierząt;
 - b) hodowla drobiu;
 - c) hodowla królików;
 - d) pszczelarstwo;
 - e) hodowla jedwabników;
 - f) hodowla ślimaków;
- 3) leśnictwo;
- 4) rybołówstwo:
 - a) połowy ryb słodkowodnych;
 - b) hodowla ryb;
 - c) hodowla małży, ostryg oraz innych mięczaków i skorupiaków;
 - d) hodowla żab.

Dyrektywa 2006/112/WE nie nakłada więc żadnych ograniczeń dotyczących wielkości gospodarstw rolnych, leśnych lub rybackich, bądź wielkości realizowanej w tych gospodarstwach produkcji²⁶⁷. Prawodawca ograniczył więc przesłanki ustawowe, do tych określonych w prawie krajowym (uznanie w świetle prawa krajowego za gospodarstwo rolne) dodając do tego wymóg określony bezpośrednio w treści dyrektywy 2006/112/WE, tworząc tym samym w stosunku do gospodarstw rolnych definicję

²⁶⁶ ²⁶⁶ P. Satkiewicz, *Komentarz do art. 295 dyrektywy...*, s. 986.

²⁶⁷ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 264.

mieszaną wynikającą częściowo z prawa UE, a częściowo z przepisów państw członkowskich²⁶⁸.

Ważnym pojęciem dla wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników jest ponadto „rolnik ryczałtowy”. Zgodnie z art. 295 ust 1 pkt 3 dyrektywy 2006/112/WE rolnikiem ryczałtowym jest każdy rolnik objęty systemem ryczałtowym. Biorąc pod uwagę treść art. 295 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112/WE, za rolnika należy uznać zasadniczo każdego podatnika. Ponieważ dyrektywa 2006/112/WE pozostawia państwom członkowskim swobodę w definiowaniu kategorii rolników ryczałtowych, konkretnej definicji każdorazowo należy szukać w ustawodawstwach krajowych²⁶⁹. Odwołanie w treści powołanej definicji legalnej do „systemu ryczałtowego” oznacza, że ustalając zakres nazwy „rolnik ryczałtowy” należy również uwzględnić definicje legalne „produktów rolnych” i „usług rolniczych”. W myśl przepisów dyrektywy, kwotę ryczałtowanej rekompensaty ustala się bowiem poprzez zastosowanie procentowej stawki ryczałtowanej rekompensaty do wartości dostarczanych produktów rolnych i świadczonych usług rolniczych. Zakres stosowania regulacji dotyczących ryczałtowanego zwrotu, a tym samym i pojęcia „rolnika ryczałtowego”, wyznaczają zatem odrębne definicje legalne „produktów rolnych” i „usług rolniczych”²⁷⁰. Podobnie stwierdził również ETS w wyroku z 15 lipca 2004 r., który wskazuje, iż prawodawca nie zmierzał do uzależnienia zastosowania wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników od spełnienia tylko jednego kryterium, jakim jest formalne kryterium zaliczenia danego podmiotu do grupy producentów rolnych, lecz intencją było zastrzeżenie stosowania tego systemu do tych producentów rolnych, którzy spełniają wszystkie wymogi dyrektywy 2006/112/WE. Dlatego też okoliczność, iż dana osoba jest producentem rolnym, sama w sobie nie pozwala jej na stosowanie wyłącznie tego systemu, niezależnie od rodzaju działalności, którą prowadzi²⁷¹.

Produktami rolnymi, w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE są zgodnie z art. 295 ust 1 pkt 4 towary wyprodukowane w gospodarstwach rolnych, leśnych lub rybackich, w poszczególnych państwach członkowskich, w ramach czynności wymienionych w załączniku VII. Jak już zaznaczono, dyrektywa 2006/112/WE pod pojęciem gospodarstwa rolnego, leśnego lub rybackiego rozumie gospodarstwo uznane

²⁶⁸ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 295.

²⁶⁹ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 295.

²⁷⁰ Zob. B. Daciuk, *Wspólny system ryczałtowy dla rolników*, w: *Dyrektywa VAT. Komentarz*, red. K. Sachs, R. Namysłowski, Warszawa 2008, s. 990.

²⁷¹ Zob. Wyrok ETS z dnia 15 lipca 2004 r., C-321/02, Legalis nr 155655.

za takie przez każde państwo członkowskie w ramach działalności produkcyjnej wymienionej w załączniku VII, a powołana tam działalność obejmuje kategorie czynności, tj.: uprawę, hodowlę wraz z uprawą gruntu, leśnictwo oraz rybołówstwo. Definicja produktu rolnego jest więc ściśle związana z jego pochodzeniem. Za produkt rolny może być uznany jedynie taki towar, który pochodząc z gospodarstwa rolnego, został dodatkowo wyprodukowany w ramach określonych czynności²⁷². Ponadto zgodnie z art. 295 ust 2 dyrektywy 2006/112/WE za czynności w dziedzinie produkcji rolnej określone w załączniku VII uznaje się czynności polegające na przetwarzaniu przez rolnika produktów pochodzących zasadniczo z jego produkcji rolnej, przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym lub rybackim. Za środki zwykle używane w gospodarstwie rolnym można uznać środki, z których korzysta się w codziennych, standardowych warunkach, w ramach działalności rolniczej prowadzonej przez daną osobę²⁷³.

Zgodnie z art. 295 ust 1 pkt 5 dyrektywy 2006/112/WE usługami rolniczymi są usługi, w szczególności te wymienione w załączniku VIII, świadczone przez rolnika, z wykorzystaniem jego siły roboczej lub przy użyciu sprzętu zwykle wykorzystywanego w jego gospodarstwie rolnym, leśnym lub rybackim, a które zwykle odgrywają rolę w produkcji rolnej. Załącznik VIII do dyrektywy 2006/112/WE, jako usługi rolnicze, wykazuje:

- 1) prace przy uprawie ziemi, koszenie, młócenie, wyciskanie, zbiór i żniwa, sianie i sadzenie;
- 2) pakowanie i przygotowywanie do sprzedaży, np. suszenie, czyszczenie, rozdrabnianie, odkażanie oraz silosowanie produktów rolnych;
- 3) przechowywanie produktów rolnych;
- 4) dozór nad trzodą, chów i tucz;
- 5) wynajem do celów rolniczych sprzętu używanego zwykle w gospodarstwach rolnych, leśnych lub rybackich;
- 6) pomoc techniczna;
- 7) zwalczanie chwastów i szkodników, opylanie i opryskiwanie upraw oraz ziemi;
- 8) obsługa sprzętu nawadniającego i odwadniającego;
- 9) obcinanie gałęzi, ścinanie drzew i inne usługi leśne.

²⁷² W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 295.

²⁷³ B. Daciuk, *Wspólny system ryczałtowy...*, s. 991.

Użycie w omawianym przepisie sformułowania „w szczególności” wskazuje, iż powołany wykaz ma charakter przykładowy, co oznacza, że państwa członkowskie mogą co do zasady zaliczyć do usług rolniczych także inne czynności, które zwykle odgrywają rolę w produkcji rolnej, z wykorzystaniem siły roboczej lub przy użyciu sprzętu w gospodarstwie rolnym²⁷⁴. Zasadniczym celem tego typu regulacji jest wykluczenie z systemu ryczałtowego takich transakcji, które nie mogą być uznane jako typowa działalność rolnicza, pomimo tego, że są prowadzone przez producenta rolnego. Głównym założeniem jest więc, że rolnik konkurując na rynku z podmiotami prowadzącymi działalność handlową, wytwórcami lub usługodawcami powinien podlegać co do zasady opodatkowaniu na zasadach ogólnych, natomiast system ryczałtowy winien dotyczyć jedynie działalności rolniczej²⁷⁵.

Ponadto, zgodnie z art. 296 ust 2 dyrektywy 2006/112/WE każde państwo członkowskie może wyłączyć z systemu ryczałtowego niektóre kategorie rolników, jak również rolników w przypadku, których zastosowanie zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedur dla małych przedsiębiorców nie powinno spowodować trudności administracyjnych. Biorąc pod uwagę, iż przepisy prawa unijnego nie wskazują w tym przypadku szczegółowych kryteriów, które należy uwzględnić określając kategorię rolników objętych systemem ryczałtowym lub wyłączonych z zakresu tego systemu niektórych rolników będzie zależało od danego państwa członkowskiego, które w swoim wyborze opierać się będzie wyłącznie na przesłance trudności administracyjnych²⁷⁶.

Warto również zwrócić uwagę, że przepisy prawa podatkowego mogą uzależniać możliwość korzystania z systemu ryczałtowego od wielkości obrotów uzyskiwanych przez rolników także z innej niż rolnicza działalności gospodarczej, przy czym podobnie jak w Polsce, warunek ten nie musi być wyrażony wprost lecz np. przez odwołanie do obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych czy rejestracji²⁷⁷.

²⁷⁴ Zob. P. Satkiewicz, *Komentarz do art. 296 Dyrektywy 2006/112/WE*, w: *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, red. J. Martini, Wrocław 2010, s. 987.

²⁷⁵ Zob. J. Desmeyere, P. Wille, *The European VAT Bible, a practical guide for each VAT Manager*, Grimbergen 2012, cyt. za: M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych ...*, s. 273.

²⁷⁶ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 296.

²⁷⁷ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 268.

6.2. Zasady ustalania i rozliczania wspólnego systemu ryczałtu dla rolników

Zgodnie z art. 295 ust 1 pkt 8 dyrektywy 2006/112/WE „zryczałtowana rekompensata” oznacza kwotę otrzymaną przez zastosowanie procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty do obrotów rolnika ryczałtowego w przypadkach, o których mowa w art. 300 dyrektywy 2006/112. Wysokość rekompensaty obliczana jest więc jako iloczyn:

- 1) procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty oraz
- 2) obrotów rolnika ryczałtowego obliczonych zgodnie z art. 300 dyrektywy.

Sposób obliczenia kwoty rekompensaty potwierdza więc, że ma ona charakter ryczałtowy, gdyż nie jest ona równa kwocie podatku VAT naliczonego, który zostałby odliczony przez rolnika ryczałtowego, gdyby rozliczał się on z VAT na zasadach ogólnych. Przy założeniu, że wartość zakupów (a więc i podatku naliczonego) dokonanych przez rolnika ryczałtowego jest wprost proporcjonalna do wartości sprzedaży, wysokość rekompensaty powinna być także wprost proporcjonalna do wartości nieodliczonego podatku VAT²⁷⁸. W tym kontekście wypada zauważyć, że w niektórych sytuacjach stawka zryczałtowanego zwrotu może okazać się wyższa od stawki podstawowej obowiązującej w danym kraju, co zasadniczo narusza sprawiedliwość opodatkowania podatkiem VAT, a tym samym stanowić może argument przeciwko wprowadzeniu systemu zryczałtowanego dla rolników²⁷⁹.

Zgodnie z art. 295 ust 1 pkt 7 dyrektywy 2006/112/WE procentowymi stawkami zryczałtowanej rekompensaty będą wartości procentowe ustalane przez państwa członkowskie zgodnie z art. 297, 298 i 299 dyrektywy 2006/112/WE, oraz stosowane przez nie w przypadkach, o których mowa w art. 300 dyrektywy 2006/112/WE, w celu umożliwienia rolnikom ryczałtowym skorzystania ze zryczałtowanej rekompensaty VAT naliczonego i pobranego. Przedmiotowy przepis wskazuje więc, że ogólne zasady dotyczące ustalania wartości procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty określają przede wszystkim art. 297 – 299 dyrektywy 2006/112/WE. Pierwszy z powyższych przepisów wskazuje, iż jeżeli jest to konieczne, państwa członkowskie ustalają

²⁷⁸ K. Lewandowski, P. Fałkowski Dyrektywa VAT..., art. 295, teza 13.

²⁷⁹ Szerzej na ten temat, zob. P. Zeiger, A. Nurk, J. Lehtsaar, R. Värnik, *Possibilities and contradictions in the calculation of the flat rate of the Value Added Tax Special Scheme for farmers in the European Union based on the Estonian example*, „Agronomy Research” 2008, Nr 6, s. 91–99.

procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty. Państwa członkowskie mogą ustalić odrębne stawki procentowe dla leśnictwa, poszczególnych działów rolnictwa i dla rybołówstwa. Jedynym warunkiem, jaki musi spełnić państwo chcące wprowadzić zryczałtowaną rekompensatę jest uprzednie powiadomienie Komisji. Obowiązek ten ma charakter wyłącznie informacyjny, zgoda Komisji nie jest w tym przypadku wymagana²⁸⁰. Możliwość zróżnicowania stosowanych stawek zryczałtowanej rekompensaty w zależności od rodzaju prowadzonej działalności w zakresie rolnictwa, leśnictwa lub rybołówstwa daje ponadto możliwość większego dostosowania przedmiotowej procedury do specyfiki danego sektora rolnego i jest powszechnie wykorzystywana w krajach UE²⁸¹. Warto ponadto zwrócić uwagę na użyte w przepisie sformułowanie „jeżeli jest to konieczne” – biorąc pod uwagę, iż procentowa stawka rekompensaty jest uwzględniana przy obliczaniu wysokości rekompensaty, jej ustalenie jest niezbędne dla określenia tej wartości. Wskazuje to, iż co do zasady ustalenie procentowej stawki zryczałtowanego zwrotu jest zawsze konieczne. Dlatego można stwierdzić, że sformułowanie "jeżeli jest to konieczne" wydaje się być zbędne chyba, że dane państwo członkowskie nie zdecydowało się na wprowadzenie omawianej procedury²⁸².

Zgodnie z art. 298 dyrektywy 2006/112/WE procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty określone są na podstawie danych makroekonomicznych dotyczących wyłącznie rolników ryczałtowych za poprzednie trzy lata. Wartości procentowe mogą zostać zaokrąglone o pół punktu w górę lub w dół. Państwa członkowskie mogą również zredukować takie wartości procentowe do zera. Obowiązek kierowania się danymi makroekonomicznymi z ostatnich 3 lat przy ustalaniu stawek, oraz ograniczenia danych jedynie do grupy rolników ryczałtowych pozwala w tym przypadku na skuteczne przeprowadzenie badań wpływów, jakie dana stawka zryczałtowanej rekompensaty może mieć na sytuację rolników. Dłuższy okres prowadzenia badań pozwala na uśrednienie wyników, które biorąc pod uwagę sezonowy charakter działalności w rolnictwie, a także jej uzależnienie od czynników pogodowych²⁸³. Przedmiotowy przepis pozwala również na ustalenie stawki rekompensaty na poziomie 0%, co oznacza że rolnicy objęci

²⁸⁰ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 300.

²⁸¹ Przykładem mogą być kraje takie jak Belgia, Niemcy, czy Hiszpania.; szerzej na ten temat, zob. N. Blagoeva, *The common flat-rate scheme for farmers as an instrument for supporting the agricultural sector*, w: *Business and Economics*, Nuremberg 2019, s. 160.

²⁸² K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, art. 295, teza 14.

²⁸³ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 298.

wspólnym systemem ryczałtowym będą faktycznie traktowani jako konsumenci niebędący przedsiębiorcami. Nie będą w związku z tym mieli możliwości wystawiania faktur VAT, odliczenia podatku naliczonego, a dodatkowo nie zostanie im wypłacona ryczałtowa rekompensata. Warto przy tym jednak zauważyć, iż powyższe przepisy pozwalające na uzyskanie stawki zerowej uchwalone zostały w kontekście zaokrąglenia wyników makroekonomicznych – ustalenie stawki na poziomie 0% nie powinno być więc dokonane w oderwaniu od tych wyników.

Należy zatem stwierdzić, że możliwość zredukowania stawek ryczałtowanej rekompensaty do zera stanowi dodatkową opcję w stosunku do możliwości zaokrąglenia ich o pół punktu w górę lub w dół (art. 298 dyrektywy 2006/112/WE). Taka możliwość przysługuje więc państwom członkowskim jedynie wówczas, gdy wartości procentowe uzyskane w wyniku obliczeń makroekonomicznych, nawet jeśli przekraczają 0,5%, to należy je uznać za mało istotne, a zatem obciążenie rolników ryczałtowym podatkiem VAT naliczonym i pobranym wydaje się być zbędne²⁸⁴.

Ponadto państwa członkowskie ustalając wartości procentowe ryczałtowanej stawki rekompensaty powinny brać pod uwagę postanowienia art. 299 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym nie mogą one skutkować otrzymaniem przez rolników ryczałtowych zwrotów przewyższających VAT naliczony i pobrany. W niektórych przypadkach zastosowanie do rolników systemu ryczałtowego może spowodować, że po otrzymaniu ryczałtowanej rekompensaty rolnik nie poniesie żadnych kosztów ekonomicznych podatku VAT zawartego w nabytych towarach i usługach. Zastrzeżenie wynikające z tego przepisu wskazuje, iż ryczałtowany zwrot VAT powinien być jedynie pewną formą rekompensaty podatku naliczonego uiszczanego przez rolników w związku z zakupami dokonywanymi na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, nie może natomiast być wykorzystywany jako instrument finansowego wsparcia dla rolników²⁸⁵.

Wymóg określony w art. 299 dyrektywy 2006/112/WE nie ogranicza się do poszczególnych podatników a powinien być co do zasady spełniony na poziomie całej gospodarki danego kraju członkowskiego²⁸⁶. Termin "VAT naliczony i pobrany" zdefiniowany jest bowiem jako: "całkowita kwota VAT, którym obciążono towary i usługi kupowane przez wszystkie gospodarstwa rolne, leśne i rybne każdego

²⁸⁴ Wyrok TSUE z dnia 8 marca 2012 r., C-524/10, Legalis nr 440013.

²⁸⁵ Zob. J. Desmeyere, P. Wille, *The European VAT Bible...*, s. 905.

²⁸⁶ K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT...*, art. 295, teza 16.

z państw członkowskich podlegające systemowi ryczałtowemu w przypadkach, gdy podatek taki podlegałby odliczeniu zgodnie z art. 167, 168 i 169 oraz art. 173–177 dyrektywy 2006/112/WE przez rolnika podlegającego zasadom ogólnym VAT²⁸⁷. W związku z powyższym można stwierdzić, iż wysokość zryczałtowanej stawki rekompensaty powinna być określana na podstawie szczegółowej analizy danych statystycznych dotyczących gospodarstw rolnych korzystających z systemu ryczałtowego, w tym kwot VAT płaconych przy zakupie środków produkcji oraz wielkości konsumpcji własnej tych gospodarstw²⁸⁸.

Sposób obliczania obrotu rolnika ryczałtowego określony jest w art. 300 dyrektywy 2006/112/WE. Stanowi on, że procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty uzyskane przez kraje członkowskie po zastosowaniu przedmiotowych zasad stosuje się do cen, z wyłączeniem VAT, następujących towarów i usług:

- 1) produktów rolnych dostarczonych przez rolników ryczałtowych podatnikom innym niż podatnicy objęci w państwie członkowskim, w którym produkty te zostały dostarczone, niniejszym systemem ryczałtowym;
- 2) produktów rolnych dostarczonych przez rolników ryczałtowych na warunkach przewidzianych w art. 138 dyrektywy 2006/112/WE (zwolnienie z tytułu WDT) osobom prawnym niebędącym podatnikami, w przypadku których WNT podlegają VAT²⁸⁹, w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu dostarczanych produktów rolnych);
- 3) usług rolniczych świadczonych przez rolników ryczałtowych na rzecz podatników innych niż podatnicy objęci w państwie członkowskim, w którym świadczone są te usługi, niniejszym systemem ryczałtowym.

Procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty będą mogły być zatem wykorzystane przy dostawie produktów rolnych oraz świadczeniu usług przez rolników na rzecz podatników innych niż rolnicy ryczałtowi. Wyjątek stanowi natomiast dostawa produktów rolnych dla osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których WNT podlegają VAT w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu dostarczanych produktów²⁹⁰. Powyższe przepisy skutkują tym, że gdy towary lub usługi

²⁸⁷ Zgodnie z art. 295 ust. 1 pkt 6 dyrektywy 2006/112/WE.

²⁸⁸ por. B. Daciuk, *Wspólny system ryczałtowy...*, s. 991.

²⁸⁹ zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE.

²⁹⁰ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 272.

są dostarczane rolnikom ryczałtowym lub osobom niebędącym podatnikami, ryczałtowane stawki procentowe rekompensaty nie powinny być stosowane. W takich przypadkach rekompensata z tytułu podatku VAT naliczonego od nakładów jest uzyskiwana poprzez zapłatę ceny całkowitej za te towary lub usługi, którą uznaje się za obejmującą ten podatek. Fakturowanie ryczałtowanej kwoty nie służyłoby w takich okolicznościach żadnemu użytecznemu celowi, ponieważ nabywca lub usługobiorca nie byłby w stanie odliczyć podatku naliczonego.

Artykuł 301 dyrektywy 2006/112/WE wskazuje ponadto, iż w odniesieniu do dostawy produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych, o których mowa w powołanym przepisie, państwa członkowskie zapewniają wypłatę ryczałtowanej rekompensaty przez nabywcę lub usługobiorcę albo przez organy władzy publicznej. Natomiast w przypadku dostaw produktów rolnych oraz świadczenia usług rolniczych na rzecz rolników ryczałtowych oraz podmiotów niebędących podatnikami uznaje się, że ryczałtowane rekompensaty są wypłacane przez nabywcę lub usługobiorcę. W odniesieniu do takich sytuacji przyjęto bowiem założenie, że ustalona przez strony cena zawiera w sensie ekonomicznym kwotę ryczałtowanej rekompensaty, która nie jest jednak odrębnie wykazywana, a nabywcy nie przysługuje prawo żądania jej zwrotu od organów państwowych²⁹¹.

Artykuł 302 dyrektywy 2006/112/WE stanowi, iż w przypadku, gdy rolnik ryczałtowy korzysta ze ryczałtowanej rekompensaty, nie ma on prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do czynności objętych niniejszym systemem ryczałtowym. Rolnik korzystający ze wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników traci tym samym możliwość odliczenia podatku, który został naliczony w poprzednich fazach obrotu. Jednakże takie wyłączenie można zastosować jedynie w stosunku do transakcji, objętych wspólnym systemem ryczału dla rolników. W sytuacji, w której rolnik nabyłby towar lub usługę, która nie jest związana ze wspólnym systemem ryczałtowym, zasadniczo zachowa on możliwość odliczenia podatku VAT na zasadach ogólnych (o ile będzie miał status podatnika). Tym samym prawodawca zapobiega osiągnięciu podwójnych korzyści przez rolnika stosującego system ryczałtowy²⁹².

Przechodząc do sposobów rozliczania rekompensaty należy zaznaczyć, że w odniesieniu do dostaw produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych, w stosunku do których znajduje zastosowanie mechanizm ryczałtowanego zwrotu, państwa

²⁹¹ Szerzej zob. *B. Daciuk*, Wspólny system ryczałtowy, s. 997.

²⁹² *W. Modzelewski, P. Wesołowski*, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 301.

członkowskie są zobowiązane zapewnić jego wypłatę przez nabywcę lub usługobiorcę albo przez organy władzy publicznej. Państwom członkowskim przysługuje zatem swoboda w zakresie wyboru metody wypłaty zryczałtowanej rekompensaty, metoda ta musi być jednak skorelowana z procedurą zwrotu wypłaconych kwot nabywcom produktów rolnych i usług rolniczych²⁹³. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że w większości państw Unii Europejskiej, podobnie jak w Polsce, wypłata zryczałtowanego zwrotu odbywa się za pośrednictwem nabywców i usługobiorców. W praktyce gospodarczej rozwiązanie to ma z reguły zastosowanie w odniesieniu do krajowych dostaw towarów i usług dokonywanych przez rolnika ryczałtowego na rzecz podatników VAT. W takiej sytuacji nabywcy lub usługobiorcy przysługuje prawo do odliczenia kwoty wypłaconej rekompensaty od kwoty podatku, jaką jest on zobowiązany zapłacić w państwie członkowskim, w którym dokonuje swoich opodatkowanych transakcji, gdyż zgodnie z art. 303 dyrektywy 2006/112/WE podatnik, który poniósł ekonomiczny ciężar kwoty zryczałtowanej rekompensaty, ma prawo do odliczenia jej wartości od podatku należnego. Przedmiotowy przepis nakazuje ponadto, aby rozliczenie nastąpiło w kraju, w którym podatnik dokonuje transakcji podlegających opodatkowaniu. Ekonomiczny ciężar rekompensaty dla rolników ryczałtowych ponosi zatem państwo członkowskie, natomiast sam zwrot jest dokonywany zgodnie z określonymi w dyrektywie zasadami odliczania podatku naliczonego oraz zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie²⁹⁴. Zgodnie z art. 304 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie podejmują wszystkie środki niezbędne do skutecznej kontroli wypłat zryczałtowanych rekompensat rolnikom ryczałtowym. Wiąże się to z ryzykiem nadużyć, jakie wynikają z możliwości odliczenia przez podatnika kwoty rekompensaty wypłaconej rolnikowi ryczałtowemu. Państwa członkowskie są uprawnione do podejmowania wszelkich środków niezbędnych do skutecznej kontroli wypłat zryczałtowanych rekompensat. W praktyce środki te obejmują najczęściej ustanowienie obowiązków w zakresie form dokonywania i dokumentowania dokonywanych płatności²⁹⁵. Pozwala to państwom członkowskim na posługiwanie się wszelkimi mechanizmami kontrolnymi i regulacjami prawnymi, które mają zapewnić prawidłowe funkcjonowanie wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników. Mogą to być zarówno akty prawa powszechnie obowiązującego, jak i różnego rodzaju zarządzenia i instrukcje kierowane do organów

²⁹³ M. Duda-Hyz, *Szczególne procedury dla rolników ryczałtowych...*, s. 278.

²⁹⁴ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 303.

²⁹⁵ M. Duda-Hyz, *Szczególne procedury dla rolników ryczałtowych...*, s. 279.

administracji. Należy jednak zaznaczyć, iż środki niezbędne zawsze muszą charakteryzować się proporcjonalnością²⁹⁶.

Dyrektywa 2006/112/WE przewiduje również sposób rozliczenia zryczałtowanej rekompensaty w sytuacji, gdy jest ona wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez podmiot nieposiadający siedziby na terytorium danego państwa członkowskiego. Zgodnie z art. 303 ust 2 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie zwracają nabywcy lub usługobiorcy kwotę zryczałtowanej rekompensaty, którą wypłacili oni tytułem jednej z następujących transakcji:

- 1) dostaw produktów rolnych w ramach WDT w przypadku, gdy nabywca jest podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem działającym w takim charakterze w innym państwie członkowskim, na terytorium którego jego WNT podlegają VAT
- 2) dostaw produktów rolnych w ramach eksportu, transakcji związanych z transportem międzynarodowym, a także niektórych transakcji, które państwa członkowskie mogą zwolnić od podatku.
- 3) świadczenia usług rolniczych na rzecz będącego podatnikiem usługobiorcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, lub na rzecz będącego podatnikiem usługobiorcy mającego siedzibę poza Wspólnotą, przy czym w tym ostatnim przypadku warunkiem jest aby usługi te były wykorzystywane do celów transakcji dających prawo do odliczenia VAT lub świadczenia usług, dla których uznaje się, że miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego, w którym usługobiorca ma siedzibę i od których VAT jest płacony wyłącznie przez usługobiorcę

Warunki dokonywania zwrotów w powyższych sytuacjach określają państwa członkowskie, przy czym mogą w tym zakresie znaleźć zastosowanie przepisy dyrektywy 2008/9/WE, określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom mającym siedzibę w innym państwie członkowskim oraz Trzynastej dyrektywy, określającej zasady zwrotu podatnikom niemającym siedziby na terytorium UE²⁹⁷. Wypłata zryczałtowanych rekompensat może być również dokonywana bezpośrednio przez organy władzy publicznej. Przepisy dyrektywy 2006/112/WE nie

²⁹⁶ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 304.

²⁹⁷ M. Duda-Hyz, *Szczególne procedury dla rolników ryczałtowych...*, s. 279.

określają szczegółowych zasad tego sposobu realizacji rekompensat, w literaturze przedmiotu zwraca się jednak uwagę, że jest to rozwiązanie, którego zastosowanie ma szczególne uzasadnienie w odniesieniu do dostaw realizowanych na rzecz podatników lub innych podmiotów nieposiadających siedziby na terytorium danego państwa członkowskiego²⁹⁸.

7. Uwagi końcowe.

Polska z chwilą akcesji do UE przyjęła jej cały dorobek prawny, który stał się dla niej równorzędnym porządkiem prawnym. Porządek ten obejmuje nie tylko prawo unijne, lecz także ukształtowane dotychczas zasady jego wykładni, zwyczaje oraz orzecznictwo TSUE. Polska uznała ponadto nadrzędność prawa unijnego nad prawem krajowym²⁹⁹. Wynikające z tego ograniczenie suwerenności jest jednak w wielu sytuacjach niezbędne. Przykładem może być wymóg harmonizacji prawa w zakresie podatków pośrednich, który jest niezbędny dla realizacji jednej z głównych idei, dla której powstała Unia Europejska, czyli realizacji i dobrego funkcjonowania rynku wewnętrznego.

Proces harmonizacji jest jednak procesem trudnym i długotrwałym, zwłaszcza dla krajów wchodzących do Unii, a skalę trudności ilustruje przykład zmian, jakie musiały zostać dokonane w polskim systemie podatkowym, aby kraj mógł wejść do UE.³⁰⁰ Biorąc pod uwagę trudności jakie mogły być związane z wprowadzeniem podatku VAT do systemu krajowego państw członkowskich, niezbędne było wprowadzenie specjalnych rozwiązań dotyczących niektórych gałęzi gospodarki czy też podmiotów. Stosowanie rozwiązań specjalnych w zakresie rolnictwa dopuszczała zarówno Szósta dyrektywa, jak i obecnie obowiązująca dyrektywa 2006/112/WE. Wspólny system ryczałtowy dla rolników pozwala więc w sytuacjach, w których zastosowanie ogólnego systemu opodatkowania podatkiem VAT lub innych procedur uproszczonych dla rolnictwa powodowałoby trudności w zapewnieniu rolnikom wypłaty rekompensaty z tytułu braku możliwości odliczenia VAT zawartego w cenie towarów i usług nabywanych przez nich w związku ze swoją działalnością.

²⁹⁸ B. Daciuk, *Wspólny system ryczałtowy...*, s. 998.

²⁹⁹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, s. 198.

³⁰⁰ Szerzej na ten temat, zob. A. Karolak, *Adaptation Process of a Polish Tax Law to European Union Norms – Harmonization of a Value Added Tax*, "Economics & Sociology," 2011, t. 4, nr 1, s. 54-63.

Preferencyjne opodatkowanie w stosunku do zryczałtowanego rekompensaty VAT w rolnictwie obejmuje większość krajów UE, co wynika z dyrektyw unijnych. Specyfika określonych rozwiązań podatkowych prowadzi w dużej mierze do uprzywilejowanego traktowania tego sektora gospodarki. Można zatem argumentować, że w tym przypadku VAT nie spełnia funkcji fiskalnych. Ulgi podatkowe spełniają jednak określone cele społeczne i gospodarcze, które są również przypisywane podatkowi³⁰¹.

Wspólny system ryczału dla rolników pozwala państwom członkowskim na korzystanie z możliwości, jakie zapewnia wspólny rynek, bez narażania rolnictwa na nadmierne opodatkowanie wynikające z podatku VAT. Stanowi on jednak poważne ograniczenie dla możliwości wprowadzenia realnych, nowatorskich zmian w systemie opodatkowania rolnictwa podatkiem VAT, gdyż przepisy dyrektywy 2006/112/WE stanowią w tym wypadku konkretne i nieprzekraczalne ramy prawne. Oznacza to, że funkcjonujący w Polsce model zryczałtowanego zwrotu podatku w zasadniczym kształcie jest zdeterminowany treścią przepisów prawa unijnego³⁰².

³⁰¹ R. Rosiński, *The meaning of indirect taxes in agricultural activity*, „Stowarzyszenie Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu, Roczniki naukowe” 2015, t. 17, s. 216.

³⁰² M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 328.

III. Modele opodatkowania działalności rolniczej w krajach UE

1. Modele implementacji podatku VAT w sektorze rolniczym.

W odniesieniu do sektora rolniczego wyróżnia się dwa główne podejścia do implementacji VAT, które w ramach danego systemu podatkowego mogą być stosowane oddzielnie lub łącznie. Pierwszy sposób opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT opiera się na jego pełnym opodatkowaniu. W tym systemie sektor rolny jest traktowany jak każdy inny opodatkowany sektor, co oznacza, iż produkty rolne podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych i zarówno rolnicy jak i firmy przetwórcze objęte są standardową stawką VAT³⁰³. Producenci rolni zachowują więc pełne prawo do odliczenia VAT od zakupów związanych z wydatkami na prowadzoną działalność, a co za tym idzie, zachowują pełną neutralność. Zastosowanie przedmiotowego modelu jest uznawane za zasadniczo najlepsze rozwiązanie,

Wysokie koszty poboru podatku mogą jednak uzasadniać zastosowanie alternatywnego rozwiązania w postaci zwolnienia działalności rolniczej z VAT. W takim systemie, niezależnie od obowiązujących progów, rolnicy nie muszą rejestrować się jako podatnicy VAT, składać deklaracji ani ubiegać się o zwrot podatku, co znacząco obniża ich obciążenia administracyjne³⁰⁴. Możliwość dobrowolnej rejestracji w systemie VAT powinna być w przedmiotowym modelu zezwolona, jednak rejestracja wiązać się będzie ze zwiększonymi kosztami przestrzegania przepisów, zwłaszcza dla drobnych gospodarstw rolnych. Duże przedsiębiorstwa rolne, takie jak zakłady przetwórcze, są zazwyczaj zobowiązane do rejestracji, jako podatnicy czynni VAT³⁰⁵.

Zwolnienie całkowicie wyłącza rolników z obowiązków związanych z tym podatkiem, ale jednocześnie oznacza brak możliwości odliczenia podatku naliczonego od nabywanych nakładów, takich jak nasiona, nawozy, pestycydy czy pasze dla zwierząt. Z ekonomicznego punktu widzenia prowadzi to do zniekształcenia decyzji produkcyjnych, ograniczając wykorzystanie opodatkowanych nakładów i sprzyjając

³⁰³ S. Cnossen, *VAT and agriculture*, "International Tax and Public Finance" 2018, t. 25, s. 528 i nast.

³⁰⁴ OECD, *Taxation in Agriculture*, Paris 2020, s. 55, online: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/02/taxation-in-agriculture_cc3f80fa/073bdf99-en.pdf, (dostęp: 23.09.2025 r.).

³⁰⁵ S. Cnossen, *VAT and agriculture* ..., s.529.

nadmiernemu stosowaniu nakładów nieobjętych podatkiem³⁰⁶. W efekcie stosowanie zwolnienia prowadzi często do kaskadowego nakładania się podatku na kolejnych etapach łańcucha produkcji i dystrybucji, co skutkuje wyższym całkowitym obciążeniem VAT dla konsumenta końcowego. Problem ten nie występuje natomiast w sytuacji, w której zarówno rolnicy, jak i przetwórcy byłiby objęci pełnym systemem opodatkowania³⁰⁷. W związku z powyższym model ten najczęściej występuje wraz z rozwiązaniami pozwalającymi zmniejszyć zagrożenie kaskadowości.

W sektorze rolnym można wyróżnić zasadniczo dwa rodzaje ulg związanych z opodatkowaniem działalności rolniczej. Pierwszą z nich stanowią ulgi z tytułu podatku VAT naliczonego, które mogą być przyznawane rolnikom w systemie opodatkowania nawet wtedy, gdy ich obrót nie przekracza progu rejestracyjnego i nie zdecydują się oni na dobrowolną rejestrację. W przypadku pełnej ulgi z tytułu podatku VAT naliczonego, rejestracja nie jest konieczna, a tym samym nie powstają związane z nią koszty administracyjne³⁰⁸. Podobnie ulga ta może zostać zastosowana w ramach systemu zwolnienia - pod warunkiem, że rolnik nie wybierze opcji rejestracji, jako podatnik VAT. Ulga z tytułu VAT naliczonego może przybierać m.in. następujące formy:

1. Zwolnienie z podatku VAT określonych środków produkcji sprzedawanych rolnikom. Takie podejście jest dość rozpowszechnione w krajach rozwijających się³⁰⁹. Ten mechanizm jest często nieskuteczny, ponieważ rolnicy i tak ponoszą koszt VAT zawartego w cenach nabywanych towarów od swoich dostawców. Dodatkowo może być nietrafiony z punktu widzenia polityki fiskalnej, jeżeli korzystają z niego również inni użytkownicy, niż rolnicy lub gdy niezarejestrowani użytkownicy nie mają możliwości odliczenia VAT od dalszych zakupów. Rozwiązaniem mogą być tzw. zwolnienia z tytułu końcowego przeznaczenia, jednak są one trudne do egzekwowania i zbędne w przypadku rolników zarejestrowanych³¹⁰.
2. Opodatkowanie wybranych środków produkcji (np. nawozów, paszy, materiału siewnego, maszyn rolniczych) stawką obniżoną lub zerową. Dzięki temu rolnicy zwolnieni z VAT ponoszą mniejsze koszty podatkowe, a ceny ich produktów

³⁰⁶ L. Ebrill, M. Keen, J.P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT...*, s. 103.

³⁰⁷ Por. C. Knotzer, S. Pfeffer, *Exemptions in VAT...*, s. 101.

³⁰⁸ S. Cnossen, *VAT and agriculture ...*, s. 529 I nast.

³⁰⁹ L. Ebrill, M. Keen, J.P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT...*, s. 104.

³¹⁰ S. Cnossen, *VAT and agriculture ...*, s. 530.

końcowych są mniej obciążone ukrytym VAT. Jednak niektóre dobra o podwójnym zastosowaniu (np. materiały budowlane, pojazdy) nie powinny być objęte stawką 0%, aby zapobiec stratom dochodów podatkowych. Z tego względu preferowane jest ograniczenie tej ulgi do środków używanych wyłącznie w działalności rolniczej³¹¹.

3. System ryczałtowy jako forma kompensaty za VAT naliczony. W tym modelu rolnicy doliczają do sprzedaży zryczałtowany VAT, który mogą zatrzymać jako rekompensatę za podatek zapłacony przy zakupach, bez konieczności rejestracji i składania deklaracji. System ten jest charakterystyczny dla państw Unii Europejskiej³¹².
4. Bezpośredni zwrot VAT naliczonego rolnikom na podstawie wartości ich zakupów. Organy administracji państwowej pobierające VAT od dostawców środków produkcji, wypłaca rolnikom odpowiednią kwotę proporcjonalną do ich zakupów. Zwrot może być dokonywany na podstawie indywidualnych wniosków lub jako przeciętna kwota wyliczona analogicznie do stawki w systemie ryczałtowym. Ten model stosowany jest jednak bardzo rzadko w praktyce międzynarodowej³¹³.

Można także wyróżnić ulgę dotyczącą VAT należnego, która polega na stosowaniu stawki 0%, obniżonej stawki lub zwolnienia z VAT dla nieprzetworzonych produktów rolnych sprzedawanych bezpośrednio konsumentom. Choć głównym beneficjentem tej ulgi są konsumenci³¹⁴, część tych korzyści może, w zależności od elastyczności popytu i podaży, przenieść się również na rolników. Z tego względu wiele państw stosuje taką ulgę, choć nowe systemy VAT zazwyczaj rezygnują z ulg w zakresie VAT należnego, ze względu na ich ograniczoną przejrzystość i spójność³¹⁵.

³¹¹ A. Tait, *Value Added...*, s. 544.

³¹² OECD, *Taxation in Agriculture...*, s. 55.

³¹³ S. Cnossen, *VAT and agriculture ...*, s. 529 i nast.

³¹⁴ OECD, *Taxation in Agriculture ...*, s. 54.

³¹⁵ S. Cnossen, *VAT and agriculture ...*, s. 530.

2. Wymogi przepisów unijnych dla implementacji podatku VAT w sektorze rolniczym

Uwzględniając wymogi harmonizacji prawa podatkowego w UE, można przyjąć, że systemy podatkowe państw członkowskich wykazują w wielu aspektach istotne podobieństwa, co pozwala również na wskazanie pewnych cech wspólnych. Podstawowym celem tych systemów podatkowych nadal pozostaje zapewnienie odpowiednich dochodów budżetowych, jednak w praktyce podatki pełnią również funkcję instrumentu polityki społeczno-gospodarczej, co znajduje odzwierciedlenie w licznych rozwiązaniach o charakterze pozafiskalnym. Konstrukcje podatkowe ukierunkowane są przy tym na realizację zasady sprawiedliwości opodatkowania, a same systemy podatkowe państw UE cechują się znacznym stopniem złożoności³¹⁶.

System podatku VAT w krajach UE opiera się w dużej mierze na założeniach określonych w dyrektywie 2006/112/WE, która tworzy fundamenty wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej. Kraje przystępujące do UE zobowiązane są do przyjęcia ogólnych zasad unijnego systemu podatkowego oraz do zbliżenia swoich krajowych regulacji podatkowych do wymogów prawa unijnego w ramach procesu harmonizacji. Należy jednak podkreślić, iż harmonizacja podatków wiąże się z pewnym stopniem ujednolicenia prawa wewnątrz UE, nie prowadząc jednak do likwidacji odrębnych narodowych systemów prawnych³¹⁷. Rozbieżności legislacyjne są eliminowane wyłącznie w obszarach kluczowych dla procesów integracyjnych, a ich korygowanie odbywa się poprzez ustalenie wspólnych celów na poziomie UE przy jednoczesnym wdrażaniu ich zgodnie z krajowym ustawodawstwem państw członkowskich³¹⁸. Oznacza to, że państwom członkowskim pozostawiono znaczną swobodę w kształtowaniu modelu opodatkowania VAT. Dopóki stosowane rozwiązania mieszczą się w granicach wyznaczonych przez dyrektywę 2006/112/WE, państwa mogą dostosowywać przepisy krajowe do swoich potrzeb. Zasada ta znajduje również zastosowanie w przypadku opodatkowania działalności rolniczej.

Ze względu na wyraźne różnice w strukturze i warunkach funkcjonowania rolnictwa w poszczególnych państwach członkowskich racjonalne jest dostosowanie formy opodatkowania do specyfiki krajowego sektora rolnego. Poszczególne modele

³¹⁶ Szerzej na ten temat, zob. R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 465 i nast.

³¹⁷ Szerzej omówiono w rozdziale II niniejsze pracy.

³¹⁸ R. Lipniewicz, *Suwerenność podatkowa państw członkowskich...*, s. 81.

opodatkowania prowadzą przy tym do odmiennych skutków w zakresie podatku VAT oraz wiążą się z różnymi ryzykami i możliwościami. Mając jednak na uwadze ograniczenia wynikające z przepisów dyrektywy 2006/112/WE dotyczących opodatkowania działalności rolniczej³¹⁹, zasadniczo wyróżnić można dwa podejścia: stosowanie ogólnych zasad systemu VAT albo zastosowanie systemu ryczałtowego dla rolników³²⁰. W tym ostatnim przypadku rolnicy korzystają ze zwolnienia z podatku VAT w zamian za prawo do ryczałtowej rekompensaty, przy czym państwa członkowskie mogą przewidzieć wyłączenia dla określonych kategorii producentów rolnych. Jednocześnie powinny one zapewnić rolnikom objętym systemem ryczałtowym możliwość rezygnacji ze zwolnienia i wyboru zasad ogólnych. Sama wypłata rekompensaty może następować bądź to poprzez nabywców produktów i usług rolnych, bądź bezpośrednio za pośrednictwem właściwych organów publicznych. Powyższe reguły stanowią ramy prawne, w obrębie których państwa członkowskie mogą kształtować różne modele opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT.

3. Charakterystyka rolnictwa europejskiego

Unia Europejska obejmuje państwa członkowskie znacznie różniące się pod względem powierzchni, liczby ludności, potencjału gospodarczego, a także - co ma szczególne znaczenie w analizowanym kontekście - doświadczeń politycznych i gospodarczych³²¹. Czynniki te sprawiły, że w poszczególnych krajach ukształtowały się odmienne struktury agrarne, wynikające zarówno z warunków naturalnych (takich jak klimat czy rzeźba terenu), jak i uwarunkowań społeczno-ekonomicznych oraz politycznych. Należy jednak podkreślić, że mimo stopniowej ewolucji, struktury te nadal odzwierciedlają konsekwencje decyzji politycznych podejmowanych w przeszłości³²².

Na działalność rolniczą w Unii Europejskiej przypada zaledwie 3,8% światowych zasobów ziemi rolniczej, jednak skoncentrowanych jest w niej aż 13,1% światowego majątku produkcyjnego, w tym ponad jedna czwarta wszystkich maszyn i urządzeń rolniczych. W przeliczeniu na jednostkę powierzchni oznacza to, że na 1 ha

³¹⁹ Szerzej omówiono w rozdziale II niniejszej pracy.

³²⁰ Por. M. Grzelak, J. Wiktorowicz, *Podatek od towarów i usług...*, s. 20 i nast.

³²¹ W. Poczta, A. Sadowski, J. Średzińska, *Rola gospodarstw wielkotowarowych w rolnictwie Unii Europejskiej*, „Roczniki nauk rolniczych” 2008, t. 95., s. 43

³²² Zob. H. Klikocka, A. Zakrzewska, P. Chojnacki, *Characteristics of Models of Farms in the European Union*, „Sustainability” 2021; nr 13, s. 3 i nast.

użytków rolnych w UE przypada trzykrotnie więcej majątku produkcyjnego niż wynosi średnia światowa oraz dwukrotnie więcej niż średnia północnoamerykańska.

Pod względem zatrudnienia rolnictwo UE i Ameryki Północnej skupia zaledwie 1% wszystkich osób aktywnych zawodowo w rolnictwie na świecie. W Unii jeden rolnik ma jednak do dyspozycji około czterokrotnie więcej ziemi i trzynastokrotnie więcej zasobów kapitałowych niż przeciętnie na świecie. W konsekwencji rolnictwo europejskie odznacza się bardzo wysoką produktywnością – 2,5 razy wyższą w odniesieniu do ziemi i niemal dziesięciokrotnie wyższą w odniesieniu do pracy w porównaniu ze średnią światową³²³. Wynika stąd, że siła europejskiego rolnictwa opiera się przede wszystkim na nowych technologiach i wysokim stopniu mechanizacji, co wymaga znaczących nakładów inwestycyjnych. Mając na uwadze charakterystykę zwolnień w podatku VAT, można stwierdzić, że w sektorach o wysokim poziomie inwestycji stosowanie ogólnych zasad VAT jest zasadniczo bardziej korzystne.

W 2020 roku w Unii Europejskiej funkcjonowało 9,1 mln gospodarstw rolnych. Zdecydowana większość z nich to gospodarstwa małe, a nawet bardzo małe – blisko dwie trzecie wszystkich gospodarstw miało powierzchnię mniejszą niż 5 hektarów. Tego rodzaju niewielkie gospodarstwa są szczególnie rozpowszechnione na Malcie, w Rumunii, na Cyprze, w Bułgarii, na Węgrzech i w Grecji, gdzie stanowią ponad trzy czwarte wszystkich gospodarstw rolnych. W kontekście projektowania modelu opodatkowania działalności rolniczej mogłoby się wydawać uzasadnione zwolnienie ich z VAT ze względu na wielkość. Taka powierzchnia wystarcza jednak do prowadzenia intensywnej hodowli lub upraw szklarniowych. W praktyce bardziej trafne byłoby stosowanie progów opartych na obrotach, ewentualnie w połączeniu z kryterium powierzchni³²⁴. W szerokim ujęciu wyróżnić można trzy zasadnicze grupy gospodarstw rolnych w UE:

1. gospodarstwa o charakterze pół-samozaopatrzeniowym, w których duża część produkcji przeznaczona jest na potrzeby wyżywienia rolników i ich rodzin,
2. małe i średnie gospodarstwa, które zazwyczaj funkcjonują jako rodzinne przedsiębiorstwa,

³²³ K. Pawlak W. Poczta, *Konkurencyjność rolnictwa polskiego w kontekście globalizacji integracji gospodarczej – potencjał i pozycja konkurencyjna*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 2020, 4, s. 90 i nast.

³²⁴ S. Cnossen, *VAT and agriculture* ..., s. 524.

3. duże przedsiębiorstwa rolne, które częściej przybierają formę prawną spółek lub spółdzielni.

Podziały te stają się jeszcze bardziej wyraźne, gdy analizuje się gospodarstwa pod kątem ich wielkości ekonomicznej. Spośród 9,1 mln gospodarstw w UE, 3,3 mln osiągało standardową produkcję poniżej 2 000 EUR rocznie i odpowiadało jedynie za 1% łącznej produkcji ekonomicznej rolnictwa w Unii. Te bardzo małe gospodarstwa sytuują się na krańcu skali gospodarstw pół-samozaopatrzeniowych – około dwie trzecie z nich w 2016 roku konsumowało ponad połowę własnej produkcji. Gospodarstwa rolne tego typu co do zasady najczęściej zyskują korzystając z zryczałtowanej rekompensaty VAT dla rolników. Kolejne 2,5 mln gospodarstw osiągało produkcję ekonomiczną w przedziale 2 000–8 000 EUR rocznie. Łącznie te bardzo małe i małe gospodarstwa stanowiły w 2020 roku niemal dwie trzecie (63,7%) wszystkich gospodarstw rolnych w UE. Dla kontrastu, 299 tys. gospodarstw (3,3% ogółu) osiągało w 2020 roku standardową produkcję na poziomie co najmniej 250 000 EUR rocznie i odpowiadało za większość (56,4%) całkowitej produkcji ekonomicznej rolnictwa w UE; gospodarstwa te można scharakteryzować jako duże przedsiębiorstwa rolne. Nieco ponad dwie piąte (44,5%) z tych dużych gospodarstw funkcjonowało w formie osoby prawnej lub gospodarstwa grupowego³²⁵. Mając na względzie skalę działalności duże, szczególnie eksportujące gospodarstwa, powinny mieć możliwość pełnego odliczenia VAT od zakupów u dostawców, w tym od zwolnionych rolników. Również rolnicy prowadzące małe i średnie gospodarstwa mogą w wielu przypadkach zyskać więcej poprzez opodatkowanie podatkiem VAT na zasadach ogólnych.

Przytłaczająca większość gospodarstw rolnych w UE klasyfikowana jest jednak jako gospodarstwa rodzinne³²⁶, definiowane jako takie, w których co najmniej 50% nakładów pracy rolniczej pochodzi od członków rodziny. Gospodarstwa rodzinne stanowiły dominującą formę we wszystkich państwach członkowskich. Ochrona gospodarstw rolnych tego typu stanowi więc również w dużej mierze nie tylko ochronę małych przedsiębiorstw i rodzinnych biznesów, ale w pewien sposób bezpośrednio wiąże się z ochroną samych rodzin, co może stanowić ważny element polityki rodzinnej państw

³²⁵ Eurostat, *Farms and farmland in the European Union – statistics, Farms ion 2020*, online: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Farms_and_farmland_in_the_European_Union_-_statistics#SE_MAIN_TT, (dostęp: 23.09.2025 r.).

³²⁶ Ok. 93% w 2020 r. – por. Eurostat, *Farms and farmland...*, (dostęp 23.09.2025 r.).

członkowskich. W tym zakresie jednak środki wsparcia dochodowego w ramach Wspólnej Polityki Rolnej mogą kompensować dodatkowe obciążenia podatkowe lub administracyjne

4. Państwa korzystające z systemu ryczałtowego w UE.

System ryczałtowy dla rolników został przyjęty przez większość państw należących do UE, które implementowały go do swoich systemów wykorzystując różne sposoby opodatkowania. Niektóre z tych krajów objęły ryczałtem cały sektor rolny zachowując przy tym możliwość dobrowolnej rejestracji do VAT, inne natomiast ograniczają jego stosowanie wyłącznie do rolników, których obrót nie przekracza określonego progu – tak jest w Austrii, Belgii, Grecji, Hiszpanii³²⁷. Ciekawe rozwiązanie w tym zakresie zastosowano na Litwie, gdzie rolnicy posiadający mniej niż siedem hektarów ziemi, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT ani nie mają obowiązku rejestracji jako podatnicy VAT, mogą stosować stawkę ryczałtową w wysokości 6% na sprzedawane przez siebie produkty rolne i/lub usługi³²⁸.

Francja, Niemcy i Włochy różnicują stawki rekompensaty w zależności od rodzaju produkowanych towarów. Z kolei Belgia, Niemcy, Włochy, Luksemburg i Hiszpania uzależniają wysokość rekompensaty od rodzaju prowadzonej działalności (rolnictwo, leśnictwo lub rybołówstwo).

4.1. Włochy

Sektor rolny i system rolno-spożywczy Włoch są istotnym elementem gospodarki kraju, odpowiadając odpowiednio za około 2% i 15% PKB. Włoskie rolnictwo stanowi unikalne połączenie różnych klimatów, gleb i ukształtowania terenu, co skutkuje jednym z najbardziej zróżnicowanych w UE poziomem produkcji rolniczej. We Włoszech funkcjonuje około 1,1 miliona gospodarstw rolnych, obejmujących łącznie około 12,6 miliona hektarów krajowego obszaru rolnego³²⁹. Sektor rolniczy charakteryzuje się niewielką wielkością gospodarstw – gospodarstwa mniejsze niż

³²⁷ S. Cnossen, *VAT and agriculture ...*, s. 537.

³²⁸ OECD, *Taxation in Agriculture...*, s. 203.

³²⁹ European Commission, *Italy – CAP (Common Agricultural Policy) Strategic Plan*, online: https://agriculture.ec.europa.eu/cap-my-country/cap-strategic-plans/italy_en, (dostęp: 23.09.2025 r.).

5 hektarów stanowią 62% wszystkich gospodarstw, uprawiając przy tym jedynie 12% krajowego użytku rolnego³³⁰.

Historycznie sektor rolny zawsze korzystał we Włoszech w zakresie podatków dochodowych, z uprzywilejowanego traktowania podatkowego, którego celem było zasadniczo wspieranie rozwoju gospodarstw rolnych, a tym samym umacnianie włoskiego systemu rolniczego, uznawanego za strategiczny dla gospodarki, a zarazem strukturalnie słabego i wymagającego wsparcia³³¹. Nie dziwi więc fakt, iż od momentu wprowadzenia VAT do krajowego porządku prawnego, ustawodawca włoski korzystał z uprawnienia przewidzianego w art. 296 dyrektywy 2006/112/WE, ustanawiając w art. 34 dekretu prezydenckiego nr 633/72³³² (dalej jako: DPR 633/72) system szczególny (*Regime speciale*) przeznaczony dla producentów rolnych. Zgodnie z powołanym przepisem system szczególny stanowi główny mechanizm specjalnego opodatkowania rolników. Obowiązuje on podatników wykonujących działalność określoną w art. 2135 włoskiego kodeksu cywilnego³³³ (dalej jako: CC) czyli uprawę roli, leśnictwo, chów zwierząt, oraz działalności powiązane³³⁴ jak również działalność rybacką³³⁵ w odniesieniu do opodatkowanych dostaw towarów obejmujących produkty rolne i rybne wymienione w części pierwszej załącznika A do DPR 633/1972. Możliwość zastosowania systemu szczególnego jest zatem uzależniona od spełnienia dwóch warunków: jednego o charakterze podmiotowym, polegającego na tym, że podatnik musi być zakwalifikowany jako „producent rolny”; oraz drugiego o charakterze przedmiotowym, związanego z rodzajem wykonywanych operacji.

W ramach tego reżimu VAT podatek należny obliczany jest na podstawie stawek ogólnych, czyli zgodnie z art. 16 DPR 633/72 - 22% jako stawki podstawowej, oraz stawek obniżonych w wysokości 10%, 5% oraz 4%³³⁶, natomiast VAT naliczony

³³⁰ OECD, *Taxation in Agriculture...*, s. 185.

³³¹ Zob. M. G. Ortoleva, *I principi unionali del regime speciale dell'IVA in agricoltura e la loro valorizzazione nell'ordinamento nazionale*, „Diritto e pratica tributaria internazionale” 2021, nr 4, s. 1615–1638.

³³² Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633, online: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommario&id=%7B75A4827C-3766-4ECC-9C45-00C8D6CDC552%7D>, (dostęp: 23.09.2025 r.)

³³³ *Codice Civile*, testo del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262, online: <https://www.altalex.com/documents/news/2014/11/27/del-lavoro-nell-impresa> (dostęp: 23.09.2025 r.)

³³⁴ Szerzej na temat art. 2135 CC, zob. A. Szymecka, *Przedsiębiorstwo rolne we włoskim systemie prawnym (II)*, „Przegląd prawa rolnego” 2008 r., nr 1, s. 199 do 223.

³³⁵ Zob. art. 34 ust 2 DPR 633/72.

³³⁶ Zgodnie z art. 16 DPR 633/72 oraz Załącznikiem A do DPR 633/72 Stawka VAT stosowana do większości produktów rolnych (np. warzyw, zbóż) wynosi 4%, podczas gdy standardowa stawka VAT wynosi 22%. W działalności rolniczej występować może również stawka 10% mająca zastosowanie m.in. do innych produktów spożywczych (takich jak woda, mięso, ryby) czy paliw i energii elektrycznej Dodana

dopuszczalny jako odliczenie jest obliczany poprzez zastosowanie do sprzedaży stawek procentowych rekompensaty ustalonych na podstawie Rozporządzeń Ministra Finansów³³⁷. Na tej podstawie można wskazać iż rolnicy stosują następujące stawki ryczałtowe dla różnych kategorii towarów: 2% – drewno, naturalny korek; 4% – żaby, ryby, skorupiaki i mięczaki, świeże mleko przeznaczone do spożycia, pakowane do sprzedaży detalicznej, produkty mleczne, rośliny i części roślin, warzywa i rośliny jadalne, owoce, przyprawy, zboża, algi, oliwa z oliwek, cydr, ocet winny, tytoń nieprzetworzony i len nieprzetworzony; 7,30% – konie, owce, kozy, niektóre inne zwierzęta domowe, takie jak króliki i gołębie, pszczoły i jedwabniki; 7,50% – drób; 7,65% – żywe zwierzęta z gatunku bydła; 7,95% – żywe zwierzęta z gatunku trzody chlewnej; 8,30% – niektóre rodzaje mięsa; 8,50% – niektóre rodzaje mięsa i tłuszczu; 8,80% – jaja, miód, воск, futra; 10% – świeże mleko nieprzeznaczone do sprzedaży detalicznej; 12,30% – wina z winogron świeżych (z pewnymi wyjątkami)³³⁸.

W praktyce podatek VAT dopuszczony do odliczenia nie jest obliczany od zakupów, ale poprzez zastosowanie procentowych stawek rekompensaty od sprzedaży. Obowiązki księgowe są przy tym takie same, jak w przypadku zwykłego modelu opodatkowania podatkiem VAT. Rolnicy objęci systemem ryczałtowym nie korzystają zatem z uproszczeń, ani ze znaczącego ograniczenia obowiązków w porównaniu z tymi, które przewiduje zwykły system VAT. Być może za formę uproszczenia można w tym przypadku uznać sposób rozliczania podatku VAT, który nie opiera się już na klasycznej metodzie odejmowania podatku naliczonego od należnego, lecz polega na zastosowaniu ryczałtowych stawek procentowych do całkowitego obrotu³³⁹, jednak usprawnienie to zostało wprowadzone w dużej mierze kosztem neutralności modelu.

w późniejszych nowelizacjach stawka 5% dotyczy natomiast przede wszystkim ziół (bazylia, rozmaryn, szalwia, oregano), oraz niektórych grzybów t.j.truffle; szerzej na ten temat, zob. TEDB, online: https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxes-europe-database-tedb_en (dostęp: 23.09.2025 r.).

³³⁷ Przykładowo: Decreto interministeriale del 30/12/1997 - Min. Finanze, Gazzetta Ufficiale n. 303 del 31.12.1997 online: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getArticoloDetailFromResultList.do?id=%7B60E622A8-38AE-44ED-B68E-54A495F3DB0F%7D&codiceOrdinamento=050000000000000&idAttoNormativo=%7B4112454C-CBF5-4805-9BAC-2C4DE47A7513%7D>, (dostęp 23.09.2025 r.); Decreto del 23/12/2005 - Min. Economia e Finanze, Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31.12.2005, online: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id=%7B84534841-7977-4A25-850C-41013D13FF12%7D&codiceOrdinamento=050000000000000&articolo=Preambolo> (dostęp: 23.09.2025 r.); Decreto interministeriale del 26/01/2016 - Min. Economia e Finanze, Gazzetta Ufficiale n. 39 del 17.02.2016, online: <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommario&id=%7B9500FA60-56BB-4957-9052-E97D3D99E3C1%7D>, (dostęp 23.09.2025 r.).

³³⁸ OECD, *Taxation in Agriculture...*, s. 187.

³³⁹ por. G. D'Angelo, *Profili strutturali e ambito applicativo del regime speciale IVA per i produttori agricoli. Dalla semplificazione amministrativa verso i "nuovi" interessi dell'agricoltura*, w: *Rivista di diritto tributario*, 2009, nr 1, s. 157.

Analizując powyższy model, nie sposób nie odnieść wrażenia, iż w odróżnieniu od przyjętych wzorców unijnych, system ten prowadzi do zwiększenia obciążeń związanych z obowiązkami księgowymi. Co więcej – przy bliższej analizie – rozliczanie VAT według reguł „szczególnych” może się wręcz okazać bardziej złożone, z uwagi na liczbę stawek kompensacyjnych³⁴⁰. W świetle powyższych rozważań zastanawiająca jest kwestia zgodności stosowanego we Włoszech modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT z przepisami unijnymi³⁴¹. Mimo to, należy zauważyć iż zgodnie z art. 34 ust 11 DPR 633/72 rolnicy stosujący przedmiotowy system szczególnie zachowując również prawo do wyboru opodatkowania według zasad ogólnych, po uprzednim zgłoszeniu takiej opcji do urzędu.

Ponadto, we włoskim systemie podatkowym wyróżnić można dodatkowy szczególny model opodatkowania dozwolony dla rolników. Zgodnie z art. 34 ust. 6 DPR 633/72 producenci rolni, którzy w poprzednim roku kalendarzowym osiągnęli lub – w przypadku rozpoczęcia działalności – przewidują osiągnięcie obrotu nieprzekraczającego 7.000 EUR, z czego co najmniej dwie trzecie stanowią dostawy produktów, o których mowa w ust. 1, są zwolnieni z obowiązku zapłaty podatku oraz ze wszystkich obowiązków dokumentacyjnych i ewidencyjnych, w tym z obowiązku składania deklaracji rocznej, z zastrzeżeniem obowiązku numerowania i przechowywania faktur i dokumentów celnych. Nabywcy i usługobiorcy, którzy nabywają towary lub usługi do celów działalności gospodarczej, są zobowiązani wystawić fakturę³⁴², wskazując w niej należny podatek obliczony według stawek odpowiadających stawkom rekompensaty, przekazać jej kopię producentowi rolnemu oraz dokonać rejestracji. Niniejsze rozwiązania przestają mieć zastosowanie od roku kalendarzowego następującego po roku, w którym przekroczono limit 7.000 euro, pod warunkiem, że nie został przekroczony limit jednej trzeciej dostaw innych towarów. Producenci rolni mogą ponadto zrezygnować z tego sposobu opodatkowania, wybierając model ogólny.

³⁴⁰ S. Cnossen, *VAT and agriculture...*, s. 519 i nast.

³⁴¹ Szerzej na ten temat, zob. M. G. Ortoleva, *I principi unionali del regime speciale...*, s. 1615–1638 - Autor twierdzi tam, iż pewne jest: że analizowane przepisy nie są skonstruowane w sposób umożliwiający zaspokojenie potrzeb w zakresie uproszczeń, które na poziomie unijnym legły u podstaw wyodrębnienia mikrosystemu skierowanego do „producentów rolnych”, a ponadto narażają na szwank inne wartości chronione w systemie VAT, w tym zasadę neutralności podatku w ujęciu równego traktowania podatników z różnych państw członkowskich.

³⁴² Zgodnie z art. 21 DPR 633/72.

4.2. Francja

Francuskie rolnictwo charakteryzuje się dużą różnorodnością, wynikającą z urozmaicenia krajobrazów, klimatu i gleb na jego terytorium. Wartość produkcji rolnej należy do najwyższych w UE i wynosi 72,9 miliarda euro. Powierzchnia gruntów rolnych we Francji wynosi około 28 milionów ha, co stanowi około połowy całkowitego terytorium kraju. We Francji funkcjonuje około 456 000 gospodarstw rolnych o średniej wielkości 69 ha, w których pracuje około 708 170 rolników³⁴³, co jest wielkością większą niż średnia europejska. Należy jednak podkreślić, iż mimo wielkości nadal większość gospodarstw we Francji stanowią gospodarstwa o charakterze rodzinnym lub gospodarstwa indywidualne³⁴⁴.

Warto również wyróżnić system stosowany we Francji. Choć większość krajów stosuje pewne szczególne rozwiązania w zakresie podatku VAT dla rolników, Francja posiada odrębny model VAT dla rolnictwa. Występują dwa reżimy VAT w rolnictwie, uzależnione od wysokości obrotów: zryczałtowany zwrot podatku (*remboursement forfaitaire* – RFA) oraz uproszczony system rolniczy (*régime simplifié agricole* – RSA)³⁴⁵. Rolnicy których przychód ze wszystkich ich gospodarstw, obliczony na podstawie dwóch kolejnych lat kalendarzowych, nie przekracza 46 000 EUR, co do zasady w odniesieniu do swojej działalności rolniczej objęci są zryczałtowanym zwrotem przewidzianym w artykułach 298 quater *Code général de impôts* (dalej jako CGI)³⁴⁶ i 298 quinquies CGI³⁴⁷, w ramach którego są zwolnieni z obowiązku zapłaty podatku VAT oraz z obowiązków ciążących na podatnikach VAT. Aby móc skorzystać z przedmiotowego zwrotu, rolnik nie może być objęty opodatkowaniem VAT, ani w modelu ogólnym, ani uproszczonym. Ponadto dostawy muszą dotyczyć produktów pochodzących z własnego gospodarstwa rolnego i być przeznaczone dla osób trzecich. Wreszcie, dostawy muszą być dokonane we Francji na rzecz przedsiębiorstw będących podatnikami VAT albo w innym państwie członkowskim na rzecz podatnika VAT w tym

³⁴³ European Commission, *France – CAP Strategic Plan*, online: https://agriculture.ec.europa.eu/cap-my-country/cap-strategic-plans/france_en, (dostęp 23.09.2025 r.).

³⁴⁴ W 2016 roku 64% gospodarstw rolnych stanowiły gospodarstwa indywidualne, natomiast 36% było prowadzonych w formie spółek. Por. Safe Habitus, *Technical note 1: France – Overview of Farms, Farming and Safety and Health*, online: <https://www.safehabitus.eu/community-of-practice/cop-france/>, (dostęp 23.09.2025 r.).

³⁴⁵ OECD, *Taxation in Agriculture...*, s. 155.

³⁴⁶ Code général des impôts, Légifrance, online: <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069577>, (dostęp 23.09.2025 r.).

³⁴⁷ art. 298 CGI, online: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006304523 (dostęp: 23.09.2025 r.).

państwie, na rzecz podmiotu korzystającego w państwie docelowym z systemu ryczałtowego lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem VAT, która dokonuje opodatkowanych nabyć wewnątrzwspólnotowych³⁴⁸.

Zwrot ryczałtowy zgodnie z art. 298 quarter ust 1 CGI jest ustalany w odniesieniu do wartości:

- 1) dostaw produktów rolnych dokonanych na rzecz podatników innych niż rolnicy korzystający we Francji ze zwrotu ryczałtowego;
- 2) dostaw produktów rolnych dokonanych na rzecz osób prawnych niebędących podatnikami VAT, które dokonują wewnątrzwspólnotowych nabyć podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim Unii Europejskiej, do którego produkty rolne są wysyłane lub transportowane;
- 3) eksportu produktów rolnych.

Natomiast stawka zryczałtowanego zwrotu wynosi:

- 1) 5,59% – dla mleka, drobiu, jaj, zwierząt rzeźnych i rzeźnickich określonych w drodze rozporządzenia, a także dla zbóż, nasion oleistych i roślin wysokobiałkowych wymienionych w załączniku I do rozporządzenia Rady (WE) nr 73/2009 z dnia 19 stycznia 2009 r.;
- 2) 4,43% – dla pozostałych produktów.

O ile więc na pozytywną ocenę zasługuje fakt posiadania mniejszej ilości stawek ryczałtu niż Włochy, to jednak trudno jest wyjaśnić precyzję, z jaką określono te stawki. Obliczenia z wykorzystaniem stawki ryczałtowej: 5,59% dla niektórych produktów rolnych i 4,43% dla innych produktów z pewnością mogą powodować pewne problemy natury administracyjnej³⁴⁹.

Wyjątkowo we Francji ulga z tytułu stawki VAT nie jest przyznawana rolnikowi przez nabywcę jego produktów, lecz przez organy administracji podatkowej, co pozwala im kontrolować księgi rachunkowe przedstawiane przez nabywców produktów rolnych.

³⁴⁸ M. Debouche, *Le régime d'imposition de l'agriculteur belge nécessite-t-il une révision ? Étude comparée du droit français et belge*, 2021 r., s. 43, online: <https://hdl.handle.net/2078.2/25654>, (dostęp 23.09.2025 r.).

³⁴⁹ S. Cnossen, *VAT and agriculture ...*, s. 537.

Francuski rolnik składa roczną deklarację; oznacza to, że może dotyczyć go pewna niedogodność polegająca na tym, iż otrzymuje należne mu wyrównanie później, niż rolnicy w innych państwach członkowskich UE³⁵⁰.

Rolnicy, których średni przychód ze wszystkich ich gospodarstw, obliczony na podstawie dwóch kolejnych lat kalendarzowych, przekracza 46 000 EUR podlegają natomiast RSA. Ponadto rolnicy korzystający z ryczałtu, zgodnie z art. 298 bis ust 1 CGI mogą również wybrać opodatkowanie zgodnie z RSA. Rolnicy stosujący RSA są podatnikami VAT czynnymi – wystawiają faktury z VAT i mogą odliczać VAT naliczony (zgodnie z ogólną zasadą art. 271 CGI). W odniesieniu do środków produkcji rolniczej (nawozów, środków ochrony roślin) stosuje się standardową stawkę VAT w wysokości 20%. Stawka pośrednia w wysokości 10% ma zastosowanie do nawozów wapniowych oraz środków ochrony roślin dopuszczonych do stosowania w rolnictwie ekologicznym, a także do nawozów organicznych wytworzonych z naturalnych odpadów roślinnych lub zwierzęcych. Stawki stosowane wobec produktów rolnych wynoszą natomiast 5,5% lub 10% w przypadku produktów nieprzetworzonych przeznaczonych do spożycia przez ludzi lub zwierzęta, do wykorzystania przy przygotowywaniu żywności lub w produkcji rolnej³⁵¹.

Zgodnie z art. 298 bis ust. I pkt 1 CGI rolnicy korzystający z RSA są jednak zwolnieni z obowiązku składania deklaracji przewidzianej w artykule 287 CGI i muszą jedynie złożyć co roku, najpóźniej drugiego dnia roboczego następującego po 1 maja, deklarację wskazującą elementy potrzebne do rozliczenia VAT za miniony rok³⁵². Zgodnie z art. 1693 bis ust. I CGI³⁵³ rolnicy będący podatnikami podatku VAT uiszczają ten podatek w formie kwartalnych zaliczek, z których każda wynosi co najmniej jedną piątą podatku należnego za poprzedni rok lub za ostatni zakończony okres obrachunkowy. Jeśli rolnik uzna, że zapłacone dotąd w danym roku lub okresie obrachunkowym zaliczki osiągnęły kwotę podatku, który ostatecznie będzie należny, może on wstrzymać się z wpłatą kolejnych zaliczek. Rolnicy są zwolnieni z obowiązku wpłacania zaliczek, jeśli należny podatek za poprzedni rok kalendarzowy lub ostatni

³⁵⁰ A. Tait, *Value Added...*, s. 147.

³⁵¹ Szerzej na ten temat, zob. TEDB, online: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/home (dostęp: 23.09.2025 r.).

³⁵² Jeżeli ich rok obrotowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym, mogą — w drodze wyboru — złożyć roczną deklarację odpowiadającą temu okresowi obrachunkowemu, najpóźniej do piątego dnia piątego miesiąca po jego zakończeniu. Opcja ta musi być wyrażona przed rozpoczęciem pierwszego okresu obrachunkowego, którego dotyczy.

³⁵³ Art. 1693 bis CGI, online: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000022201890, (dostęp: 23.09.2025 r.).

zakończony okres obrotowy – przed odliczeniem VAT dotyczącego środków trwałych – wynosi mniej niż 1 000 euro.

Nowi podatnicy mogą, w pierwszym okresie rozliczeniowym, wpłacać podatek VAT w formie kwartalnych zaliczek, których wysokość określają samodzielnie, z zastrzeżeniem, że każda z nich musi stanowić co najmniej 70% faktycznie należnego podatku za dany kwartał. Warto przy tym zaznaczyć, że dodatkowe przychody handlowe i niehandlowe, podlegające VAT, uzyskane przez rolnika objętego RSA, mogą być opodatkowane według tego samego systemu, jeżeli za okres obejmujący trzy poprzednie lata podatkowe średni roczny przychód z tych dodatkowych źródeł, łącznie z podatkiem, nie przekracza 100 000 EUR i nie stanowi więcej niż 50% średniego rocznego przychodu, łącznie z podatkiem, pochodzącego z działalności rolniczej w tych samych latach.

Rolnik francuski nie ma zatem realnego wyboru możliwości opodatkowania na zasadach ogólnych. Każda osoba, która uzyskuje produkty w trakcie lub na zakończenie cyklu produkcji roślinnej lub zwierzęcej, zostaje objęta uproszczonym systemem VAT dla rolników. Jedynym przypadkiem, w którym działalność rolnicza byłaby objęta systemem ogólnym, jest sytuacja, gdy miałaby ona charakter pomocniczy względem działalności handlowej lub przemysłowej. Należy jednak zauważyć, że istnieje bardzo niewiele różnic między systemem uproszczonym a ogólnym. Główna różnica polega na tym, że deklaracja jest uproszczona i zasadniczo składana raz do roku, a podatek opłacany jest w formie zaliczek kwartalnych³⁵⁴.

4.3. Irlandia

Sektor rolno-spożywczy pozostaje jednym z filarów gospodarki Irlandii i odgrywał on istotną rolę w procesie jej ożywienia. W 2017 roku osiągnął on obroty rzędu 26 mld EUR, co odpowiadało 7,8% dochodu narodowego brutto, a jednocześnie generował 11% całkowitego eksportu towarów. Znaczenie sektora wykracza jednak poza wskaźniki makroekonomiczne – odpowiada on bowiem za 7,9% zatrudnienia ogółem, szczególnie w regionach wiejskich³⁵⁵. Według danych z 2023 roku w Irlandii istniało

³⁵⁴ Zob M. Debouche, *Le régime d'imposition...*, s. 44 i nast.

³⁵⁵ OECD, *Taxation in Agriculture...*, s. 173.

133 174 gospodarstw rolnych, przeciętna wielkość gospodarstwa wynosiła natomiast ok. 34,7 ha³⁵⁶.

Obecnie w Irlandii obowiązują różne stawki podatku od wartości dodanej (VAT) w odniesieniu do towarów i usług związanych z działalnością rolniczą oraz żywnością. Podstawowa stawka VAT wynosi 23%. Obniżona stawka VAT w wysokości 13,5% i ma zastosowanie do paliw (węгля, oleju opałowego i gazu), energii elektrycznej, opłat weterynaryjnych oraz usług kontraktowych w rolnictwie. Obniżona stawka VAT w wysokości 4,8% dotyczy żywego inwentarza (z wyłączeniem kur)³⁵⁷. Ponadto w okresie od 1 listopada 2020 r. do 31 sierpnia 2023 r. dostawy podgrzewanej żywności i napoi podlegały opodatkowaniu VAT według tzw. „drugiej stawki obniżonej” – wynoszącej 9%³⁵⁸. Co jednak szczególnie interesujące, to fakt, iż podstawowe artykuły żywnościowe, nawozy, nasiona warzyw i owoców oraz pasze dla dużych zwierząt są opodatkowane stawką 0%, co oznacza, że praktycznie podlegają one zwolnieniu z VAT z zachowaniem możliwości uzyskania zwrotu podatku naliczonego nad należnym³⁵⁹.

Rolnicy, którzy nie są zarejestrowani ani nie mają obowiązku rejestracji jako podatnik VAT w związku ze swoją działalnością rolniczą³⁶⁰ mogą uzyskać status rolnika ryczałtowego. W celu zrekompensowania VAT zapłaconego przy zakupie zaopatrzenia rolniczego, rolnik ma prawo doliczyć ryczałtową stawkę w wysokości 5,1% (stan na 2025

³⁵⁶ Central Statistics Office (CSO), *Farm Structure Survey 2023 – Key Findings*, online: <https://www.cso.ie/en/releasesandpublications/ep/p-fss/farmstructuresurvey2023/keyfindings/> (dostęp: 23.09.2025 r.).

³⁵⁷ Szerzej na ten temat, zob. TEDB, online: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/home (dostęp: 23.09.2025 r.).

³⁵⁸ Revenue, *Tax and Duty Manual, VAT treatment of food and drink supplied by wholesalers and retailers*, 2025 r., s. 6, online: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/value-added-tax/part03-taxable-transactions-goods-ica-services/Goods/vat-on-food-and-drink-supplied-by-wholesalers-and-retailers.pdf>, (dostęp: 23.09.2025 r.).

³⁵⁹ OECD, *Taxation in Agriculture...*, s.178.

³⁶⁰ Rolnik w Irlandii jest zobowiązany do rejestracji jako podatnik VAT z powodu: dokonywania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, których wynagrodzenie przekracza ustawowy próg rejestracji VAT; otrzymywania towarów od podatnika nieposiadającego siedziby w kraju, które są instalowane lub montowane na terytorium państwa przez tego podatnika; otrzymywania usług spoza kraju, które podlegają opodatkowaniu VAT w państwie i w odniesieniu do których jest zobowiązany do rozliczenia należnego podatku VAT; osiągania obrotów z tytułu świadczenia usług treningu koni wyścigowych przekraczających próg rejestracji dla usługodawców; udostępniania nieruchomości niektórym podatnikom nieposiadającym siedziby w kraju, którzy dokonują dostaw towarów lub usług na terytorium państwa; otrzymywania od podmiotów nieposiadających siedziby w kraju: dostaw gazu ziemnego za pośrednictwem systemu gazowego, dostaw energii elektrycznej, lub dostaw energii cieplnej lub chłodniczej za pośrednictwem sieci ciepłowniczych lub chłodniczych. Tacy rolnicy mogą zachować status rolnika ryczałtowego w odniesieniu do dostaw produktów rolnych lub usług rolniczych; szerzej na ten temat, zob. Revenue, *Tax and Duty Manual, Flat-rate scheme for farmers*, 2025 r., s. 4, online: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/value-added-tax/part10-special-schemes/flat-rate-farmers/special-flat-rate-scheme-for-farmers.pdf>, (dostęp: 23.09.2025 r.).

r.³⁶¹) do ceny, po której dostarcza swoje produkty rolne lub usługi rolnicze osobom zarejestrowanym, jako podatnicy VAT. Gdy rolnik ryczałtowy dostarcza produkty rolne lub usługi klientowi, zobowiązany jest do wystawienia faktury zawierającej szczegóły transakcji w przypadku, gdy klient:

- 1) zażąda jej wystawienia,
- 2) dostarczy formularz do jej wypełnienia z odpowiednimi danymi dotyczącymi transakcji lub
- 3) przekaże rolnikowi kopię faktury.

Niemniej jednak rolnik ryczałtowy może wystawić fakturę także bez uprzedniego żądania ze strony klienta. W sytuacji, gdy po wystawieniu faktury nastąpi konieczność korekty kwoty należnej za dostawę, rolnik ryczałtowy musi wystawić odpowiednią fakturę korygującą lub notę kredytową, które będą odzwierciedlać tę zmianę³⁶².

5. Państwa stosujące pełne opodatkowanie rolnictwa

Mimo dużej popularności zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników, wyróżnić można także szereg krajów, które nie go nie stosują, lecz traktuje rolników zgodnie z ogólnymi zasadami VAT. Wśród tych państw znajdują się zarówno kraje o średnich dochodach (Bułgaria, Rumunia), jak i kraje o wyższych średnich dochodach (Czechy, Chorwacja, Estonia, Słowacja, Malta), a także kraje o wysokich dochodach (Dania, Finlandia, Szwecja). Jak widać, państwa o bardzo zróżnicowanym poziomie rozwoju potrafią funkcjonować w oparciu o ogólne zasady³⁶³. Wskazuje to więc, iż jest to rozwiązanie które może być skutecznie stosowane w gospodarkach różnych krajów.

³⁶¹ Revenue, *Search for VAT rates*, online: https://www.revenue.ie/en/vat/vat-rates/search-vat-rates/current-VAT-rates.aspx?utm_source=chatgpt.com (dostęp 23.09.2025r.).

³⁶² Revenue, *Tax and Duty Manual, Flat-rate scheme...*, s. 6.

³⁶³ S. Cnossen, *VAT and agriculture ...*, s. 542.

5.1. Czechy

Z polskiej perspektywy interesującym punktem odniesienia może być przykład Czech – kraju, który podobnie jak Polska podlegał zbliżonym wpływom historycznym (jako kraj post-komunistyczny) i przyjął system VAT w zbliżonym czasie (w Czechach podatek ten został wprowadzony w 1993 r.), a mimo to zdecydował się na odmienne podejście do opodatkowania rolnictwa. Podczas, gdy Polska utrzymuje korzysta nadal z ryczałtu dla rolników, Czechy wybrały model pełnego włączenia działalności rolniczej do ogólnego systemu VAT. Należy przy tym jednak podkreślić, iż Czechy charakteryzują się rolnictwem o zupełnie innych cechach i potrzebach od rolnictwa Polskiego. W Czechach funkcjonuje około 26 530 gospodarstw rolnych, przy czym około 75% gruntów rolnych jest uprawianych przez duże gospodarstwa³⁶⁴. Średnia powierzchnia gospodarstwa wzrosła w 2023r. z 93 ha do 106 ha, co świadczy o dużych wpływach rolnictwa wielkopowieszczonego³⁶⁵. Rolnictwo w Czechach opiera się głównie na gospodarstwach przemysłowych, których średnia powierzchnia wynosi 800 ha. Jedynie 7% dużych przedsiębiorstw rolnych zarządza 65% gruntów ornych, z których większość jest dzierżawiona. Większość produktów spożywczych trafia do konsumentów poprzez sieci detaliczne, w których dominują przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym, oferujące dużą część produktów importowanych. Liczba rolników rodzinnych jest natomiast najniższa w całej Unii Europejskiej³⁶⁶. Można więc stwierdzić, iż rolnictwo czeskie w wielu aspektach diametralnie różni się od rozdrobnionego rolnictwa polskiego, co w dużej mierze tłumaczyć może różnice w modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT.

Zgodnie z par. 6 ust 1 Zákon č. 235/2004Sb. o dani z přidané hodnoty³⁶⁷ (dalej jako: ZDHP) Podmiot zobowiązany do podatku, mający siedzibę w Czechach lub zarejestrowany tam w systemie dla małych przedsiębiorstw, staje się podatnikiem od pierwszego dnia roku kalendarzowego następującego bezpośrednio po roku kalendarzowym, w którym jego obrót krajowy przekroczył kwotę 2 000 000 czeskich

³⁶⁴ European Commission, *Czechia – CAP Strategic Plan*, online: https://agriculture.ec.europa.eu/cap-my-country/cap-strategic-plans/czechia_en, (dostęp: 23.09.2025 r.).

³⁶⁵ Por. Český statistický úřad (ČSÚ), *Souhrnná a strukturální data – Zemědělství*, online: <https://csu.gov.cz/summary-and-structural-data>, (dostęp: 23.09.2025 r.).

³⁶⁶ Zob. ARC2020, *Community Supported Agriculture in the Czech Republic*, online: <https://www.arc2020.eu/agroecology/czech-republic/>, (dostęp: 23.09.2025 r.).

³⁶⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., Zákon o dani z přidané hodnoty, z dnia 14. grudnia 2004 r, online: <https://www.zakonyprolidi.cz/cz/2004-235>, (dostęp 23.09.2025 r.).

koron (dalej jako: CZK). Co oznacza że w Czechach rejestracja do VAT jest obowiązkowa dla podmiotów, których obrót przekracza 2 milion CZK w ciągu maksymalnie 12 kolejnych miesięcy, a podatek rozliczany jest miesięcznie lub kwartalnie – w zależności od skali działalności.

Przez długi okres w Czechach obowiązywały trzy stawki podatku VAT z czego większość produktów rolnych, takich jak żywność i napoje (z wyłączeniem alkoholu), pasze dla zwierząt, żywe zwierzęta, nasiona, rośliny i dodatki do żywności objęta była obniżoną stawką VAT w wysokości 12%. Z kolei większość nakładów rolniczych (nawozy, środki ochrony roślin, maszyny itp.) podlega standardowej stawce VAT w wysokości 21%, od której podatnicy zarejestrowani, jako płatnicy VAT mogą dokonać odliczenia³⁶⁸. Dodatkowo, na żywność dla niemowląt stosowano jeszcze niższą stawkę - 10%, aktualnie jednak zgodnie z par 47 ust 1 ZDHP w Czechach stosowane są jedynie dwie stawki podatku VAT:

- 1) standardowa stawka podatkowa wynosząca 21 %, lub
- 2) obniżona stawka podatkowa w wysokości 12 %.

W praktyce oznacza to istotne uproszczenie regulacji dotyczących VAT w Czechach, polegające na zastąpieniu dwóch wcześniej stosowanych obniżonych stawek - 10% i 15% - jedną stawką w wysokości 12%, mieszczącą się pomiędzy wcześniejszymi wartościami. Zakres stosowania stawki obniżonej w odniesieniu do usług określono w załączniku nr 2 do ZDHP, natomiast w odniesieniu do towarów - w załączniku nr 3 tej ustawy. Na tej podstawie można stwierdzić, że produkty spożywcze; pasze dla zwierząt; żywe zwierzęta, nasiona, rośliny i dodatki zwykle przeznaczone do przygotowania żywności; a także produkty stosowane jako suplementy lub substytuty żywności (z wyłączeniem napojów i wody oraz wybranych napojów) zasadniczo podlegają obniżonej stawce VAT.

5.2. Dania

Rolnictwo w Danii odgrywa kluczową rolę w gospodarce kraju, zarówno pod względem powierzchni użytkowanej rolniczo, jak i wartości produkcji. Zajmuje ono

³⁶⁸ Szerzej na ten temat, zob. TEDB, online: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/home (dostęp: 23.09.2025 r.).

około 61% powierzchni kraju, co stanowi jedno z najwyższych odsetków w Europie. W 2022 roku powierzchnia użytków rolnych w Danii wynosiła około 2,6 miliona hektarów. Kraj ten liczy łącznie około 28 235 gospodarstw rolnych o średniej wielkości 76 ha. Spośród nich 5781 to gospodarstwa pełnoetatowe (z minimalnym rocznym nakładem pracy wynoszącym 1 665 godzin), charakteryzujące się znacznie większą średnią powierzchnią³⁶⁹. Duńskie rolnictwo cechuje się wysoką koncentracją ziemi rolnej, wysoką mechanizacją oraz specjalizacją gospodarstw rolnych. Dominują w nim gospodarstwa wielkotowarowe, które stosują intensywne metody produkcji, wymagające znacznych nakładów kapitałowych i pracy. Specjalizacja w określonych rodzajach produkcji, takich jak hodowla zwierząt czy uprawy roślin, umożliwia dalszą koncentrację produkcji³⁷⁰.

Wśród państw członkowskich Unii Europejskiej, Dania stanowi przykład kraju, który nie stosuje ryczału VAT dla rolników, a zarazem charakteryzuje się modelem opodatkowania, opartym wyłącznie na jednej, standardowej stawce podatku VAT, wskazanej w art. 33 Lov nr 1517 om merværdiafgift (dalej jako: Momsloven), wynoszącej 25%³⁷¹. Oprócz tego występuje jedynie stawka 0% obejmująca przede wszystkim WDT (jeżeli odbiorca jest podatnikiem w państwie członkowskim nabycia) oraz eksport towarów do państw spoza UE³⁷². Zgodnie z par. 48 Momsloven podmioty podatkowe mające siedzibę w Danii nie muszą rejestrować się ani płacić podatku, jeżeli łączna wartość dostaw opodatkowanych nie przekracza rocznie 50 000 duńskich koron (dalej jako: DKK)³⁷³, co oznacza, iż Rolnicy w Danii są zobowiązani do rejestracji VAT, jeśli ich roczny obrót przekroczy kwotę 50 000 DKK.

Choć literatura przedmiotu wskazuje, że zwiększanie liczby stawek VAT przyczynia się do komplikacji systemu, bez wyraźnego wpływu na poprawę jego

³⁶⁹ OECD, *Taxation in Agriculture...*, 140.

³⁷⁰ W. Poczta, A. Sadowski, J. Średzińska, *Rola gospodarstw wielkotowarowych...*, s. 48.

³⁷¹ Lov nr 1517 af 10.12.2021 om merværdiafgift, *Retsinformation*, online: <https://www.retsinformation.dk/eli/lt/2021/1517>, (dostęp: 23.09.2025 r.).

³⁷² Zob. VATabout, *Complete Guide to VAT in Denmark: Rates, Rules & Registration Thresholds*, online: https://vatabout.com/complete-guide-to-vat-in-denmark-rates-rules--registration-thresholds?utm_source=chatgpt.com, (dostęp: 23.09.2025 r.).

³⁷³ Jednakże w przypadku dostawy nowych środków transportu do innych państw członkowskich UE rejestracja musi być dokonana zawsze. Ponadto zgodnie z par 47 ust. 2. Momsloven: nie ma obowiązku rejestracji ani płacenia podatku w przypadku: 1. sprzedaży drobnej towarów i usług, jeżeli sprzedaż nie przekracza rocznie 170 000 DKK, lub 2. pierwszej sprzedaży przez artystów lub ich spadkobierców własnych dzieł sztuki, jeżeli sprzedaż w bieżącym lub poprzednim roku kalendarzowym nie przekracza 300 000 DKK. Podatek należy płacić wyłącznie od sprzedaży, która następuje po powstaniu obowiązku rejestracji.

efektywności fiskalnej³⁷⁴, należy zauważyć, że wyjątkowo wysoka stawka obowiązująca w Danii może jednocześnie zwiększać podatność systemu na nadużycia. Pomimo relatywnie wysokiej efektywnej stawki opodatkowania, korzystnej z punktu widzenia dochodów budżetowych, Dania znajduje się w grupie państw o największej luce pomiędzy stawką podstawową a efektywną. Co interesujące, kraje stosujące niższe stawki podstawowe, takie jak Estonia czy Luksemburg, osiągają porównywalny poziom efektywności poboru podatku³⁷⁵.

5.3. Holandia

Holenderski sektor rolny uznawany jest za światowy wzór pod względem produktywności i konkurencyjności, napędzanej między innymi przez ścisłą współpracę między rządem, instytucjami badawczymi i biznesem. Jego innowacyjność oraz wysoki stopień wydajności pozwala na konkurowanie z gigantami rynku światowego zarówno pod względem ceny, jak i jakości. Rozwój tego sektora podążał ścieżką typową dla większości państw, w których postępująca konsolidacja prowadzi do zmniejszania liczby gospodarstw rolnych przy jednoczesnym wzroście ich przeciętnej wielkości. Aktualnie Holenderskie rolnictwo stało się jednym z najbardziej efektywnych w Europie i na świecie³⁷⁶.

Wartość eksportu produktów rolno-spożywczych z Niderlandów systematycznie przekracza poziom 100 miliardów euro rocznie, co plasuje kraj w czołówce największych eksporterów żywności na świecie. Struktura sektora rolnego opiera się na około 51 000 gospodarstwach, których średnia wielkość wynosi 32 hektary. Relatywnie duża przeciętna powierzchnia gospodarstwa, w zestawieniu z wysokim stopniem specjalizacji i intensyfikacji produkcji, stanowi jedną z kluczowych cech wyróżniających niderlandzkie rolnictwo na tle innych państw europejskich³⁷⁷.

³⁷⁴ Zob. A. Kalyva, H. Naudts, S. Princen, *The French VAT System and Revenue Efficiency; Economic Briefs*, "Publications Office of the European Union" Luxembourg 2016, s. 6.

³⁷⁵ Zob. A. Kowal, G. Przekota, *VAT Efficiency—A Discussion on the VAT System in the European Union, "Sustainability"* 2021 r., 13, 4768, online: <https://doi.org/10.3390/su13094768>, (dostęp 23.09.2025 r.).

³⁷⁶ Por. OECD, *Policies for the Future of Farming and Food in the Netherlands*, Paris 2023, s. 13 i nast, online: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/06/policies-for-the-future-of-farming-and-food-in-the-netherlands_c632ba3d/bb16dea4-en.pdf (dostęp 23.09.2025 r.).

³⁷⁷ European Commission, *At a glance: The Netherlands' CAP Strategic Plan*, Bruksela 2025, online: https://agriculture.ec.europa.eu/document/download/55f2438e-bb14-4509-bd42-d4034a2533a8_en?filename=csp-at-a-glance-netherlands_en.pdf, (dostęp 23.09.2025 r.).

W kontekście opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT do 1 stycznia 2018 r. holenderscy rolnicy korzystali zasadniczo ze zwolnienia z VAT w ramach tzw. *Landbouwregeling* (systemu ryczałtowego VAT). W ramach tego systemu rolnicy i inni uczestnicy sektora rolnego byli automatycznie objęci ryczałtem dla rolnictwa w ramach którego byli zwolnieni z obowiązku naliczania VAT i jednocześnie nie mogli odliczać VAT od ponoszonych kosztów³⁷⁸. W praktyce oznaczało to, że transakcje dokonywane przez rolników w tym systemie nie generowały obowiązku rozliczania VAT, co upraszczało administrację podatkową i zmniejszało obciążenia biurokratyczne dla sektora rolnego. Przedsiębiorcy, którzy nabywali produkty rolne od rolników objętych tym systemem, mogli skorzystać ze zryczałtowanego odliczenia w wysokości co częściowo kompensowało brak możliwości odliczenia faktycznego podatku VAT. Jednocześnie rolnicy mogli wybrać pełne opodatkowanie VAT, co pozwalało im na włączenie się w normalny system VAT i umożliwiało pełne odliczenie podatku naliczonego, jeśli uznali to za korzystne dla prowadzonej działalności³⁷⁹.

Z dniem 1 stycznia 2018 roku zlikwidowano *Landbouwregeling*. Głównym powodem była rosnąca liczba rolników prowadzących pełną administrację księgową, co powodowało, że pierwotne uzasadnienie dla tego systemu — czyli uproszczenie obowiązków administracyjnych stawało się coraz mniej aktualne. Ponadto, wielu rolników mogło korzystać z regulacji dla małych przedsiębiorstw (*Kleineondernemersregeling*, dalej jako: KOR), które oferują zwolnienie z VAT również innym grupom podatników, co również upraszcza wymogi administracyjne. Z systemu korzystali głównie rolnicy, którzy stosunkowo mało inwestowali, a przez to nie mieli dużego podatku naliczonego do odliczenia. Tymczasem coraz większy odsetek gospodarstw rolnych inwestował znacznie więcej i był bardziej zmechanizowany - dla nich *Landbouwregeling* była mniej korzystna niż zwykle rozliczenie VAT. W związku z tym pojawiła się potrzeba bardziej równego traktowania różnych grup przedsiębiorców i odejścia od specjalnych, uprzywilejowanych rozwiązań tylko dla jednej branży. Zniesienie systemu miało również ograniczyć zakłócenia konkurencji.³⁸⁰

³⁷⁸ OECD, *Taxation in Agriculture...*, s. 213.

³⁷⁹ H. van der Veen, H. van der Meulen, K. van Bommel, B. Doorneweert, *Exploring agricultural taxation in Europe*, Haga 2007, s. 80.

³⁸⁰ Zob. R. Brennenraedts, I. Clemens, J. van der Geest, M. Hanswijk, V. Hoornweg, A. Smeitink, *Evaluatie van het verlaagde btw-tarief, Dialogic-rapport*, Utrecht 2023, s. 52 I nast. online: <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-e4af62032f9ef6681d2297394327a404299e692c/pdf>, (dostęp: 23.09.2025 r.)/

Zgodnie z art. 9 Wet op de omzetbelasting 1968 (dalej jako OB 1968)³⁸¹ podstawową stawką podatku VAT w Holandii jest 21%. Ponadto istnieje również stawka obniżona w wysokości 9% która obejmuje przede wszystkim żywność, leki, książki, czasopisma, niektóre usługi kulturalne i hotelarskie³⁸², oraz stawka 0% która obejmuje przede wszystkim WDT i WNT. Ponadto w Holandii rolnicy (oraz inni przedsiębiorcy) nadal mogą korzystać ze zwolnienia z VAT w ramach KOR. Zgodnie z art. 25a OB 1968 Przedsiębiorca mający siedzibę w Holandii, którego roczny obrót w Holandii nie przekracza 20 000 EUR, może wybrać zastosowanie zwolnienia z podatku w odniesieniu do dostaw towarów i usług realizowanych przez niego w Holandii. Dodatkowo przedsiębiorca mający siedzibę w Unii Europejskiej, ale nie w Holandii, może wybrać zastosowanie zwolnienia pod warunkiem, że jego roczny obrót w całej Unii nie przekracza 100 000 EUR.

6. Uwagi końcowe

Rolnictwo w Unii Europejskiej stanowi wyjątkowo zróżnicowany sektor gospodarki, w którym poszczególne państwa członkowskie mogą znacznie różnić się nie tylko pod względem czynników technicznych i biologicznych, ale także aspektów politycznych oraz historycznych, które kształtowały rozwój tego sektora. Te uwarunkowania, w połączeniu z harmonizacją prawa podatkowego poprzez dyrektywy unijne, powodują, że mimo obowiązywania w całej UE zasadniczo jednolitych przepisów w zakresie opodatkowania, krajowe systemy podatku VAT pozostają w wielu aspektach odmienne. Można zatem stwierdzić, że w obszarze VAT Unia Europejska wyznacza jedynie ogólne cele, pozostawiając państwom członkowskim swobodę w wyborze sposobu ich realizacji. W kontekście opodatkowania działalności rolniczej oznacza to, że system VAT może być w dużym stopniu dostosowany do specyfiki sektora rolniczego danego kraju.

Najczęściej stosowaną metodą implementacji podatku VAT w sektorze rolniczym w UE jest zwolnienie rolnictwa z podatku z możliwością korzystania przez rolników z zryczałtowanego zwrotu VAT. Model ten, z założenia, lepiej wspiera małe gospodarstwa i znajduje zastosowanie tam, gdzie opodatkowanie na zasadach ogólnych

³⁸¹ Wet op de omzetbelasting 1968, online: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002629/2025-01-01>, (dostęp: 23.09.2025 r.).

³⁸² Por. Załącznik I do OB 1968.

mogłoby być utrudnione. Zasadniczo jednak grupa krajów korzystających z ryczału jest zróżnicowana nie tylko pod względem wielkości gospodarstw, stopnia mechanizacji czy poziomu przychodów, lecz także pod względem struktury administracyjnej i nowoczesności rolnictwa. Obejmuje zatem również państwa, w których gospodarstwa są duże, nowoczesne i wysoko zmechanizowane, a systemy administracyjne działają sprawnie (np. Francja czy Niemcy). Wydaje się, że wspólnym elementem tych krajów jest istotna rola gospodarstw rodzinnych³⁸³. Nawet w przypadku dużych i zmodernizowanych gospodarstw, wiele z nich funkcjonuje jako jednostki rodzinne, co nadaje opodatkowaniu wymiar nie tylko fiskalny, lecz również polityki rodzinnej i sektorowej. Ryczałt może być w tym kontekście traktowany jako instrument stabilizujący sytuację gospodarstw rodzinnych, zapewniający przewidywalność finansową.

Taka interpretacja częściowo wyjaśnia powszechność stosowania ryczału w UE, jednocześnie należy podkreślić, że przyczyny jego stosowania są zróżnicowane i mogą obejmować zarówno aspekty administracyjne, jak i polityczne oraz historyczne. Pozorny brak tendencji państw UE do pełnego opodatkowania rolnictwa może w tym przypadku zastanawiać, a nawet niepokoić, należy jednak podkreślić, iż niektóre kraje, np. Holandia, są w stanie dostosować system opodatkowania do aktualnego stanu sektora, rezygnując z ryczału w miarę rozwoju gospodarstw i rolnictwa jako całości³⁸⁴.

Dруга forma opodatkowania, czyli stosowanie ogólnych zasad VAT, jest przede wszystkim stosowana w krajach, w których sektor rolny charakteryzuje się relatywnie wysokim stopniem centralizacji. Ogólne zasady VAT są zazwyczaj korzystniejsze dla gospodarstw rolnych, które ponoszą duże wydatki inwestycyjne, gdyż pozwalają na odliczenie podatku naliczonego od nakładów inwestycyjnych. W praktyce oznacza to, że system ten bywa szczególnie atrakcyjny dla dochodowych, wielkopowierzchniowych gospodarstw. Jednak wśród krajów stosujących tę metodę opodatkowania można znaleźć również państwa, w których średnia powierzchnia gospodarstw rolnych jest niewielka, np. Słowację, gdzie przeciętne gospodarstwo nie przekracza 10 ha. Wskazuje to, że oprócz czynników ekonomicznych, bezpośrednio związanych ze specyfiką sektora rolnego, istotną rolę mogą odgrywać również inne przesłanki które czynią tą formę

³⁸³ Szerzej na temat gospodarstw rodzinnych w UE zob. D. Łobos-Kotowska, *Gospodarstwo rodzinne. Prawne formy organizacji*, Sosnowiec 2006, s. 34 – 39; H. Klikocka, A. Zakrzewska, P. Chojnacki, *Characteristics of Models of Farms...*s. 1 – 19.

³⁸⁴ L. Ebrill, M. Keen, J.P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT...*, s. 104.

opodatkowania atrakcyjną. Przykładem może być niechęć do komplikacji systemu podatkowego podatku VAT przez nadmierną ilość zwolnień, bądź chęć zwiększenia bezpieczeństwa fiskalnego.

IV. Kształtowanie się konstrukcji opodatkowania działalności rolniczej a specyfika polskiego rolnictwa

1. Wpływ specyfiki rolnictwa na kształtowanie legislacji podatkowej

Polityka rolna stanowi istotny element współczesnych systemów prawnych, w ramach których podejmowane są liczne próby uregulowania tej problematyki. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę specyfikę działalności rolniczej, regulowanie jej wiąże się często z poważnymi trudnościami. Rolnictwo, jako sektor gospodarki, wyróżnia się unikalnymi cechami, które nie tylko warunkują jego funkcjonowanie, ale również mają istotny wpływ na kształtowanie jego dalszego rozwoju³⁸⁵. Jako przykład wskazać można między innymi na ścisłość powiązania aspektów podejmowania decyzji z formą gospodarowania, jak również niektóre cechy produkcji rolnej, takie jak sezonowość, przestrzenność, podwyższone ryzyko i niepewność, wynikające z uwarunkowań biologicznych i przyrodniczych, a także jednoczesne pełnienie funkcji producenta i konsumenta, charakterystyczne dla rodzinnych gospodarstw rolnych, wyróżniają rolnictwo jako sektor gospodarki o unikalnym charakterze. Te specyficzne cechy stanowią podstawę do formułowania odrębnych regulacji prawnych, które uwzględniają zarówno specyfikę działalności rolniczej, jak i jej wpływ na szeroko rozumianą politykę gospodarczą³⁸⁶.

Przepisy regulujące działalność rolniczą powinny więc uwzględniać specyfikę tej branży oraz szczególną naturę prawa rolnego, które wyróżnia się na tle innych gałęzi prawa. Kluczowe czynniki, które decydują o unikalności prawa rolnego, można zasadniczo podzielić na dwa główne obszary: czynniki techniczne (endogeniczne), wynikające bezpośrednio z charakterystyki działalności rolniczej, oraz czynniki polityczne (egzogeniczne), które kształtują m.in. ramy prawne i strategiczne cele w tym obszarze³⁸⁷. Czynniki o charakterze technicznym odnoszą się przede wszystkim do

³⁸⁵ P. Smoleń, *Opodatkowanie rolnictwa...*, s. XI.

³⁸⁶ A. Czyżewski, *Makroekonomiczne zależności w procesie transformacji rolnictwa*, „Wieś i Rolnictwo” 1994 r., nr 3, s. 85.

³⁸⁷ Por. A. Carrozza, *Les sources „lointaines” du droit rural et leur action sur la scène mondiale*, „Scritti di diritto agrario” Milan 2001, s. 691 i nast.; A. Baer-Nawrocka, W. Poczta, *Nowe szanse i zagrożenia dla*

związku między specyficzną naturą rolnictwa, jako przedmiotu prawa rolnego a odpowiednią regulacją prawną. W tym kontekście kluczowe znaczenie mają takie elementy, jak natura dóbr zaangażowanych w proces wytwórczy, w tym zwłaszcza ziemia, traktowana jako aktywny środek produkcji. Ponadto, istotnym aspektem jest biologiczny charakter tego procesu, który opiera się na wykorzystaniu sił organizmów żywych, zarówno roślinnych, jak i zwierzęcych. Również gospodarstwo rolne, jako specyficzna forma organizacji tego procesu produkcyjnego, stanowi fundamentalny element regulacji prawnej, której celem jest zapewnienie efektywności i zrównoważonego rozwoju działalności rolniczej³⁸⁸. Kluczowym aspektem umożliwiającym wskazanie rolnego charakteru danej działalności jest jej odniesienie do sfery wytwarzania produktów rolnych. W tym kontekście szczególne znaczenie ma koncepcja A. Carrozzy, który identyfikuje cykl rolno-biologiczny (*agrarietà*) jako główny element wyróżniający produkcję rolną³⁸⁹. Zgodnie z tą teorią, specyfika działalności rolniczej wynika z biologicznych i naturalnych procesów wytwórczych, które różnią się od innych sektorów gospodarki, co stanowi fundament dla odrębności regulacji prawnych w zakresie prawa rolnego. A. Carrozza uznał, że „produkcyjna działalność rolna polega na prowadzeniu cyklu biologicznego w zakresie hodowli zwierząt lub roślin, który jest pośrednio bądź bezpośrednio związany z wykorzystaniem sił i zasobów natury i który pod względem ekonomicznym wyraża się w otrzymywaniu owoców (zwierzęcych lub roślinnych) przeznaczonych bezpośrednio do konsumpcji bądź po ich uprzednim przetworzeniu”³⁹⁰. Warto przy tym zaznaczyć, że zarówno prawo rolne jak i sama działalność rolnicza nie ogranicza się już jedynie do sfery produkcji żywności, jednak nadal ze względu na swój kluczowy charakter dla bezpieczeństwa żywnościowego jest to cecha mająca szczególną wagę przy określeniu rolniczego charakteru³⁹¹. Działalność rolnicza opiera się w dużej mierze na długich cyklach produkcyjnych, szczególnie w produkcji roślinnej uzyskiwanej raz do roku w okresie zbiorów, ale także w produkcji zwierzęcej. Oznacza to zarazem długi okres zwrotu poniesionych nakładów

polskiego rolnictwa wynikające z polityki unijnej i sytuacji globalnej, w: Polska Wieś 2022. Raport o stanie wsi, red. J. Wilkin, A. Hałasiewicz, Warszawa 2022, s. 83 i nast.

³⁸⁸ R. Budzinowski, *Badania prawnoporównawcze w prawie rolnym*, „Przegląd prawa rolnego” 2024, nr 2, s. 31.

³⁸⁹ Szerzej na ten temat, zob. R. Budzinowski, *Podstawowe założenia metodologiczne w nauce prawa rolnego*, „Przegląd prawa rolnego” 2013, nr 1, s. 22 i nast.

³⁹⁰ A. Carrozza, *Probiemi generali e profili di qualificazione del diritto agrario*, Milano 1975, s. 74, cyt. za A. Szymecka, *Przedsiębiorstwo rolne we włoskim systemie prawnym*, „Przegląd prawa rolnego” 2007, nr 2, s. 191.

³⁹¹ R. Budzinowski, *Podstawowe założenia...*, s. 23.

oraz relatywnie niższą wydajność pracy i środków trwałych w tym obszarze gospodarki³⁹². Szczególny jest również sam produkt powstały w wyniku działalności rolniczej - a mianowicie żywność, która jako towar, ma z jednej strony charakter produktu strategicznego, z drugiej zaś charakteryzuje się malejącą, dążącą do zera, dochodową elastycznością popytu³⁹³.

Poziom intensywności produkcji rolniczej jest uzależniony od warunków przyrodniczych, w tym głównie jakości gleb oraz klimatu, co oznacza że zmiany pogodowe mają realny wpływ na ryzyko związane z produkcją rolną. Na wysokość plonów wpływają również warunki atmosferyczne, które mogą objawiać się w postaci nietypowych temperatur, suszy, powodzi oraz innych kataklizmów naturalnych. Ponadto, działalność rolnicza narażona jest na ryzyko związane ze szkodnikami oraz chorobami roślin i zwierząt. Oprócz powszechnego ryzyka, które towarzyszy każdej działalności gospodarczej, sektor rolniczy obarczony jest więc dodatkowymi zagrożeniami o charakterze biologicznym i naturalnym. W związku z tym, ilość oraz jakość produkcji rolnej zależą w dużej mierze od potencjału tkwiącego w uprawianych roślinach i hodowanych zwierzętach, a także od zmienności czynników zewnętrznych, na które rolnik nie ma bezpośredniego wpływu³⁹⁴. Powyższe stwierdzenie znajduje również poparcie w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych, czego przykładem może być wyrok NSA z 8 lutego 2007 r., w którym Sąd orzekł że prowadzenie działalności rolniczej jest z założenia związane z ponoszeniem określonego ryzyka gospodarczego. Ryzyko to, w szczególności, wynika z uzależnienia ilości i jakości produkcji rolnej od czynników zewnętrznych, w tym przede wszystkim od warunków atmosferycznych, takich jak zmienne zjawiska pogodowe.³⁹⁵ Postęp technologiczny w rolnictwie wpływa co prawda na intensywność produkcji rolnej i może prowadzić do zwiększenia jej efektywności niezależnie od rodzaju czynników przyrodniczych; bez względu jednak od tego, jak rozbudowane są możliwości nowoczesnej produkcji rolniczej, najwyższą i zazwyczaj najtańszą produkcję otrzymuje się nadal wtedy, gdy jest ona dostosowana do warunków przyrodniczych³⁹⁶.

³⁹² D. Komorowska, *Prawidłowości rozwoju rolnictwa a rozwój współczesnego Rolnictwa*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie Problemy Rolnictwa Światowego” 2015, t. 14, z. 3, s. 101.

³⁹³ T. Hunek, *Uwarunkowania strategii rozwoju wsi i rolnictwa w Polsce*, „Polska Akademia Nauk Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa” Warszawa 1991, s. 19.

³⁹⁴ D. Łobos-Kotowska, *Contract farming as an instrument against food wastage*, „Studia Iuridica XIX” Warszawa 2023, s. 538.

³⁹⁵ Wyrok NSA z dnia 8 lutego 2007 r., II OSK 1555/06, Legalis nr 230394.

³⁹⁶ D. Komorowska, *Prawidłowości rozwoju...*, s. 102.

Oprócz czynników mających wpływ na odrębność i specyfikę rolnictwa wynikających ściśle z cech charakteryzujących samą działalność rolniczą, wskazać również można czynniki dotyczące właściwości samych regulacji prawnych zaliczanych do prawa rolnego. Prawo to wyodrębniło się znacznie później niż tradycyjne gałęzie prawa, w momencie kiedy widoczne stały się różnice – także w sferze normatywnej - między rolnictwem a przemysłem, handlem i usługami³⁹⁷. Złożoność współczesnych regulacji dotyczących działalności rolniczej może prowadzić do licznych trudności o charakterze regulacyjnym. Prawodawstwo w tej dziedzinie powinno opierać się na realizacji szerokich i kompleksowych celów prawa rolnego, zapewniając spójność i efektywność działań w tym zakresie.

Ścisłe powiązanie rolnictwa ze środowiskiem oznacza również, że na jego rozwój wpływa bezpośrednio eksploatacja zasobów naturalnych. Problematyka skutków ubocznych działalności rolniczej dla środowiska pozostaje nadal jednym z kluczowych tematów na arenie międzynarodowej, który biorąc pod uwagę nasilające się zmiany klimatyczne, będzie jedynie zyskiwał z czasem na znaczeniu³⁹⁸. Wszelkie planowane zmiany w rolnictwie muszą więc starać się znaleźć kompromis, między rosnącą konkurencyjnością na rynku rolnym, a realizacją celów środowiskowych, co powoduje stały konflikt w tej materii między względami ekonomicznymi, ekologicznymi oraz społecznymi³⁹⁹.

Prowadzenie skutecznej polityki rolnej, której celem jest wsparcie krajowego rolnictwa, stanowi obecnie wyjątkowe wyzwanie. Wpływa to w równym stopniu na wszystkie instrumenty regulujące sektor rolniczy, w tym na elementy polityki podatkowej, której narzędzia są często wykorzystywane jako mechanizmy wspierające rolnictwo. Powoduje to również, iż jedną z cech charakterystycznych dla współczesnych systemów podatkowych jest specjalne traktowanie rolnictwa⁴⁰⁰. Takie działania mogą jednak wiązać się z pewnymi ryzykami, szczególnie w kontekście funkcji fiskalnej podatków, co może negatywnie oddziaływać na stan budżetu państwa. Ponadto, zbyt preferencyjne traktowanie opodatkowania działalności rolniczej może prowadzić do utrwalenia niekorzystnych tendencji, zwłaszcza w obliczu wyzwań, przed którymi stoi

³⁹⁷ R. Budzinowski, *Badania prawnoporównawcze...*, 32 i nast.

³⁹⁸ Szerzej na temat wpływów polityki ochrony środowiska na opodatkowanie rolnictwa, zob: J. Bieluk, *Kilka uwag dotyczących opodatkowania rolnictwa w Polsce w kontekście Europejskiego Zielonego Ładu*, „Przegląd prawa rolnego” 2021, nr 2 (29), s. 101–112.

³⁹⁹ H. Rogall, *Podstawowe założenia ekonomii zrównoważonej*, w: *Od koncepcji ekorozwoju do ekonomii zrównoważonego rozwoju*, red. D. Kielczewski, Białystok 2009, s. 76-107.

⁴⁰⁰ E. Kramer, *Podatki w rolnictwie*, w: *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, s. 480.

współczesne rolnictwo, takich jak zmiany klimatyczne, konieczność modernizacji czy potrzeba zwiększenia efektywności produkcji.⁴⁰¹ Pomimo licznych wyzwań jakie stoją przed rolnictwem i działalnością rolniczą wprowadzanie jakichkolwiek zmian odbywa się w sposób niezwykle ostrożny i powolny. Przyczyny takiego stanu, oprócz samej specyfiki działalności rolniczej należy szukać w aspektach politycznych, i niechęci samych rolników przed zmianami.

Na tej podstawie można stwierdzić, że w przypadku sektora rolnego z jednej strony istnieje istotna trudność w zastosowaniu ogólnych teorii wzrostu gospodarczego, a w związku z tym także np. teorii optymalnego opodatkowania, z drugiej zaś stanowi to podstawową przesłankę uzasadniającą odrębność traktowania tych problemów i kreowania rozwiązań specyficznych⁴⁰². Współcześnie jednak, rolnictwo pomimo swojej odmienności coraz częściej traktowane jest jako integralny element jednolitego procesu wzrostu gospodarczego, a nie jako sektor całkowicie wyodrębniony ze struktury gospodarki narodowej⁴⁰³. Warto przy tym jednak podkreślić, iż poziom rozwoju rolnictwa na świecie jest wyjątkowo zróżnicowany, co biorąc pod uwagę specyfikę tej gałęzi gospodarczej powoduje, iż instrumenty stosowane w celach wsparcia rolnictwa będą zależne od wielu czynników określających dany etap jego rozwoju.

Mając to na względzie należy stwierdzić, iż opodatkowanie działalności rolniczej musi wiązać się zazwyczaj z pogodzeniem często skrajnych interesów ekonomicznych (zarówno państwowych jak i sektorowych), społecznych i politycznych, a także prowadzić do opodatkowania, które bierze pod uwagę i uwzględnia specyfikę działalności rolniczej ale nie wyłącza sektora rolniczego spoza szerszej struktury gospodarki narodowej. Wszystko to powinno się odbywać również przy dostosowaniu używanych instrumentów do specyfiki danego rolnictwa, jak i jego rozwoju i historii.

2. Rozwój opodatkowania rolnictwa podatkiem VAT w Polsce po 1989r.

Na początku lat 90 XX w. przemiany ustrojowe, społeczne i gospodarcze sprawiły, iż dotychczasowy system podatkowy stosowany w Polsce nie nadawał się do wykorzystania w nowej rzeczywistości prawnej i gospodarczej. W związku z tym

⁴⁰¹ Por. P. Smoleń, *Opodatkowanie rolnictwa...*, s. XII.

⁴⁰² R. I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Białystok 2007, s. 126

⁴⁰³ Szerzej na ten temat, zob. F. Tomczak, *Gospodarka rodzinna w rolnictwie: uwarunkowania i mechanizmy rozwoju*, Warszawa 2005.

niezbędne było wprowadzenie poważnych reform i kompleksowych zmian podatkowych. Planowana w tamtym okresie reforma podatkowa zakładała przede wszystkim ukształtowanie podatków na wzór tych stosowanych w państwach Europy Zachodniej⁴⁰⁴. Jej głównym celem było zrównanie warunków opodatkowania różnych sektorów gospodarczych w sposób niezależny od typu własności oraz formy prawno-organizacyjnej prowadzenia danej działalności. Biorąc pod uwagę wstępne zapowiedzi rządu, w założeniu przeprowadzona reforma miała przede wszystkim wprowadzić nowe podatki zastępujące dochody z podatków likwidowanych, jak również wprowadzenie zmian w strukturze obciążeń różnorodnych grup podatników. Bezpośredni wzrost dochodów budżetowych nie stanowił głównego celu planowanych w tym czasie prac legislacyjnych. Można więc stwierdzić, iż jej założenia miały w dużej mierze charakter przede wszystkim strukturalny i transformacyjny⁴⁰⁵.

Wprowadzenie podatku od wartości dodanej do polskiego systemu podatkowego okazało się być jednak trudniejsze niż przewidywano, i mimo początkowych zapowiedzi Rządu o wprowadzeniu go już w 1991 r., na właściwą inkorporację przedmiotowego podatku w Polsce czekano do 1993 r.⁴⁰⁶. Podatek VAT został wprowadzony do polskiego porządku prawnego ustawą z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym⁴⁰⁷ zastępując tym samym dotychczas funkcjonującą ustawę z dnia 16 grudnia 1972 o podatku obrotowym⁴⁰⁸, oraz ustawę z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej⁴⁰⁹. Wprowadzona w ten sposób forma opodatkowania była konstrukcją właściwą dla systemów podatkowych funkcjonujących w krajach o gospodarce rynkowej, którą wzorowano na rozwiązaniach pochodzących z krajów Europy zachodniej. Był to więc wielofazowy podatek obrotowy netto o charakterze ogólnym, a jego obliczanie i pobór oparte zostały na metodzie fakturowej⁴¹⁰. Zreformowany system podatkowy w myśl tych założeń miał:⁴¹¹

⁴⁰⁴ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, s. 397.

⁴⁰⁵ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty...*, s. 26.

⁴⁰⁶ S. Kokocińska, *Podatek obrotowy*, Warszawa 1992, s. 5.

⁴⁰⁷ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. 1993 nr 11 poz. 50 z późn. zm.

⁴⁰⁸ Ustawa z dnia 16 grudnia 1972r. o podatku obrotowym, Dz.U z 1983r. nr 43, poz. 191 z późn. zm.

⁴⁰⁹ Ustawa z dnia 26 lutego 1982r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej, Dz. U. z 1987 r. nr 12, poz. 77 z późn. zm.

⁴¹⁰ R. Mastalski, *Prawo Podatkowe...*, s. 491.

⁴¹¹ I. Bolkowiak, *Docelowy system podatkowy*, „Przegląd Podatkowy” 1991, nr2, s. 13 i nast.

- 1) zagwarantować budżetowi państwa łatwo ściągalne w odpowiedniej wysokości dochody,
- 2) równorzędnie traktować wszystkie podmioty gospodarcze
- 3) równorzędnie traktować wszystkie dochody osób fizycznych
- 4) w nowy sposób obciążyć konsumpcje przez wprowadzenie jednolitego i powszechnego podatku, przy czym podatek ten nie powinien zakłócać zasad rynkowej konkurencji
- 5) uzupełniać system opodatkowania konsumpcji systemem akcyz, obciążających towary dobrane wg kryterium społecznej szkodliwości spożycie (alkohol, tytoń) związanych z realizowaną polityką socjalną (towary o charakterze luksusowym) i innych kryteriów społecznych i ekonomicznych
- 6) sprzyjać akumulacji kapitału i aktywności gospodarczej
- 7) realizować w odpowiednim zakresie cele polityki społecznej (obciążenia zgodne ze zdolnością płatniczą podatnika)
- 8) przezwyciężyć mentalność społeczeństwa stanowiącą swoisty relikw przesłości i wynikające z niej postawy rewindykacyjne i roszczeniowe w stosunku do państwa

Kluczowym aspektem dla działań związanych z pracami nad planowaną reformą systemu podatkowego była również potrzeba dostosowania polskiego prawa podatkowego do standardów wynikających z prawa wspólnotowego. Było to związane z podpisaniem przez Polskę w grudniu 1991r. umowy o stowarzyszeniu ze Wspólnotami Europejskimi⁴¹² (tzw. Układ europejski), która jako jeden z kluczowych warunków członkostwa wskazywała dostosowanie polskiego ustawodawstwa do prawa wspólnotowego. Znalazło to swój wyraz również w odniesieniu do sfery prawa podatkowego, z czym wiązały się w szczególności kwestia wprowadzenia systemu opodatkowania opartego na podatku VAT.

W pracach nad reformą polskiego systemu opodatkowania przyjęto ogólną zasadę według, której łączne obciążenie poszczególnych grup towarów i usług pozostawało na dotychczasowym poziomie opodatkowania podatkiem obrotowym. W założeniu przedmiotowe działania miały przeciwdziałać niepożądanym zjawiskom

⁴¹² Układ Europejski ustanawiający stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi, sporządzony w Brukseli dnia 16 grudnia 1991 r., Dz.U. 1994 nr 11, poz. 38.

dotatkowego wzrostu cen produkcji i usług, oraz spadku dochodów do budżetu⁴¹³. W związku z rosnącymi potrzebami budżetu państwa nowe podatki musiały spełniać przede wszystkim wymogi o charakterze finansowym. Jednocześnie, w celu ochrony krajowej produkcji i handlu, miały one pełnić funkcję instrumentu oddziaływania na rozwój określonych gałęzi gospodarki oraz na wielkość i strukturę konsumpcji poszczególnych wyrobów i usług, co w założeniu miało sprzyjać zarówno ochronie rynku krajowego, jak i utrzymaniu odpowiedniego poziomu konkurencyjności polskich towarów na rynkach międzynarodowych. Ponadto miały pozwalać na kształtowanie pozytywnych nawyków konsumentów poprzez zapewnienie dostępności produktów i usług takich jak żywność, leki czy podręczniki przy jednoczesnym ograniczeniu spożycia produktów szkodliwych dla zdrowia. Nowe podatki miały zapewniać również równość traktowania pod względem podatkowym wszystkich sektorów gospodarki, niezależnie od formy prawnej prowadzenia działalności gospodarczej i formy własności kapitału⁴¹⁴.

Wprowadzenie podatku VAT, który spełniałby wszystkie ze stawianych przez Rząd wymagań było jednak szczególnie trudne dla sektora rolniczego. Przed 1993 r., w Polsce funkcjonował podatek obrotowy obciążający tylko towary konsumpcyjne, którym nie były objęte produkty rolne. Część środków służąca do produkcji rolnej, które mogły stanowić także przedmioty konsumpcji, obciążona była podatkiem obrotowym. Rolnik nie miał przy tym praw jakie przysługiwały innym podmiotom, dzięki którym mógł składać oświadczenie, o tym że towary nabyto z przeznaczeniem do produkcji rolnej (prawo takie miały natomiast uspołecznione gospodarstwa rolne)⁴¹⁵. Podmiotom działającym w sektorze rolnym w dużej mierze brakowało więc doświadczenia z podatkami obrotowymi, a także wiedzy potrzebnej do spełnienia wymagań administracji podatkowej. Biorąc to pod uwagę należało założyć, iż wprowadzenie podatku VAT w działalności rolniczej mogło stanowić poważne zagrożenie dla rozwoju rynku rolnego w Polsce.

Zmiany ustrojowymi dokonane na przełomie lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych, niosły za sobą również poważne zmiany społeczne i gospodarcze. Szczególne znaczenie dla rolnictwa miało wtedy uwolnienie mechanizmu rynkowego związane z liberalizacją handlu i tym samym wycofanie się państwa z polityki nakazowo-

⁴¹³ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty ...*, s. 27

⁴¹⁴ A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty...*, s. 27

⁴¹⁵ M. Grzelak, J. Wiktorowicz, *Podatek od towarów i usług...*, s. 29.

rozdzielczej, a także likwidacja rolnictwa uspołecznionego wraz z wieloma istniejącymi instytucjami rolnymi⁴¹⁶. Zmieniająca się sytuacja polityczna i społeczna wpłynęła na brak stabilności w polskim rolnictwie oraz zaowocowała niespokojnym i często chaotycznie tworzoną ustawodawstwem, uwarunkowaną zmieniającą się bieżącą polityką kolejnych rządów⁴¹⁷. W efekcie drastycznych zmian zachodzących na rynku rolnym w 1990 r., tempo przyrostu cen produktów rolnych było średnio o połowę mniejsze niż cen środków produkcji nabywanych przez gospodarstwa. Wraz z biegiem czasu sektor rolniczy co prawda dostosowywał się do nowych warunków gospodarczych, co prowadziło do ogólnej poprawy ekonomicznej, jednak polskie rolnictwo nadal bardzo mocno wyróżniało się na tle reszty krajów europejskich⁴¹⁸. Struktura gospodarstw rolnych w Polsce charakteryzowała się znacznym rozdrobnieniem oraz stosunkowo dużą ilością podmiotów działających w sektorze produkcji rolnej.

W związku z obawami o to, jak opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT może wpłynąć na rozwój rolnictwa a także na ceny żywności, działalność rolnicza, leśna i połowowa korzystały ze zwolnienia przedmiotowego i nie zostały opodatkowane. W odniesieniu do podstawowych środków produkcji dla rolnictwa stosowano natomiast stawkę 0%. Zakres tego zwolnienia określał art. 7 pkt 1 oraz załącznik nr 1 i 2 do ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Rozwiązanie to było zapewne niezbędne dla dalszego rozwoju polskiego rolnictwa, nie było jednak korzystne dla samych rolników, gdyż jako podmioty niepodlegające opodatkowaniu VAT, nie mogli oni skorzystać z zasady neutralności tego podatku⁴¹⁹. Z zasadą tą wiąże się natomiast system odliczeń dążący do pełnego uwolnienia przedsiębiorcy od ciężaru podatkowego związanego z zapłaconym lub wymagającym zapłaty podatkiem VAT wynikającym z prowadzonej przez niego działalności gospodarczej⁴²⁰. W praktyce rolników obciążał VAT, który musieli płacić w cenach towarów i usług nabywanych w celu prowadzenia produkcji rolnej, którego nie mogli w żaden sposób odliczyć. Konsekwencją tego zwolnienia był więc brak uprawnień do odliczenia podatku naliczonego VAT, zawartego

⁴¹⁶ J. St. Zegar, *Polskie rolnictwo w okresie dwóch przełomów – transformacji ustrojowej i integracji europejskiej*, „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy” 2015, nr 41, s. 148.

⁴¹⁷ M. Korzycka, *Ustrój rolny państwa polskiego*, w: *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019, s. 35.

⁴¹⁸ Według danych za 1996 r., w Polsce 20,2% ogółu ludności pracowało w rolnictwie, natomiast w krajach Unii Europejskiej było to zaledwie 5,7%. Na stu hektarach w Polsce pracowało natomiast aż 25,1 osób a w Unii Europejskiej – 6,4. Średnia wielkość indywidualnych gospodarstw rolnych w Polsce wynosiła 7,91 ha a w UE 17,7 ha; szerzej na ten temat, zob. GUS, *Rolnictwo w I półroczu 2005r.*, Warszawa 2005.

⁴¹⁹ D. Łobos-Kotowska, *Gospodarstwo rodzinne...*, s. 134 i nast.

⁴²⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 497.

w cenach towarów i usług nabywanych przez rolnika na potrzeby prowadzenia przez niego działalności rolniczej. Sytuacja polskich rolników była tym bardziej trudna, że w latach 1989-1993 sektor rolny poniósł znaczne koszty przemian systemowych polegających na dostosowaniu gospodarki do zmieniających się warunków rynkowych⁴²¹. Rozszerzenie podatku VAT na produkty rolne nie miało więc na celu nałożenia dodatkowego obciążenia fiskalnego na rolników, ale miało umożliwić rolnikom odzyskanie płaconego przez nich podatku VAT⁴²².

3. Wpływ przystąpienia do UE

Przemiany rozpoczęte w 1989 roku w Polsce objęły nie tylko wewnętrzny system polityczny i gospodarczy, ale także stosunki traktatowe z wieloma partnerami gospodarczymi Polski. Już w roku 1990 podejmowane były wstępne, nieformalne rozmowy dotyczące przyszłego członkostwa Polski we wspólnocie Państw Europejskich, które powoli przerodziły się w oficjalne pertraktacje w sprawie zawarcia ze Wspólnotami Europejskimi układu stowarzyszeniowego. Negocjacje w sprawie podpisania tego dokumentu rozpoczęły się złożeniem wniosku o zawarcie układu 19 maja 1990 r., a zakończyły już 16 grudnia 1991 r. podpisaniem Układu Europejskiego⁴²³, który został ratyfikowany w dniu 20 października 1992 r. i wszedł w życie 1 lutego 1994 r. Układ Europejski nie był typowym układem stowarzyszeniowym i można go było w pewien sposób traktować jako układ przedakcesyjny. Warto zwrócić uwagę na to, iż Układ nie tylko zawierał regulacje określające ramy współpracy i wymiany gospodarczej, lecz także skutkowało stworzeniem istotnej podstawy dialogu politycznego na temat dalszej integracji Polski ze Wspólnotą, co miało duże znaczenie dla dalszego pogłębienia integracji gospodarczej i politycznej⁴²⁴. Z punktu widzenia Polski, układ ten miał przede wszystkim⁴²⁵:

1. ułatwić wzrost wymiany handlowej i przyspieszyć restrukturyzację gospodarki,

⁴²¹ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 257.

⁴²² E. Rogala, *VAT w rolnictwie 2006*, Warszawa 2006, s. 15.

⁴²³ Układ Europejski ustanawiający stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską, z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi, z drugiej strony, sporządzony w Brukseli 16 grudnia 1991 r., Dz.U. z 1994 r., Nr 11, poz. 38.

⁴²⁴ A. Nowak-Far, *Droga Polski do Unii Europejskiej w: Prawne Aspekty Członkostwa Polski w Unii Europejskiej* red. J. Barcz, Warszawa 2009, s. 7.

⁴²⁵ E. Kawecka-Warzykowska, E. Synowiec, *Układ europejski i ocena jego funkcjonowania*, w: *Unia Europejska Przygotowanie Polski do członkostwa*, Warszawa 2001, s.617.

2. zwiększyć stabilność reguł gospodarczych – m.in. poprzez przyjęcie wspólnotowych przepisów – i w ten sposób zwiększyć atrakcyjność Polski dla inwestorów zagranicznych,
3. zapewnić bezpieczeństwo polityczne kraju w warunkach niepewnej sytuacji wewnętrznej oraz zewnętrznej.

Jedną z kluczowych części Układu Europejskiego było określenie konkretnych wymogów jakie Polska miała spełnić przed oficjalnym wstąpieniem do Wspólnoty Europejskiej. Podstawowym z tych wymagań było natomiast dostosowanie polskiego prawa do przepisów obowiązujących we Wspólnocie Europejskiej. Bezpośrednio na taki obowiązek wskazywał art. 68 Układu Europejskiego, który stanowił, iż:

„Strony uznają, że istotnym warunkiem wstępnym integracji gospodarczej Polski ze Wspólnotą jest zbliżanie istniejącego i przyszłego ustawodawstwa Polski do ustawodawstwa istniejącego we Wspólnocie. Polska podejmie wszelkie starania w celu zapewnienia zgodności jej przyszłego ustawodawstwa z ustawodawstwem Wspólnoty.”

Postanowienia dotyczące zbliżenia polskiego ustawodawstwa do ustawodawstwa wspólnotowego było niezbędnym krokiem w stronę zwiększenia integracji ze Wspólnotą. Prace nad zmianami i przybliżeniem polskiego prawa do rozwiązań wspólnotowych prowadzone były przez cały okres lat 90, i prócz realizacji zamierzeń związanych z członkostwem Polski we Wspólnocie powodowały ponadto znaczące przyspieszenie porządkowania prawa, zwłaszcza gospodarczego i dostosowania go do reguł działania gospodarki rynkowej⁴²⁶. Zgodnie z art. 69 Układu Europejskiego zbliżanie przepisów prawnych miało obejmować w szczególności następujące dziedziny: prawo celne, prawo o spółkach, prawo bankowe, rachunkowość przedsiębiorstw, opodatkowanie, własność intelektualną, ochronę pracownika w miejscu pracy, usługi finansowe, zasady konkurencji, ochronę zdrowia i życia ludzi, zwierząt i roślin, ochronę konsumenta, przepisy techniczne i normy, transport i środowisko naturalne, a także - pośredni system opodatkowania. Harmonizacja podatku VAT miała w tym wypadku służyć przede wszystkim zapewnieniu swobody przepływu towarów i świadczenia usług

⁴²⁶ E. Kawecka-Warzykowska, *Rezultaty układu europejskiego w dziedzinach pozahandlowych w: Unia Europejska Przygotowanie Polski do członkostwa*, red. E. Kawecka-Warzykowska, E. Synowiec, Warszawa 2001, s. 646.

w ramach różnych państw Wspólnoty Europejskiej, gdyż podstawowym i niezbędnym dla prawidłowego funkcjonowania wspólnego rynku europejskiego warunkiem było zniesienie różnic w systemach fiskalnych państw członkowskich⁴²⁷.

Polska w dniu 8 kwietnia 1994r. w Atenach dodatkowo potwierdziła swoją wolę przyłączenia się do Unii Europejskiej poprzez przedłożenie formalnego wniosku RP o członkostwo w UE. Wniosek ten niemal od razu stał się dodatkowym impulsem do ożywionego już wówczas dialogu między Polską a Wspólnotą w sprawie przygotowań do przyszłego członkostwa⁴²⁸. W ramach tego procesu szczególną rolę nabierało dostosowanie polskiego prawa podatkowego do standardów wspólnotowych. Kwestia ta była jedną z najważniejszych spośród wszystkich negocjowanych postanowień, ponieważ dotyczyła zarówno budżetu Polski, jak i UE. Wynikało to z faktu, iż podatki stanowią główne źródło dochodów budżetowych, dlatego istotne zmiany w prawie podatkowym są w praktyce zauważane przez całe społeczeństwo, wpływając tym samym na sferę społeczną, a także na przedsiębiorczość⁴²⁹.

Szczególne znaczenie podatków w procesie wstępowania Polski do Unii Europejskiej miała również Biała Księga Komisji Europejskiej z dnia 3 maja 1995r. w sprawie integracji krajów Europy Środkowowschodniej z rynkiem wewnętrznym Unii Europejskiej, przyjęta na szczycie Rady Europejskiej w Cannes. Dokument ten dotyczył integracji stowarzyszonych państw Europy Środkowej i Wschodniej z rynkiem wewnętrznym UE. Biała Księga miała charakter swego rodzaju przewodnika po procesie związanym z dostosowywaniem prawa, budowania instytucji i dokonywania korekt infrastruktury gospodarczej krajów starających się o wejście do wspólnoty krajów europejskich. Zawierała ponadto szereg różnych wskazówek i porad dotyczących zmian, które należało wprowadzić do systemów prawnych krajów starających się o akcesję⁴³⁰. Jednym z kluczowych zagadnień wskazanych w Białej księdze, niezbędnych dla zwiększenia kompatybilności polskiej gospodarki z rynkiem wewnętrznym UE była harmonizacja systemu podatków pośrednich. Na kluczową rolę w tym zakresie wskazywał ponadto art. 93 samego Traktatu Rzymskiego (aktualnie art. 93 TFUE)⁴³¹.

⁴²⁷ K. Kopyścińska, *Podatek od towarów i usług*, w: *Prawo Podatkowe*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018, s. 264.

⁴²⁸ A. Nowak-Far, *Droga Polski...*, s. IX-13.

⁴²⁹ A. Karolak, *Adaptation Process of a Polish Tax...*, s. 54 i nast.

⁴³⁰ A. Nowak-Far, *Droga Polski...*, s. 13.

⁴³¹ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 525.

Szczególne wytyczne dotyczące zbliżania systemu podatków pośrednich dla krajów chcących wstąpić do UE wynikały w dużej mierze z zagrożeń o charakterze ekonomicznym, jakie mogły spowodować kraje, które nie przeszły jeszcze procesu harmonizacji podatkowej. Istnienie w różnych systemach podatkowych znaczących różnic w opodatkowaniu mogło zakłócić swobodny przepływ towarów i kapitałów, który jest jednym z najistotniejszych celów funkcjonowania Unii Europejskiej⁴³². Szczególnie że wszelka dyskryminacja poprzez podatki, która bezpośrednio lub pośrednio stwarzałaaby preferencje dla produktów krajowych w stosunku do produktów z innych krajów członkowskich jest zasadniczo w UE zabroniona, zgodnie z TWE⁴³³. Istnienie istotnych różnic w systemach podatkowych krajów członkowskich mogło więc prowadzić do zakłócenia postulowanej neutralności systemu podatkowego, a co za tym idzie, struktury cen, tworząc dodatkowe bariery swobodnego przepływu towarów na rynku europejskim.⁴³⁴ Ponadto utrzymywanie w warunkach jednolitego rynku znacznych różnic w podatkach pośrednich prowadziłoby do powstania szeregu problemów natury technicznej i organizacyjnej przy naliczaniu i poborze podatków.

Polska w okresie wstępowania do Unii Europejskiej nie spełniała wszystkich wymogów związanych z harmonizacją w zakresie podatków pośrednich. Mimo tego, iż wiele z przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym konstruowane było specjalnie z myślą o przyszłej akcesji Polski do UE, w pewnych aspektach regulacje dotyczące opodatkowania podatkiem VAT w Polsce nie były zgodne z przepisami Szóstej dyrektywy Rady Unii Europejskiej. Powodowały to często względy natury ekonomicznej. Zachowanie pełnej zgodności polskiego prawa z wymaganiami unijnymi dotyczącymi opodatkowania działalności rolniczej, sprzedaży towarów pochodzących z rolnictwa oraz środków mających służyć do produkcji rolnej było więc trudne do osiągnięcia. Co prawda ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym - poprzez zastąpienie wcześniej obowiązującego podatku obrotowego podatkiem od towarów i usług - wypełniła postulat zawarty w art. 1 obowiązującej w tym okresie Pierwszej dyrektywy, nie zapewniała jednak pełnej realizacji podstawowych zasad funkcjonowania podatku od wartości dodanej, tj. neutralności podatku oraz

⁴³²E. Synowiec, *Ramy organizacyjno-prawne dostosowań do wymogów integracji Polski z UE w: Unia europejska, Przygotowanie Polski do członkostwa*, red. E Kawecka-Warzykowska, E. Synowiec, Warszawa 2001, s.699.

⁴³³A. Nowak-Far, *Harmonizacja prawa podatkowego w: Prawo Unii Europejskiej* red. J. Barcz. Warszawa 2006, s. 217.

⁴³⁴W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 19.

powszechności opodatkowania. Przed przystąpieniem Polski do Wspólnoty, prawo do odliczania traktowane było częstokroć jako szczególny przywilej stanowiący nie prawo samoistne, lecz posiadające bardziej warunkowy charakter. Interpretacja zasad podatku od wartości dodanej naruszała w taki sposób zasadę neutralności i powszechności podatku VAT dla podatników, wyrażoną w art. 2 Pierwszej dyrektywy VAT UE⁴³⁵. Ze względu na zwolnienie podmiotowe działalności rolniczej, leśnej i połowowej z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, niezbędne było zbliżanie polskiej regulacji podatkowej ze standardami unijnymi. Kluczowe stało się więc dostosowanie ustawodawstwa krajowego w sposób pozwalający na inkorporację reguł wynikających z prawa wspólnotowego.

W tym okresie Polska, jako kraj starający się dopiero o członkostwo w Unii Europejskiej miała ograniczone prawa jeśli chodzi o negocjacje postanowień dotyczących treści lub zakresu norm prawnych, do których miała się dostosować, co zasadniczo ograniczało możliwości dotyczące dowolnego kreowania modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT. Wynika to z faktu iż państwa starające się dopiero o członkostwo w UE nie mają możliwości podejmowania negocjacji co do treści czy też zakresu norm prawnych, do których mają się dostosować – mogą co najwyżej negocjować kwestie takie jak tempo takiego dostosowania prawa, terminy graniczne oraz długość okresu przejściowego⁴³⁶. Strona polska mogła więc jedynie negocjować okresy przejściowe i termin pełnego dostosowania się do warunków jakie stawiała UE⁴³⁷. W związku z powyższym, na posiedzeniu Rady Ministrów w dniu 3 listopada 1998 r. przyjęto harmonogram wdrażania podatku VAT w rolnictwie⁴³⁸. Ostatecznie wprowadzenie podatku VAT do polskiego rolnictwa nastąpiło we wrześniu 2000 r., na mocy nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej⁴³⁹.

Polska gospodarka nie była jednak wtedy gotowa na to by móc w pełni opodatkować działalność rolniczą podatkiem VAT. Mając na względzie, iż cała sfera

⁴³⁵ T. Kondraszuk, *Prawnoekonomiczne aspekty funkcjonowania VAT w rolnictwie*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2020, nr 3, s.51.

⁴³⁶ C. Mik, *Problemy dostosowania polskiego systemu prawnego do europejskiego prawa wspólnotowego*, „Przegląd Legislacyjny” 1998, nr 1-2, s. 64.

⁴³⁷ S. Biernat, *Klika uwag o harmonizacji polskiego prawa z prawem Wspólnoty europejskiej*, „Przegląd Legislacyjny” 1998, nr 1-2, s. 22.

⁴³⁸ J. Czapla, J. Dąbrowski, Z. Krzyżanowska, *Podatki w Unii Europejskiej i w polskim rolnictwie*, Warszawa 2000, s. 24–26.

⁴³⁹ Ustawa z 20.7.2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej, Dz. U. Nr 68, poz. 805.

produkcji rolnej była dotychczas w Polsce zwolniona z podatku od wartości dodanej, łatwo było założyć, iż świadomość podatkowa podmiotów działających w sektorze rolnym, dotycząca tego podatku była niewielka. Ogólne obowiązki podatkowe rolnika sprowadzały się głównie do zapłaty podatku rolnego oraz ewentualnego wnioskowania o rozłożenie na raty, odroczenie lub umorzenie tych należności⁴⁴⁰. Obowiązki podatkowe związane z pełnym reżimem podatkowym podatku VAT znacząco wykraczały więc skomplikowaniem poza zakres, do którego rolnicy przywykli. Ponadto znacząca ilość rolników w tym okresie stanowiły osoby z wykształceniem podstawowym i zawodowym⁴⁴¹. Osoby młode, z potencjałem, zazwyczaj udawały się do szkół w miastach, gdzie też pozostawały odnajdując się w zawodach pozarolniczych - reszta pozostawała natomiast na wsi pracując w gospodarstwach swoich rodziców. W ten sposób dokonywała się negatywna selekcja, gdyż wykształceni ludzie rzadko wracali do rolnictwa, a rzadziej jeszcze do gospodarstw indywidualnych. Powodowało to, iż stopień wykształcenia osób zatrudnionych w rolnictwie był - co do zasady - niższy niż tych pracujących w mieście⁴⁴². Należy więc założyć, że dużo trudniej byłoby im dostosować się do nowej rzeczywistości podatkowej, a proces samokształcenia i zdobywania doświadczenia w tym zakresie trwałby dłużej, niż wśród innych grup podatników.

Zubożenie tej grupy społecznej dodatkowo wzmagало niechęć do odpłatnego korzystania z porad specjalistycznych podmiotów w zakresie rozliczeń podatkowych, a rachunkowość rolna w Polsce w tym okresie była nadal słabo rozwinięta. Rolnicy nie posiadali więc doświadczenia pozwalającego na prowadzenie ewidencji do celów podatkowych. Wielu z nich potrzebowałoby pomocy administracyjnej, co wymagałoby zwiększonego zaangażowania administracji podatkowej. Przyrost podatników, jaki wiązałby się z rozszerzeniem podatku VAT na wszystkie podmioty prowadzące działalność rolniczą⁴⁴³ wymagałby znaczącej rozbudowy administracji skarbowej, zarówno pod względem technicznym, jak i personalnym. Niezbędny byłby dodatkowy personel, który wymagałby czasochłonnego i kosztownego szkolenia, które pozwoliłoby

⁴⁴⁰ W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 33.

⁴⁴¹ Jedynie 27,2 % rolników posiadało wykształcenie średnie, bądź wyższe – zob. GUS, *Rocznik statystyczny rolnictwa i obszarów wiejskich*, Warszawa 2005, s.200; A. Czyżewski, A. Henisz-Matuszczak, *Rolnictwo Unii Europejskiej i Polski*, Poznań 2006, s. 35-37.

⁴⁴² E. Gorzelak, *Polskie rolnictwo w XXw. Produkcja i ludność*, Warszawa 2010, s.117.

⁴⁴³ Istotna w tej sytuacji była również wyjątkowo duża ilość podmiotów podejmujących w tym okresie zatrudnienie w polskim sektorze rolniczym. Według danych za 1996 r., w Polsce 20,2% ogółu ludności pracowało w rolnictwie, natomiast w krajach Unii Europejskiej było to zaledwie 5,7%. Na stu hektarach w Polsce pracowało natomiast aż 25,1 osób a w Unii Europejskiej – 6,4. – szerzej na ten temat, zob. GUS, *Rolnictwo w I półroczu 2005r.*, Warszawa 2005.

na należyte wypełnienie funkcji związanych z rozliczeniem nowych podatników. Każde z nowych miejsc pracy musiałyby być dodatkowo wyposażone, co wiązałoby się z dodatkowymi kosztami w postaci zakupu lub wynajmu nieruchomości przeznaczonych na biura⁴⁴⁴. Przychody podatkowe osiągnięte z opodatkowania rolników przez państwo, w żaden sposób nie zwracałyby kosztów, które należałoby ponieść w związku z rozbudową administracji, która byłaby w tym przypadku niezbędna.

Warto również zaznaczyć, iż w tym okresie zauważalna była również tendencja do zmniejszania się liczby indywidualnych gospodarstw rolnych. Największy ubytek można było zaobserwować wśród gospodarstw rolnych o powierzchni 2 do 15 ha, czego przyczyną była w dużej mierze przestarzała technika i niewielka skala produkcji rolnej tych gospodarstw, co ponadto wpływało na niewielkie możliwości samofinansowania.⁴⁴⁵ Dalsze prognozy w zakresie kondycji ekonomicznej gospodarstw rolnych w Polsce i ich przyszłości przewidywały wówczas podział gospodarstw na cztery grupy z punktu widzenia możliwości dalszego rozwoju⁴⁴⁶:

- 1) rozwojowe (szacując ich liczbę na ok. 160 – 170 tys.)
- 2) tradycyjne, zdolne do rozwoju (oszacowano na ok. 350 – 400 tys.)
- 3) nierozwojowe (oszacowano na ok. 1,2 – 1,3 mln)
- 4) upadające (oceniono, że jest ich 300-350 tys.)

Powyższe szacunki w zakresie gospodarstw upadających okazały się jednak zbyt pesymistyczne. W latach 2004 - 2006 zlikwidowano w Polsce mniej gospodarstw indywidualnych, bo około 265 tys. Oczywiście jednak było, że dla polskiego rolnictwa konieczne jest jednocześnie modernizowanie sektora produkcji rolnej i dostosowywanie jego struktur do techniki produkcji i standardów UE. W takiej sytuacji nakładanie nowych, dodatkowych obowiązków podatkowych, w postaci opodatkowania działalności rolniczej małych podmiotów nie wydawało się być zasadne⁴⁴⁷.

W tym okresie możliwe było również rozważenie wprowadzenia uregulowań pozwalających na prowadzenie ewidencji do celów podatkowych na zasadach ogólnych

⁴⁴⁴ Zob. W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 36.

⁴⁴⁵ W latach 1985 – 1994 liczba gospodarstw zmniejszyła się z 2296 tys. do 2149 tys., aby w 1996 r. osiągnąć poziom 2041,6 tys – szerzej w: A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce*, Lublin 1996r. s. 259; GUS, *Użytkowanie gruntów, powierzchnia zasiewów i pogłowie zwierząt gospodarskich w 2005r.*, Warszawa 2005, s. 77.

⁴⁴⁶ A. Woś, *Strategiczne problemy rozwoju polskiego rolnictwa*, Warszawa 1996, s. 76.

⁴⁴⁷ W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 31.

przez inne podmioty, np. związki rolnicze, grupy producenckie, spółdzielnie rolnicze czy nawet podmioty zajmujące się skupem produktów rolnych. Decydujące w tej kwestii było jednak wcześniejsze doświadczenie rolników, które wskazywało na spółdzielczość jako na formę likwidacji gospodarstw chłopskich⁴⁴⁸. Dodatkowo należy podkreślić, iż lata budowy wolnorynkowej gospodarki w Polsce doprowadziły w dużej mierze do kryzysu gospodarczego spółdzielczości. Ustawodawca nie miał w tym przypadku koncepcji wprowadzenia zmian w prawie spółdzielczym, która mogłaby pozwolić na zwiększenie atrakcyjności tej formy organizacji dla zbiorowego gospodarowania w rolnictwie⁴⁴⁹. Do tych ograniczeń można dodać jeszcze aspekt strachu rolników przez dodatkowymi obowiązkami administracyjnymi, a także dodatkowe obowiązki o charakterze podatkowym⁴⁵⁰. Wskazywano wtedy również na pewne bariery mentalne tj. niechęć do kooperacji ugruntowaną wśród polskich rolników, brak zaufania do takiej formy gospodarowania oraz brak liderów, którzy mogliby kierować takimi grupami⁴⁵¹.

Częściowym rozwiązaniem problemów związanych z utrudnieniami stwarzanymi dla małych podmiotów, które zajmowały się produkcją rolną, w zakresie prowadzenia ewidencji na potrzeby podatku VAT na zasadach ogólnych było tworzenie przez niektóre takie podmioty spółek prawa cywilnego. Na tej podstawie spółka działająca jako podatnik VAT mogłaby przejąć zobowiązania o charakterze formalnym, które wiązały się z rozliczaniem podatku VAT. Działanie prowadzone w tej formie pozwalałoby również na zatrudnienie przez działających wspólnie rolników specjalistów od rozliczeń podatkowych, lub zaangażowanie w te obowiązki podmiotów zewnętrznych⁴⁵². W stosunkach wiejskich forma organizacyjna spółki cywilnej występuje jednak rzadko i jej założenia w polskim systemie prawnym nie są dostosowane do specyfiki gospodarstw rolnych i ich szczególnych potrzeb⁴⁵³. Dodatkowo, forma organizacyjna spółki cywilnej natrafia na psychologiczne bariery wynikające ze świadomości prawnej i ekonomicznej rolników⁴⁵⁴.

⁴⁴⁸ M. Błażejczyk, B. Kozłowska, K. Strużyk, E. Tomkiewicz, *Polityczne i prawne aspekty reaktywowania kółek rolniczych*, „Państwo i Prawo” 1991, nr 5, s. 48.

⁴⁴⁹ D. Łobos-Kotowska, *Gospodarstwo rodzinne...*, s. 157.

⁴⁵⁰ W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 31.

⁴⁵¹ A. Pilichowski, *Grupy producentów w rolnictwie. Refleksja socjologiczna*, „Wieś i Rolnictwo” 2018, nr 1, s. 113.

⁴⁵² W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 31.

⁴⁵³ Szerzej na ten temat, zob. D. Łobos-Kotowska, *Gospodarstwo rodzinne...*, s. 59.

⁴⁵⁴ Szerzej na ten temat, zob. E. Klat, *Cywilnoprawne aspekty współpracy między rodzicami a dziećmi w gospodarstwie rolnym*, „Edukacja prawnicza” 1994, nr 9, s. 198-204.

Polska strona uznała więc za niezbędne zachowanie choćby częściowego zwolnienia działalności rolniczej z opodatkowania podatkiem VAT. Na takie rozwiązanie pozwalało również prawo wspólnotowe. Zgodnie z art. 25 Szóstej dyrektywy w sytuacjach, w których zastosowanie ogólnego systemu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej lub systemu uproszczonego spowodowałoby trudności, państwa członkowskie mogą zastosować w odniesieniu do producentów rolnych system ryczałtowy zmierzający do wyrównania podatku od wartości dodanej, pobranego od kupna towarów i usług przez rolników ryczałtowych (aktualnie art. 296 dyrektywy 2006/112/WE).

Wynikiem prac nad wprowadzeniem zmian do polskiego systemu podatkowego pozwalającego na zbliżenie opodatkowania VAT stosowanego w Polsce do wymogów UE było wprowadzenie opodatkowania części polskiego rolnictwa, tj. obrotu towarowego, oraz wprowadzenia systemu ryczałtowego dla małych podmiotów gospodarczych, zajmujących się produkcją rolną⁴⁵⁵.

Wprowadzona na tej podstawie ustawa zmieniająca ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym została uchwalona przez sejm 20 lipca 2000 r., a weszła w życie 4 września 2000 r. wprowadzając do polskiego systemu prawnego pojęcie rolnika ryczałtowego, definiując jednocześnie niektóre z podstawowych dla opodatkowania rolnictwa pojęć, takich jak: produkty rolne, działalność rolnicza, gospodarstwo rolne, gospodarstwo leśne, gospodarstwo rybackie. Zakres przedmiotowych pojęć był zaczerpnięty w dużej mierze z przepisów wspólnotowych, tak jak cała regulacja podatku od wartości dodanej.

Zgodnie z przepisami prawa wspólnotowego przyjęto, że działalność rolnicza, co do zasady, będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT, korzystając jednocześnie z możliwości zastosowania systemu ryczałtowanego dla rolników. W chwili wejścia w życie nowelizacji status rolnika ryczałtowego nabywali wszyscy rolnicy, za wyjątkiem tych, którzy byli zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Przyjęto również, że rolnik ryczałtowy będzie mógł zrezygnować ze zwolnienia pod warunkiem dokonania w poprzednim roku podatkowym sprzedaży produktów rolnych o wartości przekraczającej 20 000 zł, złożenia zgłoszenia rejestracyjnego oraz prowadzenia ewidencji umożliwiającej sporządzanie deklaracji dla potrzeb tego podatku⁴⁵⁶.

⁴⁵⁵ W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 19.

⁴⁵⁶ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s.258.

Ustawodawca postanowił zatem pozostawić rolnikom możliwość wyboru formy opodatkowania, pozwalając im zdecydować czy skorzystają ze zwolnienia i będą podlegali zryczałtowanemu systemowi opodatkowania działalności rolniczej, czy też rezygnują z powyższej formy na rzecz opodatkowania na zasadach ogólnych. Warto ponadto zaznaczyć, iż opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT na zasadach ogólnych wprowadzone nowelizacją z 20 lipca 2000r. również wiązało się z poważnymi pracami legislacyjnymi co do stawki podatku od towarów i usług, jaką będą opodatkowane produkty rolne. We wstępnych politycznych dyskusjach przeprowadzanych w procesie uchwalania nowelizacji wyklarowały się dwie podstawowe koncepcje dotyczące proponowanej stawki podatku VAT dotyczącej produktów rolnych. Pierwsza z nich zakładała obłożenie nieprzetworzonych produktów rolnych 3% stawką podatku VAT wraz z 3% stawką zryczałtowanego zwrotu dla rolników ryczałtowych. Druga koncepcja proponowała zerową stawkę podatku VAT na nieprzetworzone produkty rolne, zachowując jednak stawkę zryczałtowanego zwrotu dla rolników ryczałtowych na poziomie 3%.⁴⁵⁷

Propozycja zastosowania stawki 3 %, zarówno do rolników ryczałtowych jak i do podatników czynnych VAT opierała się w dużej mierze na prostocie takiego rozwiązania. Stawki dla obu rodzajów rolników byłyby takie same, co powodowało, że żadna z tych form nie byłaby przez ustawodawcę faworyzowana. Teoretycznie dla nabywcy produktów rolnych nie miałyby znaczenia czy dokonuje zakupu od rolnika objętego ryczałtem czy będącego podatnikiem VAT, gdyż w obu przypadkach wypłacane kwoty podatku podlegały odliczeniu od podatku należnego.

Druga metoda wiązałaby się natomiast z korzystniejszym ukształtowaniem pozycji rolników nie korzystających ze zwolnienia. Nabywcy produktów rolnych, biorąc pod uwagę mniejsze obciążenia podatkowe częściej wybieraliby podatników VAT. Mogłoby to również powodować zaniżanie cen wypłacanych przez nabywców rolnikom ryczałtowych. Ponadto, jak wskazywały początkowe szacunki resortu finansów, zastosowanie stawki zerowej mogłoby prowadzić do obniżenia wpływów do budżetu państwa o ok. 1.3 mld zł, co w skali roku oznaczałoby ubytek dochodów o 1,03%⁴⁵⁸. Należy jednak zwrócić uwagę, iż zastosowanie stawki zerowej pozwoliłoby rolnikom na pełne korzystanie z zasady neutralności podatku VAT, bez ponoszenia związanych z tym

⁴⁵⁷ M. Grzelak, J. Wiktorowicz, *Podatek od Towarów i usług ...*, s. 36.

⁴⁵⁸ G.L. Leśniak, *VAT w rolnictwie wciąż dzieli*, „Prawo i gospodarka, magazyn finansowy” 2000r., s.7, cyt. za: M. Grzelak, J. Wiktorowicz, *Podatek od Towarów...*, s. 36 i nast.

obciążeń. Zerowa stawka niosła ze sobą większe korzyści dla dalszego rozwoju polskiego rolnictwa, a także zniwelowałaaby zagrożenie nadmiernego wzrostu cen żywności, które w konsekwencji mogłoby stanowić poważne zagrożenie dla całej gospodarki.

Ostatecznie, postanowiono wybrać koncepcje zastosowania stawki 3% zarówno w stosunku do rolników ryczałtowych, jak i w stosunku do rolników nie korzystających ze zwolnienia. Efektem nowelizacji było więc zlikwidowanie zwolnienia od podatku VAT dla rolników i wprowadzenie 3% stawki VAT w rolnictwie. Rolnicy zostali opodatkowani na zasadach ogólnych, pozostawiono im jednocześnie możliwość skorzystania z uproszczonego opodatkowania sprzedaży dokonywanej w formie ryczału dla rolników.

Kolejna istotna zmiana ustawy o podatku VAT nastąpiła z dniem 11 marca 2004 roku i stanowiła bezpośrednią realizację art. 68 Układu Europejskiego. Zgodnie z jego postanowieniami, warunkiem integracji gospodarczej Polski ze Wspólnotą było zbliżanie istniejącego i przyszłego ustawodawstwa Polski do ustawodawstwa istniejącego we Wspólnocie i zapewnienie dostosowania krajowych przepisów podatkowych do wymogów wspólnotowych⁴⁵⁹. Zmiana ustawy uchyla dotychczasową ustawę o podatku VAT z roku 1993, realizuje podstawowe cele dostosowania przepisów krajowych do przepisów wspólnotowych oraz podejmuje próbę wypracowania nowej siatki pojęciowej. W konsekwencji, w przypadku rolników redefiniuje podstawowe pojęcia, takie jak: działalność rolnicza, rolnik ryczałtowy, gospodarstwo rybackie, wprowadza nieznane dotychczas pojęcie usługi rolnicza, a także ustala warunki korzystania ze zwolnień, w przypadku sprzedaży produktów rolnych i świadczenia usług⁴⁶⁰.

4. Specyfika polskiego rolnictwa po 2004 roku

Po okresie przemian ustrojowych dokonanych po 1989 r. i wstąpieniu Polski do UE w 2004 r., w polskim rolnictwie nadal zachodziły poważne zmiany. Szok związany ze zmianami wynikającymi z akcesją był jednak mniejszy niż się spodziewano. Można stwierdzić, iż w dużej mierze było to zasługą tego że akcesja została dobrze przygotowana i przyniosła korzystną odmianę sytuacji krajowych gospodarstw rolnych. W 2004 roku

⁴⁵⁹ R. Namysłowski, *Komentarz do art. 1*, w: *Dyrektywa VAT polska perspektywa*, red. R. Namysłowski, D. Pokrop, Warszawa 2012, s.33.

⁴⁶⁰ A. Prymakowska, *Status prawny rolnika w świetle ustawy o podatku od towarów i usług (VAT)*, „Studia Iuridica Agraria” 2015, nr 13, s. 259.

wzrosła o około 135%, w stosunku do roku poprzedniego łączna kwota dochodów rolniczych osiąganych przez gospodarstwa osób fizycznych i zysków gospodarstw będących w posiadaniu osób prawnych. Część gospodarstw rolnych skorzystała ponadto ze środków UE uruchomionych przed akcesją na adaptację krajowych podmiotów funkcjonujących w ramach gospodarki żywnościowej do warunków, które miały zaistnieć po 2004 roku, a później ze środków polityki rolnej uruchomionych wraz z akcesją. Pozwoliło to doskonalić sposoby prowadzenia produkcji i dopasowywać jej strukturę, rozmiary i jakość do nowych warunków gospodarowania. Integracja Polski z UE bezapelacyjnie wpłynęła na zwiększenie możliwości wymiany handlowej produktów rolno-spożywczych, uruchomiono również wsparcie finansowe rolnictwa ze środków budżetowych, w szczególności z funduszy europejskich, co również bezdyskusyjnie wywarło poważny wpływ na dochody polskich gospodarstw⁴⁶¹.

Rolnictwo, które w latach dziewięćdziesiątych miało charakter rozdrobniony i niskotowarowy, coraz częściej przybiera aktualnie formę zorganizowanej działalności gospodarczej, ukierunkowanej na efektywność i specjalizację. W okresie ostatnich dwóch dekad nastąpił znaczący wzrost globalnej wartości produkcji rolniczej⁴⁶², a średnia powierzchnia użytków rolnych przypadająca na jedno gospodarstwo uległa wyraźnemu zwiększeniu⁴⁶³. Szczególnie zauważalny jest wzrost udziału gospodarstw z grup obszarowych 20–50 ha oraz powyżej 50 ha, które coraz częściej funkcjonują jako podmioty w pełni zintegrowane z rynkiem. Wprawdzie nadal znaczącą liczebną grupę stanowią gospodarstwa małe, produkujące wyłącznie lub głównie na potrzeby samozaopatrzenia - to jednak ich rola w rzeczywistej strukturze produkcji rolnej jest ograniczona⁴⁶⁴. Co istotne, ich utrzymywanie się w sektorze nie jest już, jak dawniej, przejawem ubóstwa na obszarach wiejskich, lecz często wynika z motywów ekologicznych, zdrowotnych lub hobbystycznych. Obrazują postępującą koncentrację produkcji rolnej i wskazują na wyraźne przesunięcie ciężaru ekonomicznego sektora w

⁴⁶¹ J. Kulawik, R. Płonka, B. Wieliczko, *Zmiany sytuacji dochodowej gospodarstw rolnych z pola obserwacji Polskiego FADN*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 2020, nr 4, s. 119.

⁴⁶² W latach 1999-2018 wartość produkcji globalnej rolnictwa na 1 ha użytków rolnych wzrosła z 2271 zł w 1999 r. do 7714 zł w 2018 r. (w cenach bieżących). Wartość produkcji towarowej w cenach bieżących wzrosła z 1657 zł/ha w 1999 r. do 5889 zł/ha w 2018 r. (w cenach bieżących), natomiast powierzchnia użytków rolnych zmniejszyła się o 3766 tys. ha (z 18435 tys. ha w 1999 r. do 14699 tys. ha w 2018 r.), tj. o 20,4%. Z kolei liczba gospodarstw rolnych obniżyła się z 1881 tys. do 1428 tys. (spadek o 24,1%). – Szerzej w: M. Świtłyk, R. Niburski, *Efektywność Techniczna i zmiany produktywności polskiego rolnictwa w latach 1999-2018*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2021, t. 65, nr 4 s. 112.

⁴⁶³ z 9,85 ha w 2010 r. do 11,35 ha w 2020 roku - Zob. *Powszechny Spis Rolny 2020 Raport z wyników*, red. A. Łączyńskiego, Warszawa 2021, s. 11.

⁴⁶⁴ Zob. *Powszechny Spis Rolny 2020 Raport z wyników*, red. A. Łączyńskiego, Warszawa 2021, s. 11

kierunku większych i bardziej nowoczesnych gospodarstw. Polskie rolnictwo, rozumiane jako sektor gospodarki, pomimo słabych warunków przyrodniczych⁴⁶⁵ i agrotechnicznych na tle krajów Unii Europejskiej radzi sobie doskonale⁴⁶⁶ i jest wystarczająco zdolne nie tylko do zaspokojenia własnych potrzeb, ale wręcz do sprzedaży nadwyżki produktów żywnościowych za granicę⁴⁶⁷.

Istotnym miernikiem znaczenie rolnictwa w Polsce jest również jego wysoki udział w tworzeniu PKB. Warto jednak zaznaczyć, że udział ten wykazywał tendencję malejącą do roku 2015, natomiast od 2016 r. utrzymuje się na względnie stabilnym poziomie 2,4–2,6%. Zbliżone wnioski wynikają z analizy udziału rolnictwa w tworzeniu produkcji globalnej w gospodarce narodowej. Jednocześnie należy podkreślić, że w całym analizowanym okresie malejącej dochodotwórczej roli rolnictwa jako sektora gospodarki narodowej towarzyszył stały wzrost produkcji globalnej i tworzonej nadwyżki ekonomicznej w rolnictwie. Dowodzi to, że sektor rolny sam w sobie nie słabnie, ale sektory pozarolnicze odnotowują szybsze tempo wzrostu⁴⁶⁸.

Zmianie uległa również sytuacja materialna rolników - poprawa dochodów i dostęp do środków unijnych umożliwiły rozwój gospodarstw towarowych⁴⁶⁹. Efekty integracji europejskiej wykraczają jednak poza wąskie spektrum gospodarcze. Ogromne środki przeznaczone na rolnictwo z funduszy unijnych wpłynęły również bezpośrednio na sytuację materialną samych rolników. Poprawa infrastruktury komunikacyjnej wsi, zwiększyła przy tym mobilność społeczną, a w konsekwencji zwiększyły również atrakcyjność obszarów wiejskich. W wyniku tych zmian pod wieloma względami polska

⁴⁶⁵ Polski sezon wegetacyjny roślin nie wyróżnia się pod tym względem na tle Europy, wynosząc około. 195 do 223 dni, co czyni go średnio krótszym niż sezon wegetacyjny w Europie Zachodniej. Temperatury w Polsce są stosunkowo niskie i charakteryzują się dużymi wahaniami w ciągu lata, co w połączeniu z nierównomiernie rozłożonymi opadami w ciągu sezonu wegetacyjnego prowadzi do częstych suszy i niedoborów wody. Roczna suma opadów waha się od 450 mm w latach suchych do 700 w latach wilgotnych. Biorąc pod uwagę warunki przyrodnicze, można stwierdzić, że syntetyczny wskaźnik jakości rolniczej przestrzeni produkcyjnej w Polsce wynosi zaledwie 57–64%, wskaźnik klimatu – 75–80%, a jakości gleb 57–80% w porównaniu z wybranymi krajami takimi jak Holandia, Belgia czy Niemcy. – szerzej na ten temat, zob. A. Nowak, A. Jarosz-Angowska, H. Klikocka, i in., *Potencjał polskiego rolnictwa na tle krajów UE w zakresie zapewnienia bezpieczeństwa żywnościowego i energetycznego*, Radom 2023, s. 51.

⁴⁶⁶ Polska znajduje się w ścisłej czołówce Europy, szczególnie gdy chodzi o produkcję żyta, owsa, ziemniaków, buraków cukrowych, rzepaku i jabłek. Ponadto Polska jest znaczącym producentem mięsa i mleka. Rolnictwo polskie, jako dział gospodarki narodowej dostarcza produktów żywnościowych i surowców różnym gałęziom przemysłu – szerzej na ten temat, zob. GUS. *Rocznik Statystyczny Rolnictwa 2023*, Warszawa 2023r.

⁴⁶⁷ Zob. A. Mikuła, *Bezpieczeństwo żywnościowe Polski*, „Roczniki Ekonomii Rolnictwa i Obszarów Wiejskich” 2012, nr 4, s. 38–48.

⁴⁶⁸ Szerzej na ten temat, zob. A. Baer-Nawrocka, W. Poczta, *Nowe szanse...*, s. 84.

⁴⁶⁹ Szerzej na ten temat, zob.: Zob. A. Nowak, T. Kijek, A. Krukowski, *Polskie rolnictwo wobec wyzwań współczesności Tom 1 Wymiar ekonomiczno-strukturalny*, Lublin 2019, s. 42 i nast.

wieś coraz bardziej upodabnia się do miasta, zarówno z punktu widzenia rozwoju społecznego czy sytuacji demograficznej, jak i poglądów politycznych, aspiracji edukacyjnych czy wzorów konsumpcyjnych⁴⁷⁰.

Jednocześnie jednak wieś staje się coraz mniej rolnicza – świadczy o tym proces dezagraryzacji struktury zatrudnienia. Liczba osób pracujących w rolnictwie zmniejsza się systematycznie – od przeszło 3 mln w 1995 r., przez 2 mln w 2010 r., po 1,3 mln w 2022 r.⁴⁷¹, co oznacza także, że coraz mniej osób mieszkających na wsi zatrudnionych jest w rolnictwie⁴⁷².

W znaczący sposób poprawił się również poziom wykształcenia wśród osób zamieszkujących wieś⁴⁷³. W roku 2020 najwięcej użytkowników gospodarstw rolnych posiadało wykształcenie średnie (łącznie z policealnym), stanowiąc 35%- udział w strukturze poziomu wykształcenia. Jedynie co trzeci użytkownik gospodarstwa rolnego miał wykształcenie zasadnicze zawodowe/branżowe. Wśród mieszkańców większy w porównaniu z wcześniejszymi latami był również udział osób z wykształceniem zasadniczym zawodowym. Ponad 17% użytkowników legitymowało się natomiast wykształceniem wyższym.⁴⁷⁴

Warto przy tym również podkreślić, iż w grupie mieszkańców wsi związanych z rolnictwem niski poziom wykształcenia przeważa przede wszystkim wśród osób starszych, podczas gdy ludzie młodzi prezentują średnio wyższy poziom wykształcenia. Oznacza to, iż z każdym następnym pokoleniem zauważalny jest natomiast trend

⁴⁷⁰ T. Peciakowski, D. Gizicka, *Rolnicy w obliczu wyzwań systemu podatkowego w Polsce – perspektywa społeczna*, w: *Opodatkowanie rolnictwa w Polsce. Weryfikacja założeń. Perspektywa zmian*, red. P. Smoleń, Warszawa 2018, s. 2.

⁴⁷¹ Począwszy od 2014 r. odsetek pracujących w rolnictwie stanowi raptem 1/4 wszystkich mieszkańców wsi. Należy też zaznaczyć, że zdecydowana większość (ok. 90%) z nich to osoby pracujące „na własnych rachunek” (rolnicy indywidualni i prowadzący działalność gospodarczą), udział pracowników najemnych jest niewielki. – Zob. GUS, Rynek pracy, online: www.stat.gov.pl (dostęp: 29.09.2025 r.).

⁴⁷² Wśród mieszkańców wsi jedynie 17% pozyskuje główne dochody z gospodarstwa rolnego. Większość mieszkańców wsi zatrudniona jest na umowy o pracę, przeważnie (54%) na czas nieokreślony oraz nieco mniejsza grupa (16%) na czas określony. Jedynie 6% mieszkańców wsi pozyskuje główne dochody z własnej działalności gospodarczej – szerzej na ten temat, zob. GUS, *Biuletyn Statystyczny*, 2021, nr 12.

⁴⁷³ Zob. A. Nowak, T. Kijek, A. Krukowski, *Polskie rolnictwo...*, s. 40.

⁴⁷⁴ Warto jednak podkreślić, iż nie wszyscy mieszkańcy wsi prowadzą działalność w rolnictwie. Wśród ludności wiejskiej, osoby wchodzące w skład gospodarstw domowych z użytkownikiem gospodarstwa rolnego stanowią jedynie 30%. Biorąc to pod uwagę, można zauważyć, że wśród ludności wiejskiej stosunkowo mniej korzystną strukturę wykształcenia posiadają osoby powiązane bezpośrednio z rolnictwem, na co wskazuje fakt iż mniej jest w tej grupie osób posiadających wykształcenie wyższe (14% wobec 17%). Blisko połowa (48,6%) ludności wiejskiej powiązanej z pracą w gospodarstwach rolnych posiada wykształcenie zasadnicze zawodowe lub podstawowe. Wśród mieszkańców wsi niezwiązanych z rolnictwem odsetek takich osób jest niższy o prawie 6 p.proc. – zob. GUS, *Powszechny Spis Rolny 2020. Charakterystyka gospodarstw rolnych w 2020 r.*, Warszawa 2022, s. 52.

związany ze zwiększaniem średniego poziomu wykształcenia⁴⁷⁵. Na tej podstawie można stwierdzić, iż nowe pokolenia użytkowników gospodarstw rolnych są co do zasady lepiej wykształcone, i wraz z biegiem czasu średni poziom edukacji wśród rolników powinien wzrastać.

5. Uwagi końcowe.

Wprowadzenie podatku od towarów i usług w sektorze rolnym stanowiło istotny krok w kierunku dostosowania polskich uregulowań w zakresie podatków pośrednich do przepisów obowiązujących w UE. Za wprowadzeniem podatku VAT przemawiał także fakt, iż producenci rolni byli dyskryminowani w tym zakresie, gdyż byli traktowani jak konsumenci, którym nie przysługuje prawo odliczenia zapłaconego wcześniej podatku VAT. Zwolnienie z podatku VAT skutkowało tym, że im bardziej zaawansowana i proinwestycyjna była produkcja rolna, tym większe było obciążenie fiskalne gospodarstwa⁴⁷⁶.

Polska w tym okresie, nie była jednak gotowa na opodatkowanie małych producentów rolnych. Ze względu na silne rozdrobnienie struktury gospodarstw rolnych a także konieczność modernizacji polskiego rolnictwa wprowadzenie dodatkowych obowiązków podatkowych, w postaci opodatkowania całego sektora rolniczego na zasadach ogólnych nie wydawało się być zasadne. Do 2000 r. strefa produkcji rolnej nie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT, a świadomość podatkowa podmiotów działających w sektorze gospodarki rolnej była niewielka, co dawało podstawy do założenia, iż nie posiadali oni doświadczenia wymaganego do prowadzenia ewidencji do celów podatkowych. Ponadto, powszechne opodatkowanie sfery produkcji rolnej podatkiem VAT wiązałoby się ze znacznym zwiększeniem obciążeń administracji podatkowej i koniecznością nadmiernej rozbudowy istniejącego aparatu skarbowego, zarówno pod względem technicznym jak i personalnym⁴⁷⁷. W związku z powyższym, podczas konstruowania systemu opodatkowania rolników podatkiem VAT postanowiono skorzystać z art. 25 Szóstej dyrektywy, który pozwalał na zastosowanie szczególnej procedury dla rolników ryczałtowych pozwalającej na zrekompensowanie im podatku

⁴⁷⁵ Zob: Powszechny Spis Rolny 2020..., s. 54.

⁴⁷⁶ M. Grzelak, J. Wiktorowicz, *Podatek od towarów...*, s. 36.

⁴⁷⁷ W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 33.

uiszczonego przez nich w cenach niektórych nabywanych towarów i usług, tj. z tytułu nabywania środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych VAT.

Biorąc pod uwagę specyfikę polskiego rolnictwa w tym okresie, sam pomysł wprowadzenia zryczałtowanego zwrotu podatku VAT należy ogólnie ocenić pozytywnie. Jednorazowe rozszerzenie opodatkowania VAT na wszystkie podmioty zajmujące się produkcją rolną wywołać mogłoby poważne komplikacje ekonomiczne. Jednak warto zauważyć, iż podstawowe założenia opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT nie zmieniły się specjalnie względem ostatnich 20 lat, gdy sytuacja sektora rolniczego się polepszyła. Postęp biologiczny, chemiczny, technologiczny i organizacyjny przyczynił się do wzrostu produktywności ziemi w rolnictwie, natomiast przemiany strukturalne, zwłaszcza koncentracja ziemi i produkcji, zwiększyły towarowy charakter produkcji rolnej⁴⁷⁸. Mimo trudniejszych warunków do prowadzenia działalności o charakterze rolniczym niż w reszcie krajów UE Polska znajduje się w ścisłej czołówce Europy, jeśli chodzi o skalę produkcji rolnej. W okresie 20 lat od wejścia do UE zmieniła się również struktura społeczna wsi. Rolnicy są dużo lepiej wykształceni, a wielu z nich było zmuszonych osiąść umiejętności w zakresie wypełniania spraw formalnych oraz składania wniosków administracyjnych, w związku z chęcią skorzystania z funduszy europejskich na wsparcie rolnictwa. Warto przy tym również podkreślić, iż wypełnianie przedmiotowych wniosków wymagało szerokiej wiedzy oraz precyzji i staranności w opracowaniu. Coraz trudniej jest więc używać argumentu powołującego się na niską świadomość prawną rolników.

Oczywistym jest, że polskie rolnictwo nadal w wielu aspektach odstaje technicznie od reszty Europy, w związku z czym należy nadal mieć na uwadze takie kreowanie obowiązków fiskalnych, które pozwalałyby na dalszy rozwój rynku rolnego. Trzeba również pamiętać o szeregu zagrożeń, jakie w obecnych czasach stoją przed europejskim rolnictwem, tj. szybko zmieniający się klimat i związane z tym nasilające się anomalie pogodowe, a także pogarszające się warunki przyrodnicze, co dodatkowo potęguje w gospodarstwach wzrost ryzyka ekonomicznego⁴⁷⁹.

Wysoki poziom zatrudnienia w polskim rolnictwie pozostaje jednym z kluczowych problemów tego sektora, a zarazem wyzwaniem dla całej gospodarki narodowej. Zjawisko to jest ściśle powiązane z rozdrobnioną strukturą agrarną, która w znacznym stopniu determinuje rzeczywiste możliwości produkcyjne oraz

⁴⁷⁸ A. Nowak, T. Kijek, A. Krukowski, *Polskie rolnictwo...*, s. 76.

⁴⁷⁹ J. Kulawik, R. Płonka, B. Wieliczko, *Zmiany...*, s. 119.

konkurencyjność rolnictwa. Struktura ta warunkuje również potencjał wdrażania nowoczesnych rozwiązań technologicznych⁴⁸⁰. Choć rosnące znaczenie większych gospodarstw wskazuje na pozytywny kierunek rozwoju, to utrzymujące się rozdrobnienie struktury agrarnej wciąż pozostaje zasadniczym ograniczeniem konkurencyjności polskiego rolnictwa. W konsekwencji, zagrożenia i wyzwania, jakie obecnie dotyczą rolnictwo całej UE, mogą w szczególny sposób pogłębiać niekorzystną sytuację polskiego sektora rolnego.

Mając na względzie przedstawioną specyfikę rozwoju rolnictwa oraz pojawiające się nowe wyzwania i cele wspólnej polityki rolnej, należy stwierdzić, że obowiązujący model opodatkowania działalności rolniczej nie odpowiada współczesnym potrzebom tego sektora.

⁴⁸⁰ Szerzej na ten temat, zob.: A. Baer-Nawrocka, W. Poczta, *Nowe szanse ...*, s. 83-97.

V. Zryczałtowany zwrot podatku VAT dla rolników w polskim prawie podatkowym

1. Podstawy oceny modelu podatkowego

Opodatkowanie rolnictwa stanowi jeden z elementów szerszej polityki podatkowej, którą rozumieć można jako narzędzie służące państwu, w celu zapewnienia odpowiednich dochodów budżetowych umożliwiających realizację celów gospodarczych i społecznych. Cele gospodarcze można zdefiniować jako tworzenie materialnych podstaw dla rozwoju ekonomicznego i dobrobytu społecznego. Cele społeczne koncentrują się natomiast na zapewnieniu równych szans w dostępie do zatrudnienia i wynagrodzenia adekwatnego do kwalifikacji, odpowiedniego poziomu edukacji, możliwości awansu zawodowego oraz prowadzenia działalności gospodarczej. Polityka podatkowa może jednak działać również w tym przypadku w sposób negatywny. Niewłaściwy model opodatkowania może nieść za sobą ograniczenie wolności podatników, naruszenie sprawiedliwości podatkowej i w rezultacie obniżenie poziomu dobrobytu obywateli⁴⁸¹.

Każdy model podatkowy powinien być skonstruowany w sposób zapewniający realizację określonych celów dla których został powołany.. Różne rodzaje podatków, ze względu na swój charakter oraz konstrukcję, będą w różnym stopniu dostosowane do spełniania określonych funkcji. Oznacza to, iż dopasowanie właściwej konstrukcji podatku do konkretnych celów, jakie ma spełniać stanowi kluczowy aspekt konstrukcyjny tego podatku. Podatki powinny być więc oceniane przede wszystkim pod względem tego czy należycie spełniają funkcje, do których zostały powołane.

Podstawową funkcją, którą spełniają podatki jest funkcja fiskalna. Polega ona na zapewnieniu środków na finansowanie potrzeb publicznych, ponieważ to właśnie podatki stanowią główne źródło dochodów państwa⁴⁸². Funkcja fiskalna dążyć więc będzie do zapewnienia dochodów dla państwa. W literaturze podkreśla się także funkcję

⁴⁸¹ K. Gruzziel, M. Raczkowska, *The Taxation of Agriculture in the European Union Countries*, "Problems of World Agriculture" 2018, t.18, nr 4, s. 163.

⁴⁸² W. Wójtowicz, *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego*, w: *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2023, s. 28.

redystrybucyjną podatków, która występuje niezależnie od bieżących uwarunkowań społecznych, politycznych czy gospodarczych. Dzięki systemowi podatkowemu państwo uzyskuje możliwość przejmowania części wytworzonego produktu społecznego, co pozwala na realizację kluczowych zadań publicznych, takich jak zapewnienie bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego, utrzymanie aparatu administracyjnego czy finansowanie oświaty, nauki i kultury. Realizacja tych celów odbywa się poprzez proces redystrybucji środków, których podstawowym źródłem są podatki⁴⁸³. Ponadto występuje również funkcja stymulacyjna, która oznaczająca wykorzystanie narzędzi podatkowych do wywoływania określonych działań jednostek oraz kształtowania kierunku i tempa ich rozwoju. Funkcja stymulacyjna polega więc na takim skonstruowaniu podatków, aby sprzyjały one gospodarności działania, pobudzały do osiągania odpowiednich wyników ekonomicznych i finansowych, a ponadto sprzyjały podejmowaniu działań przynoszących zyski oraz pożądane efekty społeczne⁴⁸⁴. Ponadto podatki pełnią również funkcję informacyjną, umożliwiając analizę prawidłowości lub nieprawidłowości zachodzących w procesach gospodarczych⁴⁸⁵.

Podatek VAT nie służy raczej internalizacji kosztów zewnętrznych, ani wpływaniu na zachowania społeczne. Nie jest on również najskuteczniejszym narzędziem pozwalającym na osiągnięcie redystrybucji obciążeń podatkowych, ani stymulowania inwestycji przemysłowych poprzez zachęty podatkowe. Właściwym instrumentem do walki z regresywnością systemu podatkowego są podatki dochodowe oraz systemy świadczeń społecznych⁴⁸⁶. Jeśli zachęty inwestycyjne są pożądane, powinny być wprowadzane w ramach opodatkowania zysków, ponieważ mają na celu zwiększenie zwrotu netto z inwestycji. Podstawowym celem podatku VAT powinna być więc przede wszystkim generacja dochodów. Oczywiście, dochody te mogą być następnie przeznaczane na finansowanie wydatków społecznych, np. na edukację, opiekę zdrowotną czy rolnictwo. Same jednak cele pozafiskalne są trudne do osiągnięcia przez podatek VAT ze względu na jego konstrukcję, która w założeniu wymaga zapewnienia powszechności, równości oraz neutralności. Oznacza to więc, że wsparcie konkretnego

⁴⁸³ R. Okta, *Prawo podatkowe...*, s. 7.

⁴⁸⁴ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 33.

⁴⁸⁵ Kinga Gruzziel, M. Raczowska, *Problems...* s.163.

⁴⁸⁶ S. Cnossen, *Modernizing the European VAT*, "CESifo Working Paper" 2010, nr. 8279, online: <https://ssrn.com/abstract=3598765> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3598765> (dostęp 23.09.2025 r.).

celu, lub grupy społecznej przy użyciu podatku VAT jest utrudnione i zazwyczaj nie jest efektywne z punktu widzenia kosztowego⁴⁸⁷.

Prócz oceny danego modelu opodatkowania, z punktu widzenia spełniania przez niego konkretnych funkcji społeczno-gospodarczych, można również zastosować w stosunku do niego podobne zasady, jakie stosowane są w celu oceny systemów podatkowych. Koncepcje zasad podatkowych, po raz pierwszy opisał Adam Smith, który stwierdził, że podatki powinny być: pewne, dogodne, tanie ale także równe (inaczej sprawiedliwe)⁴⁸⁸. Późniejsze teorie wzbogaciły myśl A. Smitha, dodając szereg szczegółowych norm, dzieląc je na: fiskalne, gospodarcze, sprawiedliwości opodatkowania oraz techniki podatkowej. W tym kontekście szczególne znaczenie ma koncepcja Adolfa Wagnera, która podkreśla konieczność właściwego doboru źródeł podatkowych przy jednoczesnym uwzględnieniu ekonomicznych konsekwencji opodatkowania. Wagner podtrzymał zasadę sprawiedliwości, akcentując potrzebę zapewnienia powszechności i równości opodatkowania, co wiązało się z wykluczeniem wszelkich przywilejów i miało na celu ograniczenie możliwości unikania podatków. Ponadto wskazał na zasady fiskalne dotyczące wydajności i elastyczności systemu podatkowego, a jednocześnie utrzymał trzy fundamentalne reguły techniki podatkowej określone wcześniej przez A. Smitha: zasadę dogodności, pewności oraz taniości opodatkowania.⁴⁸⁹ Na tej podstawie można w dużej mierze przyjąć, iż nowoczesny i efektywny system podatkowy powinien zapewniać⁴⁹⁰:

1. efektywność ekonomiczną - system nie powinien zniekształcać gospodarki i powinien sprzyjać racjonalnej alokacji zasobów;
2. prostotę administrowania - niski poziom kosztów związanych z obsługą systemu podatkowego;
3. elastyczność - zdolność do szybkiego reagowania na zmiany warunków gospodarczych, w tym rolniczych;
4. przejrzystość i odpowiedzialność polityczną - system podatkowy powinien być zrozumiały i przejrzysty;

⁴⁸⁷ Zob. A. Świstak, S. Wawrzak, A. Alińska, *In pursuit of tax equity: lessons from VAT rate structure adjustment in Poland*, "Financial theory and Practice", 2015, nr 39, s. 117 i nast.

⁴⁸⁸ Szerzej: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, s. 48 i nast.

⁴⁸⁹ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 57.

⁴⁹⁰ J. E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2015.

5. sprawiedliwość - równe traktowanie podmiotów w podobnej sytuacji oraz proporcjonalne obciążenie tych, którzy są w stanie ponieść większe ciężary podatkowe.

Konstatując, można stwierdzić, że podatki - a szerzej: system podatkowy - można rozpatrywać w trzech zasadniczych ujęciach. Po pierwsze, jako instrument wpływający na alokację zasobów poprzez zniekształcanie względnych cen dóbr i usług. Po drugie, jako narzędzie redystrybucji, umożliwiające transfer dochodów od podatników do budżetu państwa, co pozwala finansować usługi publiczne. Po trzecie, jako strukturę administracyjną niezbędną do naliczania i poboru zobowiązań podatkowych, ponieważ przymusowy charakter podatków wiąże się z kosztami funkcjonowania całego systemu. W uproszczeniu można przyjąć, że tym trzem ujęciom odpowiadają podstawowe kryteria oceny systemów podatkowych: efektywność (zarówno fiskalna, jak i ekonomiczna), sprawiedliwość oraz prostota, rozumiana jako niskie koszty wdrożenia i obsługi rozwiązań podatkowych⁴⁹¹.

2. Podstawowe założenia ulgi dla rolników ryczałtowych

Mając na względzie historię implementacji podatku VAT w zakresie sektora rolniczego⁴⁹² uproszczony system opodatkowania rolnictwa podatkiem VAT konstruowany był na dwóch podstawowych założeniach. Po pierwsze miał on wyeliminować wszelkie nadmierne trudności wynikające ze stosowania zasad ogólnych opodatkowania, po drugie natomiast miał zapewnić rolnikom ryczałtowym częściową refundację podatku VAT zapłaconego przy nabyciu środków niezbędnych do produkcji rolnej⁴⁹³. Należy zatem przyjąć, iż głównym celem objęcia działalności rolniczej podatkiem VAT nie było generowanie dodatkowych budżetowych, lecz przede wszystkim odciążenie rolników od wykonywania większości obowiązków administracyjnych związanych z VAT, a jednocześnie zapewnienie rolnikom możliwości

⁴⁹¹ R. I. Dziemianowicz, *Efektywność...*, s. 72.

⁴⁹² Szerzej omówiono w rozdziale IV niniejszej pracy.

⁴⁹³ B. Jeżyńska, *Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług*, „Studia Prawnicze” 2007, nr 1, s. 123.

korzystania z fundamentalnych zasad powszechności oraz neutralności podatkowej, będącej jednym z filarów konstrukcji podatku VAT⁴⁹⁴.

Przed wdrożeniem obecnego modelu opodatkowania, rolnicy nie podlegali opodatkowaniu podatkiem VAT, co uniemożliwiało im odzyskiwanie podatku VAT naliczanego przy zakupie towarów i usług niezbędnych do prowadzenia działalności rolniczej. W praktyce oznaczało to zwiększone koszty produkcji oraz brak możliwości efektywnego rozliczania się w ramach systemu VAT, co stawiało ich w mniej korzystnej pozycji względem innych uczestników rynku. Wprowadzenie systemu umożliwiającego rolnikom czynne uczestnictwo w obrocie VAT miało więc dwojaki charakter. Po pierwsze, stanowiło formę wsparcia dla sektora rolniczego, zwiększając jego konkurencyjność poprzez umożliwienie zwrotu podatku naliczonego przy zakupie środków produkcji. Po drugie, było odpowiedzią na wymogi harmonizacji prawa podatkowego wynikające z przystąpienia Polski do Unii Europejskiej i konieczności dostosowania krajowych regulacji do standardów wspólnotowych⁴⁹⁵. Szczególna metoda rozliczania podatku VAT w przypadku rolników ryczałtowych została więc w dużej mierze oparta na treści dyrektywy 2006/112/WE. Na tych właśnie podstawach wynikających z wzorów prawa europejskiego, polski ustawodawca wprowadził niespotykaną dotychczas, nowatorską dla naszego rodzimego systemu metodę opodatkowania rolnictwa.

Zwolnienie podatkowe, obejmujące dokonywaną przez rolnika ryczałtowego dostawę towarów rolnych z własnej produkcji oraz świadczenie usług rolniczych uregulowane zostało w art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u. Zwolnienie to ma charakter przedmiotowo-podmiotowy, gdyż może być zastosowane jedynie w przypadku wykonywania konkretnych czynności jakimi są dostawa produktów rolnych z własnej produkcji oraz świadczenie usług rolniczych; oraz przez konkretnie wskazane podmioty jakimi są rolnicy ryczałtowi. Świadczenie usług rolniczych oraz dostawa produktów rolnych przez podmioty inne, niż rolnicy ryczałtowi podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Z kolei innego rodzaju działalność prowadzona przez rolnika ryczałtowego, nieuprawniająca go do zwolnienia (np. agroturystyka, działalność handlowa, dostawa produktów rolnych innych niż z własnej produkcji), podlegać będzie opodatkowaniu, przy czym rolnik ryczałtowy w takiej sytuacji może skorzystać ze zwolnienia

⁴⁹⁴ A. Bartosiewicz, *VAT komentarz...*, s. 1494.

⁴⁹⁵ Szerzej omówiono w rozdziale IV niniejszej pracy.

podmiotowego⁴⁹⁶. Kluczowym elementem systemu zryczałtowanego opodatkowania rolnictwa jest również objęcie produktów rolnych oraz usług rolniczych specjalnym zryczałtowanym zwrotem podatku, którego podstawowe założenia zostały skonkretyzowane w art. 115 ust. 1 u.p.o.t.u. Na tej podstawie rolnikowi ryczałtowemu dokonującemu dostawy produktów rolnych dla podatnika podatku, który rozlicza ten podatek, przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych tym podatkiem. Z drugiej strony natomiast, u nabywców produktów rolnych lub usług rolniczych, będących podatnikami VAT, wypłacony rolnikowi zryczałtowany zwrot podatku VAT zwiększa ogólną kwotę podatku naliczonego pomniejszającego podatek należny⁴⁹⁷.

Zasadnicza różnica między modelem stosującym zryczałtowany zwrot a zasadami ogólnymi opodatkowania polega więc na zwolnieniu pewnej grupy producentów rolnych (rolników ryczałtowych) z obowiązku odprowadzania do budżetu różnicy między ceną netto a brutto. Różnica ta stanowi dla takich podatników zryczałtowany zwrot podatku naliczonego, określanego w przepisach dyrektywy jako rekompensata. Rolnik ryczałtowy, który ze względu na zwolnienie nie jest zobowiązany do naliczenia podatku VAT, otrzymuje więc od swojego kontrahenta dodatkową kwotę pieniężną stanowiącą zryczałtowany zwrot podatku. Celem tego systemu jest zapewnienie neutralności podatkowej w podatku VAT, zatem zwrot powinien rekompensować rolnikowi ryczałtowemu korzystającemu ze zwolnienia część kwoty podatku zapłaconego przy nabyciu środków do produkcji rolnej⁴⁹⁸. Warto przy tym podkreślić, iż zryczałtowany zwrot dla rolników nie może stanowić ekwiwalentu poniesionych przez rolnika kosztów wynikających z podatku VAT zapłaconego przy nabyciu towarów i usług, gdyż w założeniu ma zapewnić jedynie ich rekompensatę. Zryczałtowany zwrot jest zatem zupełnie oderwany od rzeczywiście zapłaconego podatku naliczonego. Kwota zwrotu będzie zawsze taka sama, bez względu na to, jak wysoki podatek został zapłacony przy nabyciu tych środków produkcji. Bez znaczenia jest w tym przypadku fakt czy w rzeczywistości jakiejkolwiek środki produkcji zostały nabyte i jakkolwiek podatek został przy ich nabyciu zapłacony przez rolnika ryczałtowego. Można wręcz stwierdzić, iż ustawodawca, tworząc formułę zryczałtowanego zwrotu podatku, wyraził brak zainteresowania dla tego, czy istotnie

⁴⁹⁶ Wyrok WSA w Opolu z dnia 13 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Op 390/19, Legalis nr 2266114

⁴⁹⁷ E. Rogala, *VAT w rolnictwie...*, s. 15.

⁴⁹⁸ B. Jeżyńska, *Opodatkowanie działalności rolniczej...*, s. 124.

podatnik ten nabył jakiejkolwiek środki produkcji. Dlatego użyte sformułowanie: "zwrot podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych podatkiem od towarów i usług", ma charakter wyłącznie deklaracji intencji ustawodawcy⁴⁹⁹.

Zasadą jest, że rolnik ryczałtowy nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego od nabywanych towarów i usług. Istnieje jednak wyjątek od tej reguły. Jeżeli rolnik ryczałtowy dokonuje eksportu własnych produktów rolnych, może on, zgodnie z art. 41 ust. 5 u.p.o.t.u. zastosować stawkę 0%. - w takim przypadku zyskuje również prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z tym eksportem⁵⁰⁰. Warunkiem skorzystania z tej preferencji jest jednak prowadzenie ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 u.p.o.t.u. Jest to istotny wymóg, ponieważ co do zasady (na podstawie art. 117 pkt 2 u.p.o.t.u.) rolnicy ryczałtowi są zwolnieni z obowiązku prowadzenia ewidencji w zakresie działalności rolniczej.

W konsekwencji, aby skorzystać z możliwości opodatkowania eksportu stawką 0%, rolnik ryczałtowy musi wcześniej rozpocząć prowadzenie odpowiedniej ewidencji. Przepis ten nie wprowadza obowiązku bezwzględnego – brak ewidencji nie powoduje sankcji, ale skutkuje tym, że eksport nie będzie mógł być opodatkowany stawką 0%. Wówczas rolnik traci korzyść, jaką daje ta preferencja⁵⁰¹. W praktyce stawka 0% jest zazwyczaj korzystniejsza niż zwolnienie połączone z prawem do zryczałtowanego zwrotu VAT.

Podsumowując, można stwierdzić, iż ustawowym celem objęcia działalności rolniczej podatkiem VAT nie było zwiększenie dochodów budżetowych, lecz umożliwienie rolnikom pełnego uczestnictwa w systemie VAT oraz dostosowanie prawa krajowego do regulacji unijnych. Intencją ustawodawcy było przede wszystkim wsparcie konkretnego sektora gospodarki, a nie realizacja celów fiskalnych. Dlatego też należy jasno podkreślić, że przy projektowaniu zasad opodatkowania rolnictwa podatkiem od towarów i usług priorytetem nie były wpływy do budżetu państwa. W związku z tym, oceniając skuteczność obowiązującego modelu opodatkowania rolnictwa VAT, należy skupić się przede wszystkim na jego społecznych funkcjach - w szczególności w zakresie stymulowania rozwoju rolnictwa oraz redystrybucji dóbr.

⁴⁹⁹ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 115, teza 3.

⁵⁰⁰ A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz...*, s. 1497.

⁵⁰¹ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 41, teza 328.

3 Rolnik ryczałtowy.

Rekompensata VAT jest skierowana do kręgu podmiotów uprawnionych, prowadzących działalność w sferze produkcji rolnej, leśnej i połowowej. Nie jest to jednak grupa obejmująca wszystkie podmioty tego sektora, a tylko wybrane, spełniające określone kryteria⁵⁰². Sam status prawny rolnika ryczałtowego został uregulowany w art. 2 pkt 19 u.p.o.t.u., zgodnie z którym przez rolnika ryczałtowego rozumie się rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u., z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Konstrukcja tej definicji jest złożona i zgodnie z podstawowymi założeniami samej ulgi opiera się na przesłankach o charakterze podmiotowo-przedmiotowym. O ile w ujęciu podmiotowym przepisy wskazują ogólnie, iż rolnikiem jest podatnik, o tyle ujęcie przedmiotowe ograniczono do ściśle określonej grupy towarów. W praktyce rolnik ryczałtowy to nie ten, który korzysta ze zwolnienia od VAT, lecz rolnik, którego dostawa produktów rolnych oraz świadczenie usług rolniczych korzysta ze zwolnienia od VAT⁵⁰³. Na podstawie tej definicji można stwierdzić, iż w celu uzyskania statusu rolnika ryczałtowego należy spełnić łącznie kilka przesłanek:

- 1) jest rolnikiem
- 2) dokonuje dostaw produktów rolnych lub świadczy usługi rolnicze
- 3) korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT;
- 4) nie jest obowiązany, na podstawie odrębnych przepisów, do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

3.1. Pojęcie rolnika.

W prawodawstwie zarówno krajowym, jak i unijnym pojęcie rolnika jest szeroko wykorzystywane, jednak w większości aktów prawnych nie zostało ono jednoznacznie zdefiniowane. W niektórych regulacjach można znaleźć definicje legalne

⁵⁰² W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 48.

⁵⁰³ A. Prymakowska, *Status prawny rolnika...*, s.260.

tego pojęcia, lecz odnoszą się one wyłącznie do potrzeb danej ustawy i nie mają charakteru ogólnego. Brakuje natomiast jednej uniwersalnej, generalnej definicji prawnej rolnika⁵⁰⁴. Najbardziej ogólnie można przyjąć, że rolnikiem jest osoba prowadząca działalność rolniczą w ramach gospodarstwa rolnego⁵⁰⁵. Na tym tle należy podkreślić, iż przepisy dotyczące podatku VAT nie definiuje pojęcia "rolnik". W polskim systemie prawa występują jednak pewne definicje rolnika, które zostały przyjęte dla potrzeb poszczególnych aktów prawnych i nie znajdują zastosowania w kontekście prawopodatkowym. Przykładem może być art. 6 pkt. 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników⁵⁰⁶, czy art. 2 pkt. 1 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego⁵⁰⁷, jak również art. 3 pkt. 3 lit. b) Ustawy o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności⁵⁰⁸, która odsyła do definicji rolnika zawartej w art. 3 pkt. 1 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/2115⁵⁰⁹. Wszystkie te definicje, jak wynika z kontekstu, w którym zostały użyte, są stworzone przede wszystkim dla potrzeb aktów prawnych, w których zostały zamieszczone, co oznacza, że nie powinny być brane pod uwagę przy definiowaniu pojęcia rolnika na gruncie podatku VAT⁵¹⁰. Można więc stwierdzić, iż w prawie podatkowym status rolnika kształtowany jest w sposób szczególny⁵¹¹.

Pojęcie rolnika na gruncie podatku VAT można wyinterpretować na podstawie treści art. 15 ust 2 u.p.o.t.u., zgodnie z którym działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły

⁵⁰⁴ P. Wojciechowski, *Pojęcie rolnika*, w: *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019, s. 267.

⁵⁰⁵ R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Poznań 1992, s. 123.

⁵⁰⁶ Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, Dz.U. z 2025 r. poz. 197 z późn. zm.

⁵⁰⁷ Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego, Dz.U. z 2024 r. poz. 423 z późn. zm.

⁵⁰⁸ Ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r. o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności, Dz.U. z 2025 r. poz. 865.

⁵⁰⁹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/2115 z dnia 2 grudnia 2021 r. ustanawiające przepisy dotyczące wsparcia planów strategicznych sporządzanych przez państwa członkowskie w ramach wspólnej polityki rolnej (planów strategicznych WPR) i finansowanych z Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji (EFRG) i z Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW) oraz uchylające rozporządzenia (UE) nr 1305/2013 i (UE) nr 1307/2013, Dz.Ur.UE.L 2021 Nr 435, str. 1.

⁵¹⁰ F. Zelder, *Zaspokojenie wierzytelności rolników w postępowaniu upadłościowym*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2017 nr 2, s.147.

⁵¹¹ Zob. P. Wojciechowski, *Pojęcie rolnika...*, s. 313.

dla celów zarobkowych. Na tej podstawie można więc stwierdzić, iż rolnikiem jest podmiot prowadzący szczególny rodzaj działalności gospodarczej, w ramach gospodarstwa rolnego, w zakresie której jest producentem, jak i usługodawcą na rzecz podmiotów trzecich⁵¹². Tak skonturowana definicja nie pozwala jednak nadal na ustalenie czy pojęcie rolnika ogranicza się jedynie do kategorii osób fizycznych.

W związku z brakiem definicji legalnej, możliwe jest odniesienie do języka potocznego i definicji słownikowej. Zgodnie z definicją ze słownika języka polskiego rolnik jest to „człowiek trudniący się rolnictwem, prowadzący gospodarstwo rolne, zwłaszcza chłop pracujący na roli⁵¹³”. Odniesienie się w przedmiotowej definicji do „człowieka” lub też użycie sformułowania takiego jak „chłop pracujący na roli”, wskazuje w pewien sposób, iż definicje słownikowe rolnika zasadniczo nie obejmują form prowadzenia działalności przez dwóch lub więcej przedsiębiorców, rozumiejąc ten podmiot jako przede wszystkim osobę fizyczną. Warto jednak zwrócić przy tym uwagę, iż samo pojęcie osoby „rolnika” jest dużo szersze i bogatsze w języku prawnym niż w języku potocznym, przez co oparcie się na definicji słownikowej może prowadzić do niepotrzebnego zawężenia przedmiotowej definicji.

W takim wypadku warto jest więc odnieść się do języka prawnego zaczerpniętego z innych aktów normatywnych⁵¹⁴. Mając na względzie szczególny wpływ, jaki mają przepisy prawa europejskiego na kształt polskiej ustawy o podatku VAT (szczególnie w zakresie, w którym odnosi się do opodatkowania działalności rolniczej) warto jest nawiązać do definicji rolnika zawartej w dyrektywa 2006/112/WE. Zgodnie z art. 295 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112/WE rolnikiem jest każdy podatnika, a więc zarówno osoba fizyczna, prawna, jak i jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną (jednostka organizacyjna), która prowadzi działalność gospodarczą w ramach gospodarstwa rolnego (leśnego, rybackiego)⁵¹⁵.

Przyjęcie definicji „rolnika” opartej o przepisy dyrektywy 2006/112/WE pozwala zatem objąć systemem ryczałtowym możliwie najszerszy krąg podmiotów prowadzących działalność rolniczą. Ponadto, należy stwierdzić, iż zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.o.t.u., podatnikami są zarówno osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające

⁵¹² M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników...*, s. 280.

⁵¹³ Słownik Języka Polskiego PWN, online: <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/rolnik;5490433.html>, (dostęp: 23.09.2025).

⁵¹⁴ A. Bielska-Brodziak, *Słownik a interpretacja tekstów prawnych*, „Państwo i prawo” 2007, nr 5, s.23.

⁵¹⁵ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 295.

osobowości prawnej jak i osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Skoro więc nie istnieją przeszkody prawne, aby działalność rolnicza podlegała opodatkowaniu VAT na zasadach ogólnych, należy przyjąć, że ustawa nie ogranicza katalogu podmiotów mogących korzystać z systemu ryczałtowego wyłącznie do osób fizycznych, czy też do konkretnego typu spółek⁵¹⁶.

W świetle powyższego uzasadnione wydaje się przyjęcie, że definicja „rolnika” na gruncie polskiego systemu VAT powinna być w dużej mierze tożsama z tą przewidzianą w art. 295 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2006/112/WE. Zapewnia to ponadto zgodność stosowanych w Polsce regulacji z przepisami unijnymi, zwiększając tym samym poziom harmonizacji przedmiotowych modeli.

3.2. Korzystanie ze zwolnienia.

Status rolnika ryczałtowego wymaga, aby rolnik korzystał ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3 VATU, zgodnie z którym:

„zwalnia się od podatku dostawę produktów rolnych dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego”

Treść powyższego artykułu może powodować pewne wątpliwości, biorąc pod uwagę, iż posługuje się zwrotem „rolnik ryczałtowy”, nie wyjaśniając go w żaden sposób. Powoduje to tym większe problemy, że termin „rolnik ryczałtowy” stanowi jeden z elementów definicyjnych przedmiotowego pojęcia. Oznacza to, że rolnikiem ryczałtowym jest rolnik korzystający ze zwolnienia przysługującego rolnikom ryczałtowym. Konstrukcja przedmiotowej definicji powoduje więc sytuację, w której warunkiem zastosowania zwolnienia jest dokonywanie dostaw towarów lub świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego i jednocześnie na gruncie omawianej definicji warunkiem uznania rolnika za ryczałtowego jest objęcie go zwolnieniem wynikającym z art. 43 ust. 1 pkt 3.

W definiensie tak skonturowanej definicji pojawia się definiendum, co stanowi oczywisty błąd w definiowaniu, a mianowicie *idem per idem*. Określone w ten sposób

⁵¹⁶ Interpretacja indywidualna z dnia 15 stycznia 2020 r. 0114-KDIP1-3.4012.565.2019.1.JF.

wzajemne odniesienia powodują w istocie to, iż definicja jest skonstruowana w ewidentnie wadliwy sposób⁵¹⁷. Intencja ustawodawcy jest tu jednak stosunkowo jasna. Celem powyższego przepisu jest podkreślenie faktu, że rolnikiem ryczałtowym nie jest każda osoba, która dokonuje dostawy produktów rolnych lub świadcząca usługi rolnicze, ale tylko ci, którzy korzystają przy tym ze zwolnienia przewidzianego dla rolników. Status ten nie będzie zatem przysługiwał podmiotom, które utraciły prawo do zwolnienia lub z niego zrezygnowały⁵¹⁸. Nie sposób jednak nie zgodzić się z tym, że omawiana definicja w związku z tym zabiegiem ma niekumutacyjny charakter i wprowadza niepotrzebnie błędne koło, które dodatkowo utrudnia zrozumienie definicji rolnika ryczałtowego.

Warto ponadto podkreślić, że mimo przedstawionego problemu, ustawodawca dokonywał już zmiany w przedmiotowym przepisie, nie odnosząc się jednak w żaden sposób do omawianego błędu w definiowaniu. Do 31 grudnia 2020 r. art. 43 ust 1 pkt. 3 u.p.o.t.u. brzmiał w sposób następujący:

„Zwalnia się od podatku: dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego”

Zawierał on więc dodatkowe podkreślenie, iż produkty rolne podlegające dostawie przez rolnika ryczałtowego powinny pochodzić z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego. W związku z zawarciem w definicji produktów rolnych zastrzeżenia, że produkty te muszą pochodzić z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego, bądź muszą spełniać warunki określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, zachowanie takiego zastrzeżenia w art. 43 ust 1 pkt 3 było po prostu zbędne⁵¹⁹. Zmiana ta miała w istocie charakter głównie kosmetyczny. Ustawodawca, nie dokonując żadnych modyfikacji w konstrukcji definicji rolnika ryczałtowego, pozostawił w mocy istniejące w niej nieścisłości i niedoskonałości redakcyjne. Można zatem stwierdzić, że podjęte działania ograniczyły się wyłącznie do zmiany formy przepisu, bez rzeczywistego odniesienia się do problematyki definicyjnej, której spójność

⁵¹⁷ T. Michalik, *VAT. Komentarz...* art. 43, teza 34.

⁵¹⁸ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników...*, s. 286.

⁵¹⁹ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo bankowe. Druk nr 718, s. 28.

i przejrzystość od dawna budzą zastrzeżenia. Jako rozwiązanie przedmiotowego problemu można zaproponować zmianę przedmiotowej definicji, poprzez usunięcie odniesienia do art. 43 ust 1 pkt 3, w zamian natomiast można wskazać, iż rolnikiem ryczałtowym jest rolnik, który w zakresie działalności rolniczej nie dokonał rejestracji jako podatnik czynny podatku VAT. Przedmiotowa konstrukcja w założeniu spełniać będzie taką samą funkcję, przy jednoczesnym zachowaniu większej przejrzystości, unikając tym samym spirali definicyjnej.

3.3. Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych

Aby podmiot mógł być uznany za rolnika ryczałtowego na gruncie podatku VAT nie może na nim ciążyć wynikający z odrębnych przepisów obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych określono w ustawie z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości⁵²⁰ (dalej jako u.o.r.). Zgodnie z art. 2 u.o.r. przepisy tej ustawy stosuje się⁵²¹ do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej:

- 1) spółek handlowych (osobowych i kapitałowych, w tym również w organizacji) oraz spółek cywilnych a także innych osób prawnych, z wyjątkiem Skarbu Państwa i Narodowego Banku Polskiego;
- 2) osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółek jawnych osób fizycznych, spółek partnerskich oraz przedsiębiorstw w spadku⁵²², jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 500 000 EUR;
- 2a) przedsiębiorstw w spadku⁵²³, jeżeli na dzień poprzedzający dzień otwarcia spadku prowadzone były księgi rachunkowe;
- 3) jednostek organizacyjnych działających na podstawie Prawa bankowego⁵²⁴, przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o świadczeniu usług

⁵²⁰ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.

⁵²¹ z zastrzeżeniem art. 2 ust. 3 u.o.r.

⁵²² działających zgodnie z Ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, Dz.U. z 2021 r. poz. 170 (dalej jako u.o.s.z.).

⁵²³ działających zgodnie z u.o.s.z.

⁵²⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, Dz.U. z 2024 r. poz. 1646 z późn. zm.

finansowania społecznościowego dla przedsięwzięć gospodarczych, przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, przepisów o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, przepisów o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych lub przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, bez względu na wielkość przychodów;

- 4) gmin, powiatów, województw i ich związków, a także:
 - a) państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych,
 - b) gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych;
- 5) jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek, o których mowa w pkt 1 i 2;
- 6) oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych⁵²⁵
- 7) jednostek niewymienionych w pkt 1-6, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje lub subwencje z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych - od początku roku obrotowego, w którym dotacje lub subwencje zostały im przyznane.

Powyższe podmioty, nawet jeśli dokonują wyłącznie dostawy własnych produktów rolnych lub świadczą wyłącznie usługi rolnicze, nie będą uważane co do zasady za rolników ryczałtowych. Wyłącza to zasadniczo osoby prawne, które zgodnie z powyższym przepisem zobowiązane są do prowadzenia pełnej księgowości⁵²⁶. Należy ponadto zaznaczyć, iż decydujący w tym przypadku jest sam obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, a nie faktyczne ich prowadzenie. Rolnik który dobrowolnie prowadzi księgi - do czego zgodnie z przepisami o rachunkowości ma prawo - będzie mógł korzystać ze statusu rolnika ryczałtowego, natomiast rolnik który pomimo ciążącego na nim obowiązku nie prowadzi takich ksiąg, nie będzie rolnikiem ryczałtowym⁵²⁷.

Szczególną uwagę warto w tym przypadku zwrócić na treść art. 2 ust. 1 pkt 2 u.o.r. dotyczącego osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek cywilnych

⁵²⁵ w rozumieniu przepisów Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 2022 r. poz. 470 z późn. zm.

⁵²⁶ J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej*, Białystok 2013, s. 252.

⁵²⁷ A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz...*, s. 65.

osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółek jawnych osób fizycznych, spółek partnerskich oraz przedsiębiorstw w spadku działających zgodnie z u.o.s.z., jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 500 000 EUR. W kontekście działalności rolniczej należy zwrócić uwagę, że z ryczału dla rolników wyłączono dużych producentów rolnych, których wysokie przychody obligują do prowadzenia ksiąg rachunkowych. To wykluczenie jest zgodne z treścią dyrektywy 2006/112/WE, gdyż w art. 296 ust. 2 bezpośrednio wskazano, iż każde państwo członkowskie może wyłączyć z systemu ryczałtowego niektóre kategorie rolników, jak również rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedur uproszczonych nie powinno spowodować trudności administracyjnych. W przypadku rolnika prowadzącego księgi rachunkowe trudności wynikające ze stosowania ogólnych zasad podatku VAT wydają się nie być na tyle dotkliwe aby uzasadnić zastosowanie zwolnienia dla rolników ryczałtowych. Samo prowadzenie ksiąg oznacza w dużej mierze wymóg stosowania skomplikowanych procedur i wymaga pewnej wiedzy podatkowej, bądź korzystania z usług wykwalifikowanych podmiotów⁵²⁸.

W tym kontekście warto jest zaznaczyć specyficzny charakter opodatkowania rolników uzyskujących przychody z działów specjalnych produkcji rolnej. Co do zasady działalność rolnicza nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, zgodnie jednak z art. 2 ust 1 pkt 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵²⁹, (dalej jako: u.p.d.o.f.) wyjątek od tej zasady stanowią przychody z działów specjalnych produkcji rolnej. Definicja działów specjalnych produkcji rolnej została zawarta w art. 2 ust 3 u.p.d.o.f., zgodnie z którym działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

W przypadku rolników prowadzących taką działalność zastosowanie ma natomiast art. 24a ust 4 u.p.d.o.f., zgodnie z którym obowiązek prowadzenia księgi

⁵²⁸ W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 52.

⁵²⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2025 r. poz. 163 z późn. zm.

dotyczy osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, jeżeli osoby te zgłosiły zamiar prowadzenia tych ksiąg. Oznacza to, że taki rolnik może wybrać uproszczoną formę ustalania dochodu na podstawie norm szacunkowych (określone w art. 24 ust. 4 zdanie drugie, oraz w art. 15 u.p.d.o.f.) zamiast prowadzenia ksiąg rachunkowych⁵³⁰. Przepisy wyłączające z kręgu rolników ryczałtowych tych rolników, którzy są zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych, nie dotyczą więc rolników prowadzących działy specjalne, którzy dokonali takiego wyboru bez ustawowego obowiązku. Taki rolnik będzie zatem nadal miał prawo do korzystania ze statusu rolnika ryczałtowego⁵³¹.

Ponadto, jak wskazuje uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 17 stycznia 2011 r., obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych nie dotyczy podatników uzyskujących przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, bez względu na wielkość tych przychodów, o ile podatnicy ci nie zgłosili zamiaru prowadzenia ksiąg w trybie określonym w art. 24a ust. 2 pkt 2⁵³². Prowadzenie ksiąg nie jest więc w istocie obowiązkiem takiego podatnika, ale jego uprawnieniem, z którego może on, ale nie musi skorzystać. Jeżeli zatem podatnik uzyskujący przychody z działów specjalnych produkcji rolnej nie zgłosił zamiaru prowadzenia ksiąg, nie ma obowiązku ich prowadzenia i to niezależnie od wielkości uzyskanych przychodów. Przekroczenie limitu przychodów nie ma więc w takim wypadku żadnego znaczenia, ponieważ obowiązek prowadzenia ksiąg, w tym ksiąg rachunkowych, w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i dla potrzeb tej ustawy jest uregulowany swoiście, odmiennie, niż w ustawie o rachunkowości⁵³³.

4. Dostawa produktów rolnych.

Definicja dostawy produktów rolnych, na gruncie ustawy o VAT została zasadniczo zmieniona Ustawą z 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁵³⁴. Treść art. 2 pkt 20 ustawy o VAT w brzmieniu z przed omawianej zmiany określała produkty rolne, jako towary

⁵³⁰ J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej* ..., s. 175.

⁵³¹ W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot*... s. 54.

⁵³² Uchwała Składu Siedmiu Sędziów NSA z 17 stycznia 2011 r., II FPS 2/10 Legalis nr 316983.

⁵³³ Szerzej na temat obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej, zob. J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej*..., s. 169 – 179.

⁵³⁴ Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2019 r. poz. 1751 z późn. zm.

wymienione w załączniku nr 2 do u.p.o.t.u. oraz towary wytworzone przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim. Powołany przepis wprowadzał jednak wiele wątpliwości interpretacyjnych. Przede wszystkim definicja odnosiła się do towarów, które nie tylko zostały wytworzone z produktów wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy, ale również powinny być wytworzone z produktów pochodzących z własnej działalności rolnika ryczałtowego. Ustawa o VAT w tym przypadku nie określała czy towary wskazane w załączniku nr 2 miały pochodzić z działalności własnej rolnika, czy też chodzi o jednoczesne wykorzystanie towarów z załącznika nr 2 i produktów pochodzących z własnej działalności rolnika ryczałtowego⁵³⁵.

Niejasne znaczenie miało także określenie „środki techniczne zwykle używane w gospodarstwie rolnym”. Powstaje pytanie, jakie środki są zwykle używane w gospodarstwie rolnym.⁵³⁶ Ustawodawca posłużył się, w tym przypadku wyrażeniem zaczerpniętym z dyrektywy 2006/112/WE, nie precyzując jednak co należy rozumieć pod tym pojęciem, co także może powodować problemy interpretacyjne i stanowić przedmiot sporów⁵³⁷. Wytworzenie owych produktów przy użyciu "środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim", zdaje się być warunkiem zbędnym - mogło prowadzić do odebrania możliwości uznania za produkty rolne towarów wytworzonych przy wykorzystaniu środków innych, np. znacznie nowocześniejszych niż środki zwykle używane w gospodarstwie. Można przy tym założyć, że celem ustawodawcy było wykluczenie możliwości wytwarzania nowych produktów na skalę przemysłową⁵³⁸, jednak powodowało to sytuację, w której ten sam towar mógł zostać zaklasyfikowany albo jako produkt rolny, albo jako inny towar, w zależności od tego, jakimi środkami został wytworzony⁵³⁹.

Mając na względzie wynikające z tej definicji trudności interpretacyjne, a także w związku z potrzebą ujednolicenia stosowania przepisów prawa podatkowego, ustawodawca postanowił zmienić brzmienie art. 2 pkt 20 u.p.d.o.f., definiując produkty rolne, jako: towary pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego oraz towary, o których mowa w art. 20 ust. 1c i 1d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku

⁵³⁵T. Michalik, *VAT Komentarz...*, art. 2, teza 222.

⁵³⁶Szerzej na ten temat, zob. J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej...*, s. 254.

⁵³⁷M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników...*, s. 283.

⁵³⁸A. Prymakowska, *Status prawny rolnika...*, s. 261.

⁵³⁹T. Michalik, *VAT Komentarz...* art. 2, teza 225.

dochodowym od osób fizycznych. Pierwszą kategorią produktów rolnych są więc towary pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego. Działalność rolnicza została w pełni zdefiniowana w art. 2 pkt. 15 u.p.o.t.u., który stanowi, że działalność rolnicza obejmuje przede wszystkim dwie podstawowe kategorie działalności, jakimi są produkcja roślinna i zwierzęca oraz świadczenie usług rolniczych⁵⁴⁰. Działania wychodzące poza zakres tej definicji nie będą mogły być uznane za działalność rolniczą na gruncie u.p.o.t.u., czego przykładem może być sprzedaż działek budowlanych wydzielonych z gospodarstwa rolnego⁵⁴¹. W takiej sytuacji okoliczność, iż sprzedający jest rolnikiem ryczałtowym jest w tym zakresie bez znaczenia⁵⁴².

Druga kategoria produktów rolnych to towary, o których mowa w art. 20 ust. 1c i 1 u.p.d.o.f. Przepis ten stanowi, iż za przychody z innych źródeł, uważa się również przychody ze sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym na podstawie odrębnych przepisów, jeżeli:

- 1) przetwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych i ich sprzedaż nie odbywa się przy zatrudnieniu osób na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze, z wyłączeniem uboju zwierząt rzeźnych i obróbki poubojowej tych zwierząt, w tym również rozbioru, podziału i klasyfikacji mięsa, przemiału zbóż, wycięcia oleju lub soku oraz sprzedaży podczas wystaw, festynów, targów i kiermaszy;
- 2) prowadzona jest ewidencja sprzedaży;
- 3) ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu stanowi co najmniej 50% tego produktu, z wyłączeniem wody.

Nadto, za produkt roślinny pochodzący z własnej uprawy uważa się również mąkę, kaszę, płatki, otręby, oleje i soki wytworzone z surowców pochodzących z własnej uprawy.

⁵⁴⁰ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników...*, s. 283.

⁵⁴¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 listopada 2011 r., I SA/Gd 1086/11, Legalis nr 403404.

⁵⁴² Wyrok TSUE z dnia 15 października 2011 r., C-180/10, Legalis nr 364769.

Przepisy te dotyczą więc przede wszystkim działalności polegającej na przetwarzaniu w sposób inny niż przemysłowy i sprzedaży produktów rolnych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, które nie są uznawane za przychody z innych źródeł i nie stanowią przychodów z działalności gospodarczej⁵⁴³. Tym samym produktami rolnymi w rozumieniu art. 2 pkt 20 ustawy o VAT są⁵⁴⁴:

- 1) towary pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego, oraz
- 2) towary niepochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego będące określonymi w art. 20 ust. 1c i 1du.p.d.o.f. produktami roślinnymi i zwierzęcymi.

Dla porównania można wskazać, iż zgodnie z art. 295 ust. 1 pkt. 4 dyrektywy 2006/112/WE za produkty rolne można uznać towary wyprodukowane w gospodarstwach rolnych, leśnych lub rybackich w poszczególnych państwach członkowskich w ramach czynności wymienionych w załączniku VII. Powołany załącznik wskazuje natomiast czynności takie jak uprawa, hodowla wraz z uprawą gruntu, leśnictwo bądź rybołówstwo, określając również rodzaje owoców bądź zwierząt podlegających hodowli bądź uprawie na podstawie omawianego przepisu⁵⁴⁵. Dodatkowo zgodnie z art. 295 ust 2 dyrektywy 2006/112/WE za czynności w dziedzinie produkcji rolnej określone w załączniku VII uznaje się czynności polegające na przetwarzaniu przez rolnika produktów pochodzących zasadniczo z jego produkcji rolnej, przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym lub rybackim. Analiza definicji produktu rolnego na gruncie dyrektywy 2006/112/WE wskazuje więc, iż korzysta ona z zamkniętego katalogu czynności, odnosząc się w dość szeroki sposób do kategorii uprawy, hodowli wraz z uprawą gruntu, leśnictwa oraz rybołówstwa. Katalog ten ulega co prawda rozszerzeniu w ust. 2 o czynności polegające na przetwarzaniu przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwach rolnych, jednak w stosunku do tego rozwiązania można wykorzystać w dużej mierze te same zarzuty co w przypadku definicji stosowanej w Polsce sprzed opisanej powyżej nowelizacji. Aktualna definicja produktów rolnych zawarta w treści art. 2 pkt 20 u.p.o.t.u. korzysta z opisowego

⁵⁴³J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2017, art. 20, teza 62, Legalis.

⁵⁴⁴T. Michalik, *VAT Komentarz...*, art. 2, teza 230.

⁵⁴⁵ Szerzej omówiono w rozdziale II niniejszej pracy.

określenia definicji produktów rolnych oraz nie ogranicza się zasadniczo jedynie do środków typowych dla produkcji rolnej, w związku z czym zasadne jest określenie jej jako co do zasady szerszej od definicji zawartej na gruncie dyrektywy 2006/112/WE.

W tym przypadku zarówno wymóg jednolitości stosowania prawa wspólnotowego, jak i zasada równości nakazują, by przepisom prawa wspólnotowego niezawierającym żadnego wyraźnego odniesienia do prawa krajowego państw członkowskich celem ustalenia ich treści i zakresu stosowania nadawać na terenie UE niezależną i jednolitą wykładnię, której należy dokonywać z uwzględnieniem kontekstu konkretnego przepisu i celów danego aktu prawnego⁵⁴⁶. W tym zakresie można stwierdzić, iż w stosunku do definicji produktów rolnych ustawodawca specjalnie porzucił wcześniej stosowaną definicję która konstrukcyjna wzorowana była do definicji zawartej w dyrektywie 2006/112/WE w celu zwiększenia jej przejrzystości i uniknięcia problemów wynikających z jej stosowania. Oceniając więc przedmiotową regulację pod kątem celu jaki ma spełniać można stwierdzić, iż była to zasadniczo właściwa decyzja

5. Świadczenie usługi rolniczych.

Definicja świadczenia usług rolniczych, podobnie jak definicja dostaw produktów rolnych uległa pewnym zmianom w związku z Ustawą z 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw. Wcześniej usługi rolnicze były definiowane poprzez odniesienie do wykazu zawartego w załączniku nr 2 do u.p.o.t.u. Jednak w wyniku zmian w art. 2 pkt 20, które spowodowały uchylenie tego załącznika, wykaz usług przeniesiono – wraz z aktualnymi oznaczeniami PKWiU 2015 – bezpośrednio do definicji usług rolniczych zawartej w ustawie⁵⁴⁷.

Zgodnie z art. 2 pkt 21 usługami rolniczymi w obowiązującym aktualnie brzmieniu są:

- 1) usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU *ex* 01.6), z wyłączeniem usług podkuwania koni i prowadzenia schronisk dla zwierząt gospodarskich (PKWiU *ex* 01.62.10.0),

⁵⁴⁶ Zob. Wyrok ETS z dnia 15 lipca 2004 r., C-321/02, Legalis nr 155655.

⁵⁴⁷ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Ordynacja podatkowa Druk nr 3255, s. 12.

- 2) usługi związane z leśnictwem (PKWiU *ex* 02.40.10), z wyłączeniem patrolowania lasów wykonywanego na zlecenie przez jednostki inne niż leśne (PKWiU *ex* 02.40.10.3),
- 3) usługi wspomagające rybactwo (PKWiU *ex* 03.00.7), z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim (PKWiU 03.00.71.0),
- 4) wynajem i dzierżawa maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi (PKWiU 77.31.10.0).

W tym konkretnym przepisie zastanawiające może być użycie przez ustawodawcę zamkniętego katalogu enumeratywnie wyliczonych usług. Materia ta w całości inny sposób została natomiast określona w prawie europejskim, gdzie zgodnie z art. 295 ust 1 pkt 5 dyrektywy 2006/112/WE usługi rolnicze oznaczają usługi, w szczególności te wymienione w załączniku VIII, świadczone przez rolnika, z wykorzystaniem jego siły roboczej lub przy użyciu sprzętu zwykle wykorzystywanego w jego gospodarstwie rolnym, leśnym lub rybackim, a które zwykle odgrywają rolę w produkcji rolnej.

Poprzez użycie sformułowania „w szczególności” ustawodawca europejski wskazuje, iż w przedmiotowej definicji załącznik VIII jest jedynie przykładowym wyliczeniem usług rolniczych, co zasadniczo pozwala na większą elastyczność przy stosowaniu przepisów. Przykładem tego może być fakt, iż w polskim ustawodawstwie postanowiono ograniczyć kategorię usług rolniczych do wynajmu lub dzierżawy maszyn i urządzeń rolniczych, co oznacza, że oddanie takich maszyn i urządzeń do używania na podstawie innej umowy, w tym umowy leasingu, nie jest objęte omawianą definicją⁵⁴⁸. Zastosowanie wyliczenia otwartego wydaje się być więc korzystniejsze dla samych rolników i mogło by pozwolić na większą elastyczność. Ponadto, enumeratywne wyliczenie w prawie krajowym naraża podatników na spór z organami administracji podatkowej⁵⁴⁹.

⁵⁴⁸ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 2, teza 233.

⁵⁴⁹ W. Modzelewski, P. Wesołowski, *Komentarz do dyrektywy...*, art. 295.

6. Gospodarstwo rolne, leśne i rybne

Pojęcie gospodarstwa rolnego – zarówno w płaszczyźnie legislacyjnej, jak i doktrynalnej – zaliczane jest do podstawowych kategorii pojęciowych prawa rolnego⁵⁵⁰. Gospodarstwo rolne stanowi podstawową i najstarszą historycznie jednostkę wytwórczą w rolnictwie. Ze względu na swój kluczowy charakter dla gospodarki rolnej, zdefiniowanie pojęcia gospodarstwa rolnego stanowi przedmiot zainteresowania różnych nauk, a jego znaczenie będzie różniło się w zależności od specyficznych potrzeb danej dziedziny wiedzy, na gruncie której występuje. Biorąc to pod uwagę, można stwierdzić, iż nie ma wspólnej dla wszystkich dziedzin nauki definicji gospodarstwa rolnego, gdyż stworzenie pojęcia wspólnego dla szerokiej gamy zróżnicowanych dziedzin byłoby niemożliwe.

Najczęściej stosowane znaczenie pojęcia gospodarstwa rolnego zaczerpnięte jest w dużej mierze z nauk ekonomicznych, w których za „gospodarstwo rolne” uważa się z reguły odpowiednio wyodrębnione i zorganizowane czynniki produkcji rolnej (ziemi, pracy i kapitału). Jest to np. zespół ludzi, ziemi i innych środków produkcji, których zadaniem jest wytwarzanie artykułów rolnych przez uprawę roślin oraz chów zwierząt⁵⁵¹, czy – według innej definicji – jednostka ekonomiczna, wyodrębniona pod względem organizacyjnym, stanowiąca zespół czynników produkcji (ziemia, praca, kapitał) otwarta w kierunku swego otoczenia i uzależniona od zmian w tym otoczeniu⁵⁵². W sensie ekonomicznym za gospodarstwo rolne można uznać ponadto określoną jednostkę gospodarczą, odpowiednio zorganizowaną, pozostającą pod jednym zarządem (osoby fizycznej lub prawnej), której celem jest produkcja rolna. Zarząd ten oznacza nie tylko administrowanie, lecz także możliwość podejmowania samodzielnych decyzji gospodarczych⁵⁵³.

W języku prawnym wyrażenie „gospodarstwo rolne” również nie ma jednolitego znaczenia. Jest to pojęcie w dużej mierze uzależnione od przedmiotu i celów danej regulacji. Brak uniwersalnej definicji, wymaga więc, aby w zakresie konkretnych aktów prawnych tworzone były definicje gospodarstwa rolnego stosowne do przedmiotu

⁵⁵⁰ R. Budzinowski, *Gospodarstwo rolne i przedsiębiorstwo rolne*, „Prawo Rolne” red. P. Czechowski, Warszawa 2019, s.118.

⁵⁵¹ J. St. Zegar, *Współczesne wyzwania rolnictwa*, Warszawa 2012, s. 98.

⁵⁵² M. Duczkowska-Piasecką, *Gospodarstwo rolne to też przedsiębiorstwo – przyczynek do zarządzania*, w: *Wokół trudnych problemów globalnego rozwoju obszarów wiejskich, gospodarki żywnościowej i rolnictwa*, red. K. Duczkowska-Małysz, A. Szymecka, Warszawa 2009, s. 71.

⁵⁵³ P. Czechowski, S. Prutis, *Grunty rolne, problemy prawno-organizacyjne*, Warszawa 1985, s.17.

regulacji poszczególnych aktów prawnych. Zróznicowany charakter przedmiotowego pojęcia powoduje, że każda definicja gospodarstwa rolnego powinna być dobrze dostosowana do specyfiki i wymogów danej regulacji prawnej, tak by lepiej mogła spełniać cele danego aktu prawnego. Negatywnym skutkiem takiego podejścia ustawodawcy jest niepewność interpretacyjna wynikająca z mnogości funkcjonujących definicji. Ze względu na różnorodność ujęć normatywnych, podjęcie decyzji o zastosowaniu konkretnej definicji gospodarstwa rolnego w przypadku ustawy, która nie zawiera własnego określenia tego pojęcia ani nie odsyła do aktu prawnego je zawierającego, wymaga przeprowadzenia złożonego procesu interpretacyjnego. W szczególności konieczne jest uwzględnienie kontekstu systemowego oraz relacji zachodzących pomiędzy poszczególnymi aktami prawnymi. Ze względu na swoją konstrukcję w polskim systemie prawnym możemy wskazać 3 typy definicji gospodarstwa rolnego:

1. Definicje przedmiotowe – oparte na wskazaniu składników gospodarstwa rolnego
2. Definicje funkcjonalne – oparte na wskazaniu funkcji gospodarstwa rolnego
3. Funkcjonalno-przedmiotowe (mieszane) – które wskazuje nie tylko składniki gospodarstwa rolnego, ale także akcentuje konieczność występowania między nimi więzi funkcjonalnej.

Przyjęte przez polskiego ustawodawcę „rozproszenie” terminologiczne dotyczące pojęcia gospodarstwa rolnego wymaga autonomicznego jego postrzegania w obrębie poszczególnych aktów prawnych⁵⁵⁴. Warto przy tym zwrócić uwagę na teorię o nadrzędnym charakterze definicji gospodarstwa rolnego wskazanej w kodeksie cywilnym, zgodnie z którą, definicja gospodarstwa rolnego zawarta w art. 55³ Kodeksu Cywilnego⁵⁵⁵ (dalej jako: k.c.) oddziałuje w wymiarze ogólnosystemowym⁵⁵⁶. Nakazywałoby to stosowanie przedmiotowej definicji nie tylko do interpretacji przepisów w zakresie k.c., lecz również do przepisów innych aktów normatywnych używających tego terminu i niekreujących własnych definicji gospodarstwa rolnego.

⁵⁵⁴ Zob. Wyrok WSA z dnia 22 listopada 2010 r., III SA/Wa 1033/10, Legalis nr 373233.

⁵⁵⁵ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz. U. z 2025 r. poz. 1071.

⁵⁵⁶ W. Borysiak, *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2024, Legalis, art. 55³, teza 13.

W piśmiennictwie jednak bardziej utrwaliła się teoria, że zawarta w art. 55³ k.c. definicja gospodarstwa rolnego może mieć pewien uniwersalny charakter w zakresie stosunków cywilnoprawnych⁵⁵⁷, jednak nie znajduje zastosowania w sferze stosunków publicznoprawnych. W aktach prawnych z zakresu prawa ⁵⁵⁸publicznego ustawodawca nadaje pojęciu gospodarstwa rolnego swoistą treść, która determinowana jest przez konkretny przedmiot danej regulacji⁵⁵⁹. W nawiązaniu do zaprezentowane stanowiska, słusznie również podnosi się, że zawarta w art. 55³ k.c. definicja gospodarstwa rolnego ma wprawdzie walor ogólny, ale tylko w tym znaczeniu, iż wyjaśnia ona rozumienie zwrotu „gospodarstwo rolne”, które zostało użyte w przepisach k.c. oraz innych aktach o charakterze prywatnoprawnym, które nie tworzą własnych definicji gospodarstwa rolnego.

W kontekście opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT zauważyć można, iż u.p.o.t.u. nie tworzy wewnętrznej definicji gospodarstwa rolnego, a odsyła w treści swoich przepisów do innych aktów prawnych. Zgodnie z art. 2 u.p.o.t.u., ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o: gospodarstwie rolnym - rozumie się przez to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym⁵⁶⁰ (dalej jako: u.p.r.). Zgodnie natomiast z art. 2 ust. 1 u.p.r. za gospodarstwo rolnego rozumie się obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej.

Przedmiotowa definicja odnosi się więc w dużej mierze do własności lub posiadania pewnego obszaru gruntów i na tej podstawie definiuje samo pojęcie gospodarstwa rolnego, co czyni z niej definicję o charakterze przedmiotowym. Warto zaznaczyć, iż chodzi w tym przypadku zarówno o posiadanie samoistne, jak i posiadanie zależne⁵⁶¹. Kluczowym warunkiem dla zaistnienia przesłanek pozwalających na uznanie

⁵⁵⁷ P. Wojciechowski, *Współczesne definicje gospodarstwa rolnego w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej*, w: *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019, s. 199.

⁵⁵⁸ D. Łobos-Kotowska, *Komentarz do art. 55³ k.c.*, w: *Kodeks cywilny. Komentarz t. 1*, red. M. Hadbas, M. Fras, Warszawa 2018, s. 442.

⁵⁵⁹ R. Budzinowski, *Komentarz do art. 1–352*, w: *Kodeks cywilny. Tom I*, red. M. Gutowski, Legalis, 2023, komentarz do art. 55³ teza 3.

⁵⁶⁰ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 z późn. zm.

⁵⁶¹ Wyrok WSA w Opolu z dnia 20 czerwca 2008 r., I SA/Op 137/08, Legalis nr 268658.

danych gruntów za gospodarstwo rolne jest przekroczenie przez posiadacza lub właściciela minimum 1ha lub 1 ha przeliczeniowego powierzchni obszarów gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne. Nie istnieje więc w tym przypadku wymóg, aby grunty gospodarstwa rolnego były położone na terenie jednej gminy. Nie ma także znaczenia istnienie więzi ekonomicznej między tymi gruntami, czy zorganizowanie gruntów w całość⁵⁶², skoro z woli ustawodawcy o opodatkowaniu podatkiem rolnym decyduje samo tylko posiadanie użytków rolnych o określonej powierzchni. Ustawowa definicja gospodarstwa rolnego dla potrzeb podatku rolnego nie zawiera wymogu wykorzystywania gruntu gospodarstwa rolnego do prowadzenia działalności rolniczej czy też produkcji rolnej (grunty te nie mogą być jedynie zajęte na prowadzenie działalności innej niż działalność rolnicza), ani też wymogu tworzenia zorganizowanej całości⁵⁶³. Użycie sformułowania „łączny” wskazuje ponadto, że gospodarstwem rolnym może być też łączna powierzchnia kilku działek ewidencyjnych gruntów, o których mowa w art. 1 u.o.r., jeżeli tylko „łączy” je podmiot podatku rolnego⁵⁶⁴.

Tak rozumiany podmiot podatku rolnego może być zarówno posiadaczem, jak i właścicielem gruntów potrzebnych do utworzenia gospodarstwa rolnego, gdyż zgodnie z treścią omawianego przepisu, muszą one stanowić własność lub znajdować się w posiadaniu danej osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej. Jeżeli dany podmiot dysponuje gruntami na podstawie obu tych tytułów — tj. częściowo jako właściciel, a częściowo jako posiadacz — wówczas dla celów ustalenia istnienia gospodarstwa rolnego należy uwzględnić łączną powierzchnię tych gruntów. Oznacza to więc, że możliwe jest utworzenie gospodarstwa rolnego, w przypadku władania danymi gruntami na podstawie różnych tytułów prawnych – niezbędny jest jedynie element podmiotowy. Można więc stwierdzić, iż za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów o określonej, łącznej powierzchni, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej⁵⁶⁵.

⁵⁶² E. Kremer, *Podatki w rolnictwie...*, s. 485.

⁵⁶³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 listopada 2017 r., I SA/Po 574/17, Legalis nr 1697221.

⁵⁶⁴ W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Unisk, *Ustawa z 15.II.1984 r. o podatku rolnym. Komentarz*, Warszawa 2024, Legalis, komentarz do art. 2.

⁵⁶⁵ W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Unisk, *Ustawa z ..., art. 2.*

W podobny sposób u.p.o.t.u. definiuje również gospodarstwo leśne, odnosząc się do definicji wynikającej z ustawy o podatku leśnym⁵⁶⁶ (dalej jako: u.p.l.). Zgodnie z Art. 2 pkt 17 u.p.l. za gospodarstwo leśne rozumie się gospodarstwo prowadzone przez podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku leśnym. Inaczej niż w odniesieniu do gospodarstwa rolnego, w przypadku podatnika podatku leśnego trudno mówić o gospodarstwie leśnym jako o agregacie określonych składników materialnych i niematerialnych funkcjonalnie powiązanych ze sobą. Bardziej poprawnie byłoby mówienie o prowadzeniu gospodarki leśnej⁵⁶⁷. Można więc stwierdzić, iż gospodarstwo leśne zostało w dużej mierze zdefiniowane przez osobę podatnika podatku leśnego, którymi - z zastrzeżeniem art. 2 ust. 2 u.p.l.⁵⁶⁸, są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami lasów, z zastrzeżeniem art. 2 ust. 3 u.p.l.⁵⁶⁹;
- 2) posiadaczami samoistnymi lasów;
- 3) użytkownikami wieczystymi lasów;
- 4) posiadaczami lasów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Należy więc zwrócić uwagę, iż ustawodawca konstruując pojęcie podatnika w podatku leśnym oparł się na dwóch elementach, po pierwsze wskazując konkretne podmioty, czyli osoby fizyczne, osoby prawne a także jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, następnie doprecyzowuje te podmioty poprzez wykorzystanie konkretnego stosunku prawnego, określając w ten sposób również zakres władztwa nad gruntem, który podlega opodatkowaniu. Na tej podstawie możemy wskazać, że podatnikami podatku leśnego będą właściciele lasów, posiadacze samoistni lasów użytkownicy wieczystości lasów a w pewnym zakresie również posiadacze zależni.

W odróżnieniu od gospodarstwa rolnego i leśnego, gospodarstwo rybactwa zostało zdefiniowane w przepisach dotyczących podatku VAT bez odniesienia się do

⁵⁶⁶ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, Dz.U. z 2025 r. poz. 176.

⁵⁶⁷ A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz...*, s. 66.

⁵⁶⁸ Zgodnie z art. 2 ust 2 u.p.l. obowiązek podatkowy w zakresie podatku leśnego od lasów pozostających w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, zwanego dalej „Lasami Państwowymi”, oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, nieobjętych obowiązkiem podatkowym na podstawie ust. 1 pkt 4, ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i Lasów Państwowych.

⁵⁶⁹ Zgodnie z art. 2 ust 3 u.p.l. jeżeli las znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku leśnego ciąży na posiadaczu samoistnym..

innych ustaw. Zgodnie z art. 2 pkt 18 u.p.o.t.u. przez gospodarstwo rybackie należy natomiast rozumieć prowadzenie działalności w zakresie chowu i hodowli ryb oraz innych organizmów żyjących w wodzie. Definicja jest więc prosta, oparta na elemencie funkcjonalnym i organizacyjnym poprzez odniesienie się do określonej działalności.

7. Stawka zryczałtowanego zwrotu

Zgodnie z art. 115 ust 1 u.p.o.t.u. rolnikowi ryczałtowemu dokonującemu dostawy produktów rolnych dla podatnika podatku, który rozlicza ten podatek, przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych tym podatkiem. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę produktów rolnych. Podatnik -nabywca w pewnym sensie zastępuje więc organy podatkowe, zwracając rolnikowi ryczałtowemu podatek niejako w ich imieniu. W połączeniu ze zwolnieniem rolnika ryczałtowego z obowiązków administracyjnych związanych z podatkiem VAT przedmiotowe rozwiązanie ogranicza więc do minimum kontakt rolnika z organami podatkowymi⁵⁷⁰.

Zgodnie z art. 118 u.p.o.t.u. przepisy art. 115⁵⁷¹ stosuje się odpowiednio w przypadku wykonywania przez rolnika ryczałtowego usług rolniczych na rzecz podatników podatku, którzy rozliczają ten podatek. Przedmiotowa ustawa nie przewiduje jednak możliwości uzyskania zryczałtowanej rekompensaty w przypadku dostawy produktów rolnych dla osób prawnych niebędących podatnikami, w przypadku których WNT podlegają VAT w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu dostarczanych produktów, które wskazano w art. 300 pkt 2 dyrektywy 2006/112/WE⁵⁷². Można zatem uznać iż brak odpowiednich przepisów w tym zakresie stanowi naruszenie postanowień prawa UE⁵⁷³.

Stawka zryczałtowanego zwrotu nie jest tożsama ze stawką podatku VAT. Rolnik ryczałtowy korzystając przy sprzedaży swoich produktów rolnych ze zwolnienia od VAT nie dolicza do ich ceny stawki zryczałtowanego zwrotu. Rolnicy otrzymują natomiast od nabywców wyprodukowanych i sprzedawanych przez siebie produktów

⁵⁷⁰ A. Bartosiewicz, *VAT komentarz...*, s. 1498.

⁵⁷¹ Podobnie jak przepisy art. 116 ust. 1-3a i 5-10 oraz art. 117 u.p.o.t.u.

⁵⁷² Szerzej omówiono w rozdziale II niniejszej pracy.

⁵⁷³ D. Pokrop, *Komentarz do art. 300, w. Dyrektywa VAT polska perspektywa*, red. R. Namysłowski, D. Pokrop, Warszawa 2012, s. 452.

rolnych oraz usług rolniczych kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku, doliczone do cen sprzedawanych produktów⁵⁷⁴. Zgodnie z art. 115 ust 2 u.p.o.t.u. stawka zryczałtowanego zwrotu podatku przysługująca rolnikowi ryczałtowemu dokonującemu dostawy produktów rolnych dla podatnika podatku VAT wynosi 6,5% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku. Warto zaznaczyć, iż wskazana w przedmiotowym przepisie stawka była wynikiem wielu zmian i początkowo osiągała wysokość 5%. Następujące później nowelizacje art. 115 u.p.o.t.u. stopniowo zwiększały stawki zryczałtowanego zwrotu wynikające z omawianego przepisu, najpierw do 6% w 2008 r., aby ostatecznie ustanowić je na poziomie 6,5% w 2011 r.

Przedmiotowy przepis nie jest jednak jedynym artykułem, który wpływa na wysokość stawek zryczałtowanego zwrotu dla rolników, a ich treść jest modyfikowana przez okresowe stawki wprowadzane przez ustawodawcę na gruncie art. 146 u.p.o.t.u. Pierwsza modyfikacja tego rodzaju została wprowadzona w związku z uchwaleniem art. 19 ustawy o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej⁵⁷⁵, która dodała do u.p.o.t.u. art. 146a zgodnie z którym w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, wynosiła 7%;

Jak wskazano w treści uzasadnienia do projektu przedmiotowej ustawy, zmiany podyktowane były przede wszystkim próbą zahamowania szybkiego wzrostu długu publicznego w Polsce, który niósł za sobą ryzyko destabilizacji finansów publicznych oraz przekroczenia drugiego progu ostrożnościowego w 2011 roku. Podwyższenie stawek podatku VAT, a także m.in. zryczałtowanego zwrotu dla rolników związane było więc ze stanem finansów publicznych i stwierdzonym zwiększeniem deficytu strukturalnego⁵⁷⁶. W założeniu więc przedmiotowy przepis miał mieć charakter przejściowy, a stosowanie podwyższonej stawki miało być ograniczone czasowo do końca 2013 roku. Powołany przepis również został jednak poddany licznym nowelizacjom przedłużającym okres

⁵⁷⁴ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 954.

⁵⁷⁵ Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, Dz. U. Nr 238, poz. 1578 z późn. zm.

⁵⁷⁶ Por. Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, Druk nr 3430 z 2010-09-30.

stosowania podwyższonych stawek zryczałtowanego zwrotu dla rolników, najpierw przedłużając go do 31 grudnia 2016⁵⁷⁷, a później do dnia 31 grudnia 2018 r.⁵⁷⁸.

Kluczowy dla obliczania stawki zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników był przez pewien okres art. 146f wprowadzający nietypowy mechanizm uzależniający wysokość stawek podatku, od przesłanki przekroczenia 55% relacji państwowego długu publicznego do PKB. Zgodnie z omawianym przepisem, w przypadku gdy relacja państwowego długu publicznego do PKB według stanu na dzień 31 grudnia 2011 r., ogłoszona przez Ministra Finansów, w terminie do dnia 31 maja 2012 r., w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", przekracza 55%:

- 1) w okresach od dnia 1 lipca 2012 r. do dnia 30 czerwca 2013 r. oraz od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. stawka zryczałtowanego zwrotu podatku wynosi 7,5%;
- 2) w okresie od dnia 1 lipca 2013 r. do dnia 31 grudnia 2014 r. . stawka zryczałtowanego zwrotu podatku wynosi 8%;
- 3) w okresie od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. stawka zryczałtowanego zwrotu podatku wynosi 7%.

Oznacza to więc, że jeżeli na dzień 31 grudnia 2011 r. stosunek długu publicznego do PKB, ogłoszony przez Ministra Finansów do 31 maja 2012 r. w Monitorze Polskim, przekroczyłby 55%, to wiązałoby się to z rozpoczęciem procesu zmiany stawek VAT, który trwałby od 1 lipca 2012 r. do 31 grudnia 2016 r. Biorąc pod uwagę, że wskaźnik długu publicznego do PKB nie osiągnął takiej wysokości w tym okresie, nie było możliwości by rozpocząć podwyższanie stawek podatkowych na podstawie tego przepisu. Gdyby jednak dług przekroczył ustalony limit na dzień 31 grudnia 2011 r. (i zostałby ogłoszony w odpowiednim czasie), to od 1 lipca 2012 r. przestałyby obowiązywać przepisy art. 146a VATU, a także nie miałyby zastosowania przepisy art. 146f ust. 2 i 3 VATU⁵⁷⁹. Zgodnie natomiast z ust. 2 omawianego przepisu,

⁵⁷⁷ Zmiany wprowadzone przez : Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 29 lipca 2011 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2011 Nr 177, poz. 1054.

⁵⁷⁸ Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 10 maja 2016 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2016 poz. 710.

⁵⁷⁹ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 146f, teza 3.

w sytuacji, w której na dzień 31 grudnia 2011 r. nie doszło do przekroczenia granicznej proporcji długu publicznego do PKB, ale doszło do niej według stanu na dzień 31 grudnia 2012 r., co zostało ogłoszone przez Ministra Finansów w nieprzekraczalnym terminie do 31 maja 2013 r. w Monitorze Polskim proces zmiany stawek ryczałtu dla rolników rozpocząłby się 1 lipca 2013 r. i trwałby do 31 grudnia 2017 r. Można więc stwierdzić, że w przypadku, gdy proporcja długu publicznego do PKB w tym dniu wynosiłaby 55% lub mniej, to po 1 lipca 2013 r. stawki VAT pozostałyby niezmienione i nadal opierałyby się na regulacji wynikającej z art. 146a. Jeśli natomiast przedmiotowa proporcja przekroczyłaby 55%, ale Minister Finansów nie ogłosiłby tego w Monitorze Polskim we właściwym terminie to zmiana stawek nie mogłaby nastąpić. Oznaczało to więc, że Ministrowi Finansów przyznano właściwie możliwość praktycznej rezygnacji z podniesienia stawki, nawet jeżeli współczynnik graniczny zostałby przekroczony⁵⁸⁰. Warto tu zaznaczyć, że w podobny sposób skonstruowany był ust. 3 omawianego przepisu z tą różnicą, że poziom graniczny miałby być przekroczony na 31 grudnia 2023 r. i zostać ogłoszony przez Ministra Finansów w terminie do 31 maja 2014 r. Treść art. 146f ust 3 u.p.o.t.u. została jednak uchylona 31 grudnia 2013 r.

Na początku 2013 r.⁵⁸¹ ustawodawca dokonał pewnej korekty zastosowanej formuły, wprowadzając przepis ust. 4 zgodnie, z którym w przypadku określonym w ust. 2, podwyższenia stawek, nie stosuje się, jeżeli relacja pomiędzy kwotą stanowiącą różnicę pomiędzy kwotą ustaloną w wyniku przeliczenia kwoty państwowego długu publicznego na złote a kwotą wolnych środków służących finansowaniu potrzeb pożyczkowych budżetu państwa w kolejnym roku budżetowym do produktu krajowego brutto⁵⁸², według stanu na dzień 31 grudnia 2012 r., nie przekracza 55 %. Relacja ta ogłaszana jest przez Ministra Finansów w terminie do 31 maja roku następnego, w drodze obwieszczenia, w Monitorze Polskim. A zatem, jeżeli przedmiotowa relacja stosownie ogłoszona do 31 maja 2013 r., nie przekroczyła wartości 55%, wówczas stawki podatku VAT nie mogłaby zostać podwyższona od 1 lipca 2013 r., nawet jeżeli doszłoby do spełnienia reszty wymagań wynikających z art. 146f ust 1 i ust 2 u.p.o.t.u.

⁵⁸⁰ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 146f, teza 3.

⁵⁸¹ w związku z wprowadzeniem art. 2 Ustawy z dnia 12 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2012 r. poz. 1530.

⁵⁸² Zob. art. 38a pkt 4 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2024 r. poz. 1530 z późn. zm.

Na podobnej konstrukcji opierał się również art. 146aa u.p.o.t.u. który został wprowadzony nowelizacją z 22 listopada 2018 r.⁵⁸³, zgodnie z którym w okresie od dnia 1 stycznia 2019 r. do końca roku następującego po roku, dla którego wartość przedmiotowej relacji, jest nie większa niż 43% oraz suma corocznych różnic między wartością relacji wyniku nominalnego PKB a poziomem średniookresowego celu budżetowego określonego w Programie Konwergencji⁵⁸⁴ jest nie mniejsza niż minus 6%, to stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, o której mowa w art. 115 ust. 2 u.p.o.t.u., wynosi 7%.

Nowelizacja z 7 października 2022 r.⁵⁸⁵ która weszła w życie 30 października 2022 r. porzuciła w dużej mierze skomplikowane konstrukcje prawne starające się uzasadnić wskaźnikami ekonomicznymi podwyższenie stawek podatkowych na rzecz konkretnego i przejrzystego stwierdzenia w art. 146ea u.p.o.t.u., iż w roku 2023 stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, o której mowa w art. 115 ust. 2, wynosi 7%. Również ona została jednak zastąpiona, tym razem całkowicie nową metodą określoną w art. 146ef u.p.o.t.u, zgodnie z którym w okresie od dnia 1 stycznia 2024 r. do końca roku, w którym suma wydatków z budżetu państwa na obronność wymienionych w art. 40 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny (dalej jako: u.o.o.)⁵⁸⁶ określonych na ten rok w ustawie budżetowej, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 lipca tego roku, oraz planie finansowym Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych⁵⁸⁷ albo projekcie tego planu przedstawionym do zatwierdzenia Ministrowi Obrony Narodowej⁵⁸⁸, po wyłączeniu planowanych przepływów finansowych w ramach tej sumy wydatków, jest wyższa niż 3% wartości produktu krajowego brutto określonego zgodnie z art. 40 ust. 2 u.o.o.⁵⁸⁹. tej ustawy stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, o której mowa w art. 115 ust. 2 u.p.o.t.u., wynosi 7%.

Powyższa konstrukcja opiera się więc nie na wskaźnikach ekonomicznych, ale stara się w pewien sposób uzasadnić potrzebę utrzymania podwyższonych stawek podatkowych zwiększeniem wydatków na obronność. Warto przy tym jednak zwrócić

⁵⁸³ Ustawa z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2018 r. poz. 2392 z późn. zm.

⁵⁸⁴ o której mowa w art. 112aa ust. 5 u.p.o.t.u.

⁵⁸⁵ Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2022 r. poz. 2180 z późn. zm.

⁵⁸⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny, Dz.U. z 2025 r. poz. 825 z późn. zm.

⁵⁸⁷ przedłożonym zgodnie z art. 42 ust. 4 u.o.o.

⁵⁸⁸ zgodnie z art. 42 ust. 2 i 3 u.o.o., jeżeli plan ten nie został przedłożony zgodnie z art. 42 ust. 4 u.o.o.

⁵⁸⁹ Wartość PKB ustala się w oparciu o wartość określoną w wieloletnich założeniach makroekonomicznych wykorzystywanych na potrzeby opracowania projektu ustawy budżetowej na dany rok i dotyczy tego samego roku, na który są planowane wydatki.

uwagę iż zgodnie z art. 40 ust. 1 pkt 2 u.o.o. na finansowanie potrzeb obronnych Rzeczypospolitej Polskiej przeznaczają się corocznie wydatki z budżetu państwa w wysokości nie niższej niż co najmniej 3% PKB - w roku 2023 i latach kolejnych. Konkludując, jeżeli na finansowanie potrzeb obronnych kraju począwszy od 2023 roku przeznaczają się corocznie wydatki z budżetu państwa w wysokości nie niższej niż 3% PKB, a łączna wartość planowanych wydatków, o których mowa w art. 146ef ust. 1 u.p.o.t.u. obejmuje poza powyższymi wydatkami z budżetu państwa (czyli minimum 3% PKB) także wydatki ujęte w planie finansowym Funduszu Wsparcia Sił Zbrojnych, to oczywistym jest, że suma powyższych wydatków będzie z pewnością wyższa niż 3% wartości PKB. Można więc stwierdzić, że w aktualnym brzmieniu art. 146ef ust. 1 w dużej mierze zapewnia zamrożenie aktualnych stawek podatkowych na podwyższonym poziomie. Ponadto tak skonstruowane przepisy art. 146ef ust. 1 u.p.o.t.u. sprawiają, że o wysokości stawek VAT w kolejnych latach decyduje, w istocie rzeczy Minister Obrony Narodowej, co jest rozwiązaniem niezmiernie kontrowersyjnym⁵⁹⁰.

Obecnie stawka zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników wynosi 7%. Przepisy określające jej wysokość mają formalnie charakter tymczasowy, jednak obowiązują nieprzerwanie od 1 stycznia 2011 r. Ustawodawca starając się przy tym uzasadnić przedłużający się okres podwyższonych stawek używa do tego różnych czynników zewnętrznych (najpierw COVID-19, potem wojna w Ukrainie i inflacja) oraz „sztuczek legislacyjnych”⁵⁹¹. W efekcie, bez dobrej znajomości ustawy i kontekstu kolejnych zmian, ustalenie właściwej stawki VAT dla danego okresu bywa trudne nawet dla specjalistów - a tym bardziej dla rolników, dla których system ryczałtowy miał stanowić uproszczenie. Warto ponadto odnieść się również do treści art. 298 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty określone są na podstawie danych makroekonomicznych dotyczących wyłącznie rolników ryczałtowych za poprzednie trzy lata.

Analiza obowiązujących przepisów wskazuje iż stosowane w Polsce stawki zryczałtowanego zwrotu mają pewne podstawy makroekonomiczne, jednak opierają się na danych niezwiązanych w żaden sposób z sektorem rolniczym. Ponadto, zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE stawka zryczałtowanego zwrotu powinna podlegać zmianom i dostosowaniu do warunków rynkowych – w Polsce natomiast tak się nie dzieje, a wysokość stawki ryczałtu dla rolników jest od wielu lat właściwie niezmienna.

⁵⁹⁰ Szerzej zob. T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 146ea, teza 10 i nast.

⁵⁹¹ W. Kieszkowski, *Jaki VAT na żywność od 1.7.2023 r.?*, Legalis.

Regulacje dotyczące zarówno ryczałtu dla rolników, jak i stawek VAT ogółem, wymagają zatem gruntownej reformy. W pierwszej kolejności należałoby ustanowić jeden spójny przepis wskazujący obowiązujące stawki VAT, które byłyby aktualizowane poprzez zastosowanie nowelizacji, a nie przez dodawanie kolejnych, nakładających się regulacji. Obowiązujące dziś przepisy tworzą zbędny chaos legislacyjny, który powinien zostać uporządkowany poprzez usunięcie nieaktualnych zapisów odnoszących się do już nieobowiązujących stawek. Wysokość stawki zryczałtowanego zwrotu dla rolników powinna być natomiast, zgodnie z wymogami dyrektywy 2006/112/WE, ustalana na podstawie rzeczywistych danych makroekonomicznych dotyczących wyłącznie rolników ryczałtowych. W razie potrzeby, stawka ta powinna być dostosowywana do aktualnej sytuacji w sektorze rolnym.

Należy również wskazać, iż problematycznym w zakresie konstrukcji stawki zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników jest to, iż podlega ona naliczeniu procentowo od wartości sprzedaży produktów rolnych, niezależnie od rzeczywistej wysokości podatku naliczonego zawartego w cenie zakupionych towarów i usług, wykorzystywanych w działalności rolniczej. W konsekwencji, w przypadku zaistnienia szczególnych okoliczności – takich jak klęski żywiołowe, choroby zwierząt, długotrwała susza czy inne zdarzenia losowe – które uniemożliwią sprzedaż płodów rolnych, rolnik, mimo poniesionych wydatków zawierających VAT, nie otrzyma jakiegokolwiek rekompensaty. System ten nie przewiduje bowiem zwrotu w oparciu o poniesione koszty, a jedynie w odniesieniu do zrealizowanej sprzedaży, co skutkuje całkowitym pominięciem sytuacji, w których rolnik poniósł istotne nakłady, lecz z przyczyn niezależnych nie osiągnął przychodów⁵⁹².

Ponadto należy wskazać, że ustalenie ryczałtowej rekompensaty jako stałego procentu wartości sprzedaży nie uwzględnia dużej zmienności cen towarów rolnych na rynku krajowym, co może powodować, że rzeczywista wartość otrzymanej rekompensaty staje się symboliczna i niewspółmierna do poniesionych wydatków⁵⁹³. Tego rodzaju konstrukcja zryczałtowanego zwrotu prowadzi do sytuacji, w której funkcja ochronna mechanizmu zwrotu zostaje znacząco ograniczona, a system przestaje spełniać rolę skutecznego narzędzia wspierającego sektor rolniczy.

⁵⁹² W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 97 i nast.

⁵⁹³ J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej...*, s. 257 i nast.

8. Faktura VAT RR

Zgodnie z art. 116 ust 1 u.p.o.t.u., podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny nabywający produkty rolne od rolnika ryczałtowego wystawia w dwóch egzemplarzach fakturę dokumentującą nabycie tych produktów. Oryginał faktury jest przekazywany dostawcy. Na podstawie powyższego przepisu można więc stwierdzić, iż prawodawca zastosował w stosunku do zryczałtowanego zwrotu podatku VAT specyficzną konstrukcję, w której fakturę za sprzedaż wydawana jest nie przez sprzedającego - czyli rolnika ryczałtowego, ale przez podmiot nabywający produkty rolne będący czynnym podatnikiem VAT⁵⁹⁴. Obowiązek wystawienia faktury został więc przerzucony w pełni na nabywcę i to na nim spoczywa odpowiedzialność za prawidłowe udokumentowanie zakupu produktów rolnych. Oznacza to iż rolnik ryczałtowy w zakresie prowadzonej działalności rolniczej został zasadniczo zwolniony z obowiązku wystawiania faktur⁵⁹⁵. Warto jednak przy tym podkreślić iż żaden przepis nie sprzeciwia się temu by rolnik ryczałtowy – mimo braku ustawowego obowiązku – mógł wystawić fakturę. Brak obowiązku, związany ze szczególną procedurą dotyczącą rolników ryczałtowych, nie pozbawia ich uprawnienia do wystawiania faktur, skoro posiadają oni status podatnika podatku VAT⁵⁹⁶.

Faktura wystawiana jest przez nabywcę w dwóch egzemplarzach, z czego oryginał, w odróżnieniu od ogólnych zasad, trafia do sprzedawcy – rolnika ryczałtowego⁵⁹⁷. Specyfika fakturowania zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników ryczałtowych w dużej mierze realizuje podstawowe zasady przyświecające całej konstrukcji ryczałtu dla rolników, gdyż znacznie ogranicza obowiązki administracyjne po stronie rolnika, przerzucając je na inny podmiot i jednocześnie zapewniając mu nadal możliwość częściowej refundacji zapłaconego przez niego podatku VAT.

Zgodnie z art. 116 ust 2 u.p.o.t.u. faktura dokumentująca nabycie produktów rolnych powinna być oznaczona jako „Faktura VAT RR” i zawierać co najmniej:

- 1) imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy;

⁵⁹⁴ E. Rogala, *VAT w rolnictwie...*, s. 21.

⁵⁹⁵ Zgodnie z art. 117 ust 1 pkt 1 u.p.o.t.u.

⁵⁹⁶ Wyrok WSA w Opolu z dnia 12 stycznia 2024 r., I SA/Op 308/23, Legalis nr 3034521.

⁵⁹⁷ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 116, teza 1 i nast.

- 2) numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy i nabywcy;
- 3) datę dokonania nabycia oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury;
- 4) nazwy nabytych produktów rolnych;
- 5) jednostkę miary i ilość nabytych produktów rolnych oraz oznaczenie (opis) klasy lub jakości tych produktów;
- 6) cenę jednostkową nabytego produktu rolnego bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
- 7) wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
- 8) stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku;
- 9) kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku od wartości nabytych produktów rolnych;
- 10) wartość nabytych produktów rolnych wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku;
- 11) kwotę należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku, wyrażoną cyfrowo i słownie;
- 12) czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury lub podpisy oraz imiona i nazwiska tych osób.

Mając na uwadze zasadę powszechności, rolnik ryczałtowany nie może odmówić podania nabywcom jego towarów danych umożliwiających wystawienie faktur VAT RR (takich jak np. nr PESEL). W przeciwnym bowiem razie status takiego sprzedawcy pozostaje nie znany, co w konsekwencji prowadziło do przyjęcia, że dostawa taka nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u. Dlatego też, gdy nabywca towarów, będący czynnym podatnikiem VAT, nie chce uchybić ciążącym na nim obowiązkom wynikających z przepisów u.p.o.t.u., powinien od takiej transakcji odstąpić⁵⁹⁸.

Zgodnie natomiast z art. 116 ust 3 u.p.o.t.u., faktura VAT RR powinna również zawierać oświadczenie dostawcy produktów rolnych w brzmieniu: „Oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług.”

⁵⁹⁸ Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2008 r., I FSK 729/07, Legalis nr 170677.

Konstrukcja faktury VAT RR wyróżnia się więc wieloma elementami od konstrukcji typowej faktury określonej w art. 106e u.p.o.t.u. Wskazać tu można przede wszystkim takie elementy jak: podpis osoby uprawnionej do otrzymania faktury, czy wymóg złożenia oświadczenia potwierdzającego bycie rolnikiem ryczałtowym. Specyfika faktury VAT RR wynika w dużej mierze z próby dostosowania jej konstrukcji do sytuacji nabycia produktów rolnych od rolnika ryczałtowego⁵⁹⁹. Szczególne dla faktury VAT RR informacje, stanowią więc kluczowe elementy konstrukcyjne przedmiotowego dokumentu, których zawarcie należy uznać za niezbędne do zachowania jego prawidłowości. Jak stwierdził NSA nie można zgodzić się ze stwierdzeniem by brak na fakturze VAT RR podpisu, czy też brak wskazania danych identyfikujących osobę rolnika ryczałtowego, bądź też daty zawarcia i określenia przedmiotu umowy był brakiem nieistotnym. Są to elementy istotne, których brak oznacza, że nie jest to faktura dokumentująca transakcję nabycia towarów od rolnika ryczałtowego⁶⁰⁰.

Szczególny charakter ma również podpis składany przez rolnika ryczałtowego na fakturze VAR RR. Złożenie podpisu na fakturze przez rolnika ryczałtowego stanowi aprobatę dla poprawności zawartych w niej zapisów co do danych m.in. określających przedmiot transakcji od strony rzeczowej, wartościowej i jakościowej oraz równocześnie stanowi potwierdzenie zawartego w fakturze oświadczenia, że jest on rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku VAT, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u. Spełnienie wskazanego wymogu służy więc nie tylko potwierdzeniu faktu otrzymania faktury, ale również ma istotne znaczenie dowodowe - stanowi potwierdzenie przez dostawcę faktu zrealizowania rzeczowej transakcji, na którą opiewa faktura VAT RR. Obowiązek podpisania faktury VAT RR należy postrzegać więc nie tylko w kategorii obowiązku o charakterze *stricte* formalnym, lecz również jako istotny element faktury VAT RR służący celom dowodowym. Niezależnie bowiem od tego, że brak innych danych wymaganych na fakturze VAT RR może wskazywać na nieprawidłowości przy realizacji transakcji, to właśnie podpis na fakturze VAT RR - ze względu na jego unikalny charakter ma w tym względzie znaczenie kluczowe⁶⁰¹. W tym kontekście warto jednak zwrócić uwagę na treść art. 229 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwa członkowskie nie wymagają podpisywania faktur. Mając to na względzie, wydaje się więc, iż mimo wskazanych powyżej argumentów podkreślających szczególny charakter

⁵⁹⁹ W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy...*, art. 115 i nast.

⁶⁰⁰ Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2015 r., I FSK 1457/14, Legalis nr 1395543.

⁶⁰¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 lipca 2019 r., III SA/Wa 2614/18, Legalis nr 2388374

podpisu rolnika ryczałtowego na fakturze VAT RR, wymóg ten może być uznany za niezgodny z regulacjami UE⁶⁰².

Przepisy wprowadzają również pewne wyjątki od zasady złożenia oświadczenia przez rolnika ryczałtowego na fakturze VAT RR. Zgodnie z art. 116 ust 4 u.p.o.t.u. w przypadku umów kontraktacji⁶⁰³ lub innych umów o podobnym charakterze oświadczenie, może być złożone tylko raz w okresie obowiązywania umowy. Oświadczenie to sporządza się jako osobny dokument. Ustawa nie zawiera konkretnych wymogów co do jego formy, wskazuje jednak, iż powinien on zawierać imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy, numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy i nabywcy, oraz datę zawarcia i określenie przedmiotu umowy, datę sporządzenia tego dokumentu oraz czytelny podpis składającego oświadczenie. Trzeba przy tym uznać, że przedmiotowy przepis wyraża zasadę jednokrotnego oświadczenia jako warunek wystarczający, nie natomiast zakaz składania wielokrotnych oświadczeń w okresie obowiązywania umowy⁶⁰⁴.

Przepisy u.p.o.t.u. nie określają również terminu złożenia takiego oświadczenia nabywcy produktów rolnych, wskazując jedynie, iż powinno zostać to zrobione w czasie obowiązywania umowy. Można więc wnioskować, iż z punktu widzenia prawnego nie ma zasadniczo znaczenia, czy rolnik ryczałtowy złoży takie oświadczenie na początku czy na końcu okresu obowiązywania umowy⁶⁰⁵. Przedmiotowy dokument sporządza się w dwóch egzemplarzach a oryginał jest przekazywany nabywcy. W przypadku gdy rolnik ryczałtowy będący stroną umowy kontraktacji lub innej umowy o podobnym charakterze, składający oświadczenie jako odrębny dokument, rezygnuje ze zwolnienia od podatku, przysługującego mu na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u., ma obowiązek niezwłocznego poinformowania o tym nabywcy.

Zgodnie z art. 116 ust. 3a u.p.o.t.u. faktura VAT RR może być, za zgodą dostawcy, wystawiana, podpisywana i przesyłana w formie elektronicznej. W tym przypadku, zamiast czytelnymi podpisami lub podpisami osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury VAT RR w formie elektronicznej, faktura powinna być

⁶⁰² T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 116, teza 7.

⁶⁰³ Zgodnie z art. 613 ust 1 k.c.: przez umowę kontraktacji producent rolny zobowiązuje się wytworzyć i dostarczyć kontraktującemu oznaczoną ilość produktów rolnych określonego rodzaju, a kontraktujący zobowiązuje się te produkty odebrać w terminie umówionym, zapłacić umówioną cenę oraz spełnić określone świadczenie dodatkowe, jeżeli umowa lub przepisy szczególne przewidują obowiązek spełnienia takiego świadczenia.

⁶⁰⁴ A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz...*, s. 1503 i nast.

⁶⁰⁵ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 116, teza 14 i nast.

opatrzona, odpowiednio przez dostawcę i nabywcę kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Na podobnych zasadach może być wystawiane również oświadczenie w przypadku umowy kontraktacji, zgodnie z art. 116 ust 4a u.p.o.t.u.

Zgodnie z art. 116 ust 10 u.p.o.t.u. rolnik ryczałtowy jest obowiązany przechowywać oryginały faktur VAT RR oraz kopie oświadczeń, o których mowa w art. 116 ust 4 u.p.o.t.u., przez okres 5 lat, licząc od końca roku, w którym wystawiono fakturę. Obowiązek ten obejmuje również faktury VAT RR i oświadczenia wystawione w formie elektronicznej. Powyższy przepis nawiązuje więc w pewien sposób do art. 88 o.p. zgodnie, z którym podatnicy wystawiający rachunki są obowiązani kolejno je numerować i przechowywać kopie tych rachunków, w kolejności ich wystawienia, do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jest to szczególnie istotne, gdyż zgodnie z art. 70 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat – co oznacza iż co do zasady termin przechowywania kopii rachunków również wynosi 5 lat. Kluczowa różnica odnosi się jednak do osoby, która strona obowiązana jest do przechowywania rachunku. Na gruncie o.p. są to podatnicy wystawiający rachunki, jednak ze względu na specyfikę transakcji zawieranych z rolnikami ryczałtowymi, w przypadku art. 116 ust 10 u.p.o.t.u. obowiązany do przechowywania rachunku jest nie jego wystawca a jego odbiorca. Nakłada to więc na rolników ryczałtowych szczególny obowiązek obarczony sankcją, gdyż na podstawie art. 62 § 3 kodeksu karnego skarbowego⁶⁰⁶ (dalej jako: k.k.s.), kto wbrew obowiązkowi nie przechowuje wystawionej lub otrzymanej faktury lub rachunku, bądź dowodu zakupu towarów, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych. W wypadku mniejszej wagi podatnik podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Warto ponadto zwrócić uwagę, że przepisy art. 116 u.p.o.t.u. został uzupełniony o nowe rozwiązania w związku z uchwaleniem ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁶⁰⁷ z dnia 16 czerwca 2023 r. wprowadzającej możliwość wystawiania faktur w transakcjach z rolnikami ryczałtowymi w formie faktury ustrukturyzowanej przy wykorzystaniu Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF). Zgodnie z art. 116 ust 3b faktura VAT RR i faktura VAT RR KOREKTA mogą być, za zgodą dostawcy, wystawiane przy użyciu KSeF. W takim przypadku oświadczenie o byciu rolnikiem ryczałtowym, jest składane z chwilą wskazania przez

⁶⁰⁶ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2025 r. poz. 633.

⁶⁰⁷ Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2023 r. poz. 1598 z późn zm.

rolnika ryczałtowego w KSeF nabywcy produktów rolnych, jako uprawnionego do wystawiania faktur VAT RR i faktur VAT RR KOREKTA przy użyciu KSeF. Tak wskazany nabywca do czasu odwołania tego wskazania jest obowiązany do wystawiania faktur VAT RR i faktur VAT RR KOREKTA przy użyciu KSeF.

Zgodnie z art. 116 ust 11 u.p.o.t.u. faktury VAT RR i faktury VAT RR KOREKTA wystawione przy użyciu KSeF są przechowywane w KSeF przez okres 10 lat, licząc od końca roku, w którym zostały wystawione. Jeżeli okres przechowywania faktur VAT RR i faktur VAT RR KOREKTA upłynie przed terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego, nabywca produktów rolnych, który wystawił faktury VAT RR i faktury VAT RR KOREKTA, przechowuje je poza KSeF do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Nowelizacja z 16 czerwca 2023 r. wprowadza ponadto art. 116 ust 5b u.p.o.t.u. zgodnie, z którym fakturę VAT RR wystawia się nie później niż 7 dnia od dnia nabycia produktów rolnych. W przypadku zawarcia umowy dotyczącej dostawy produktów rolnych wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc, fakturę VAT RR wystawia się nie później niż 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonywane były te dostawy. Omawiana nowelizacja wprowadza również regulacje dotyczące korekty faktur VAT RR. Zgodnie z art. 116 ust 5d u.p.o.t.u. w przypadku, gdy po wystawieniu faktury VAT RR:

- 1) wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku lub kwota zryczałtowanego zwrotu podatku wskazana na fakturze VAT RR uległa zmianie,
- 2) dokonano zwrotu produktów rolnych,
- 3) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w ust. 9 pkt 1,
- 4) stwierdzono pomyłkę w jakiegokolwiek pozycji faktury VAT RR

- nabywca produktów rolnych wystawia fakturę korygującą oznaczoną „Faktura VAT RR KOREKTA”. Faktura VAT RR KOREKTA powinna natomiast zawierać:

- 1) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;

- 2) numer identyfikujący w Krajowym Systemie e-Faktur fakturę VAT RR, której dotyczy faktura VAT RR KOREKTA - w przypadku gdy korygowana faktura VAT RR została wystawiona w sposób, o którym mowa w ust. 3b;
- 3) dane zawarte na fakturze VAT RR, której dotyczy faktura VAT RR KOREKTA, określone w ust. 2 pkt 1, 2, 4 i 5, przy czym w przypadku faktury VAT RR wystawionej w sposób, o którym mowa w ust. 3b, w zakresie danych określonych w ust. 2 pkt 2 faktura VAT RR KOREKTA powinna zawierać numery identyfikacji podatkowej dostawcy i nabywcy;
- 4) czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury VAT RR KOREKTA;
- 5) jeżeli korekta wpływa na zmianę wartości nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku lub kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku - odpowiednio kwotę korekty wartości nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku lub kwotę korekty kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
- 6) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 - prawidłową treść korygowanych pozycji.

Faktura VAT RR KOREKTA może ponadto zawierać informację o przyczynie korekty. Fakturę VAT RR KOREKTA dotyczącą faktury VAT RR wystawionej przy użyciu KSeF wystawia się wyłącznie przy użyciu tego systemu. Powyższa nowelizacja miała wejść do obrotu prawnego już 1 lipca 2024r., jednak ustawa zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁶⁰⁸ zmieniła ten termin na 1 lutego 2026r. Jak stwierdzono w uzasadnieniu do przedmiotowej ustawy w związku ze zdiagnozowanymi problemami związanymi z wydajnością systemu, które uniemożliwiały wprowadzenie obowiązku KSeF w zakładanym terminie, konieczne było przesunięcie terminu jego wdrożenia⁶⁰⁹.

Konkludując, można stwierdzić iż analiza powyższych przepisów wskazuje, że regulacje dotyczące faktury VAT RR stanowią istotne uproszczenie w zakresie obowiązków administracyjno-podatkowych związanych z fakturowaniem. Należy jednak

⁶⁰⁸ Ustawa z dnia 9 maja 2024 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2024 r. poz. 852.

⁶⁰⁹ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych, Druk 341, s. 1.

podkreślić, że ze względu na specyfikę ryczałtowanego zwrotu podatku dla rolników, wiele wymogów dotyczących zarówno treści faktury VAT RR, jak i zasad jej przechowywania, znacząco odbiega od regulacji odnoszących się do zwykłej faktury VAT. W praktyce może to prowadzić do poważnych wątpliwości interpretacyjnych, zwłaszcza w sytuacjach granicznych, które - mimo pozornego uproszczenia procedury - mogą wymagać wsparcia wykwalifikowanych specjalistów posiadających wiedzę na temat specyfiki tego rozwiązania. Ułatwienie procedury fakturowania po stronie rolników ryczałtowych wiąże się zatem z pewnym kosztem - w tym sensie, że chociaż ich codzienne obowiązki są ograniczone, to przypadki trudniejsze i niecodzienne wymagają posiadania wykwalifikowanej wiedzy umożliwiającej prawidłowe stosowanie tych przepisów, której często nie mają nawet wykwalifikowani specjaliści z dziedziny podatku VAT.

Warto w tym zakresie podkreślić problematykę dostawy oraz nabywania towarów od podmiotów pochodzących z innych krajów znajdujących się na terenie UE. Zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.o.t.u. przez WNT, rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz. Zgodnie z art. 5 ust 1 pkt 4 u.p.o.t.u. WNT podlega zasadniczo opodatkowaniu podatkiem VAT. WNT stanowi więc swego rodzaju import wewnątrzwspólnotowy. W tym przypadku opodatkowaniu podlega czynność nabycia towaru z terytorium państwa członkowskiego. Należy podatek VAT rozliczany jest co do zasady przez nabywcę towaru w państwie, do którego następuje dostawa towarów (zgodnie z art. 17 ust 3 u.p.o.t.u.)⁶¹⁰. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 2 a) u.p.o.t.u. WNT zasadniczo nie występuje w przypadku, gdy dotyczy towarów nabywanych przez rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej, jeżeli całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego kwoty 50 000 zł. Ponadto ustawodawca przyznał podatnikom prawo zadecydowania co do wyboru opodatkowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów przez podatników oraz osoby prawne niebędące podatnikami, do których ma zastosowanie art. 10 ust. 6 u.p.o.t.u. zgodnie, z którym podatnicy oraz osoby prawne niebędące podatnikami, do których ma

⁶¹⁰ A. Bartosiewicz, *VAT komentarz...*, s. 223 i nast.

zastosowanie art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.o.t.u., mogą wybrać opodatkowanie WNT przez złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o takim wyborze albo przez podanie dokonującemu dostawy towarów numeru, o którym mowa w art. 97 ust. 10 u.p.o.t.u..

Jeżeli więc dokonane nabycia towarów przekroczą kwotę 50.000 zł, wówczas w świetle obowiązujących przepisów podmiot dokonujący nabycia podlegać będzie obowiązkowi rejestracji jako podatnik VAT UE⁶¹¹. Jednakże w sytuacji, gdyby podatnik niezarejestrowany jako podatnik VAT czynny, dokonał wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na kwotę mniejszą niż 50.000 zł, wówczas zasadniczo przysługuje mu możliwość zarejestrowania się jako podatnik VAT UE, mimo braku formalnego obowiązku wynikającego z ustawy.⁶¹²

Podobne trudności w kontekście fakturowania może powodować WDT dokonywana przez rolników ryczałtowych. WDT zasadniczo polega na wywozie towarów z Polski do innego państwa członkowskiego UE w ramach czynności dostawy⁶¹³. Stawka podatku w takich przypadkach wynosi 0%⁶¹⁴, co czyni ją wyjątkowo korzystną z punktu widzenia prowadzenia działalności. Co do zasady WDT występuje, jeżeli dokonującym dostawy jest podatnik, którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 albo art. 113a ust. 1⁶¹⁵.

Mając na względzie, iż rolnicy ryczałtowi co do zasady spełniają wymogi określone w art. 15 u.p.o.t.u. oraz nie podlegają zwolnieniu z art. 113 ust 1 i 9 a także art. 113a ust 1 u.p.o.t.u., należy wskazać, iż zasadniczo powyższe przepisy nie wskazują, iż dostawa dokonana przez rolnika ryczałtowego, która spełnia ogólne wymogi wskazane w art. 13 ust 1 nie może być uznana za WDT. Wynika to z faktu, iż brak rejestracji w charakterze podatnika VAT nie jest na gruncie aktualnego brzmienia przepisów przeszkodą do uznania transakcji za dostawę wewnątrzwspólnotową. Jeśli tylko podmiot nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego, a dokonuje dostawy mieszczącej się w schemacie dostawy wewnątrzwspólnotowej, to powinna być ona tak potraktowana, nawet jeśli dostawca (w danym momencie) nie jest zidentyfikowany dla celów VAT⁶¹⁶. Zgodnie jednak z treścią art. 42 ust 1 pkt 3 u.p.o.t.u. wewnątrzwspólnotowa dostawa

⁶¹¹ Zob. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 958.

⁶¹² Por. Interpretacja indywidualna z dnia 26 lutego 2016 r. IPTPP2/4512-656/15-3/IR, Legalis.

⁶¹³ art. 11 u.p.o.t.u.

⁶¹⁴ art. 41 ust 3 u.p.o.t.u

⁶¹⁵ art. 13 ust 6 u.p.o.t.u.

⁶¹⁶ A. Bartosiewicz, *VAT komentarz...*, s. 246.

towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem, że podatnik składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE. Oznacza to, że rolnicy ryczałtowi, którzy ze względu na stosowane zwolnienie nie mogą dokonać rejestracji jako podatnik VAT UE nie będą mogli skorzystać z przepisów dotyczących WDT, gdyż nie będą mieli prawa do tego by ich towary objęte zostały przedmiotową stawką podatkową. Dostawa taka powinna być zatem traktowana jak dostawa krajowa⁶¹⁷.

Ponieważ w przypadku WDT rolnik ryczałtowy będzie sprzedawał swoje produkty dla podmiotów unijnych, nie otrzyma od nich faktury VAT RR⁶¹⁸. Przy tym dokonując sprzedaży produktów roślinnych pochodzących z własnej uprawy i nieprzetworzonych sposobem przemysłowym w odrębnych miejscach sprzedaży poza obrębem uprawy, nie będzie obowiązany do wystawienia rachunku, o którym mowa w art. 87 § 1 o.p., na mocy art. 87 § 2 ww. ustawy. Jednakże nie oznacza to, że sprzedaż taka nie może być udokumentowana rachunkiem, o którym mowa w art. 87 § 1 o.p., choć rachunek taki nie musi spełniać wszelkich wymagań jakie narzucone są takim rachunkom⁶¹⁹. Brak obowiązku, związany ze szczególną procedurą dotyczącą rolników ryczałtowych, nie pozbawia ich uprawnienia do wystawiania faktur, skoro posiadają oni status podatnika podatku VAT.

9. Nabywca produktów rolnych rolnika ryczałtowego

Jeżeli nabywcą produktów rolnika ryczałtowego jest podatnik który rozlicza ten podatek, sprzedaż realizowana jest po cenach netto, przy zastosowaniu 7% stawki zryczałtowanego zwrotu VAT. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 115 ust 1 u.p.o.t.u. nabywającymi produkty rolne lub usługi rolnicze są w tym przypadku nie tylko podatnicy polscy, lecz także inni podatnicy, zarówno posiadający siedzibę (bądź miejsce zamieszkania) w innym państwie członkowskim, jak i poza UE. Każdy z tych podatników obowiązany jest wypłacić rolnikowi ryczałtowemu zryczałtowany zwrot podatku⁶²⁰. W przypadku, gdy kupujący nie jest podatnikiem VAT, zryczałtowany zwrot VAT nie będzie miał zastosowania. W takiej sytuacji rolnik ryczałtowy powinien negocjować cenę brutto, uwzględniając ceny oferowane przez konkurencyjnych dostawców. Jeśli

⁶¹⁷ Por. Interpretacja indywidualna z dnia 13 lutego 2018 r. 0114-KDIP1-3.4012.534.2017.1.KC.

⁶¹⁸ Interpretacja indywidualna z dnia 31 sierpnia 2012 r. ITPP2/443-746/12/RS.

⁶¹⁹ Interpretacja indywidualna z dnia 24 lutego 2010 r. IPPP3/443-1176/09-2/KC.

⁶²⁰ A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz...*, s. 1498.

wynegocjowana cena brutto będzie wyższa niż cena rynkowa, nadwyżka ta może częściowo zrekompensować podatek VAT zapłacony przy zakupie środków produkcji. Tego rodzaju kwota stanowić będzie dodatkowy przychód dla gospodarstwa rolnego rolnika ryczałtowego⁶²¹.

Czynni podatnicy VAT, którzy nabywają produkty rolne od rolników ryczałtowych, są zobowiązani m.in. by doliczyć do ceny netto produktów sprzedawanych przez rolników kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku VAT⁶²² oraz do wystawienia faktur VAT RR, które dokumentują nabycie tych towarów i usług. Obowiązek ten nie dotyczy pozostałych podatników VAT, takich jak osoby korzystające ze zwolnienia podmiotowego lub wykonujące wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo z VAT⁶²³. Podatnik zarejestrowany jako podatnik podatku VAT czynny nabywający produkty rolne od rolnika ryczałtowego, wystawia w dwóch egzemplarzach fakturę dokumentującą zakup tych produktów. Oryginał faktury przekazywany jest sprzedawcy, czyli rolnikowi ryczałtowemu. Należy również podkreślić, iż celem faktury oraz dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty jest w tym przypadku przede wszystkim udokumentowanie rzeczywistego przebiegu zdarzenia gospodarczego, a dodatkowo - dla nabywcy produktów rolnych - potwierdzenie prawa do powiększenia kwoty podatku naliczonego uprawniającej do obniżenia kwoty podatku należnego⁶²⁴.

Zgodnie z art. 116 ust 6 u.p.o.t.u. zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 u.p.o.t.u.⁶²⁵, w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonano zapłaty, pod warunkiem że:

- 1) nabycie produktów rolnych jest związane z dostawą opodatkowaną;
- 2) zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego lub na jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem;

⁶²¹ T. Kondraszuk, J. Jaworski, *Wybór formy opodatkowania VAT a koszty i korzyści rolnika*, w: *Prace naukowe Uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu*, 2018, nr 503, s. 230 i nast.

⁶²² J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 959.

⁶²³ J. Kowalski, *Rozliczenie VAT z faktury VAT RR*, Legalis.

⁶²⁴ Interpretacja indywidualna z dnia 25 lutego 2025 r. 0114-KDIP1-3.4012.97.2025.1.JG.

⁶²⁵ Zgodnie z art. 86 ust 2 pkt 3 u.p.o.t.u. kwotę podatku naliczonego stanowi zryczałtowany zwrot podatku, o którym mowa w art. 116 ust. 6.

- 3) w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne zostaną podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty.

Należy więc stwierdzić, iż przedmiotowy przepis realizuje w zakresie zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników, ogólną zasadę podatku VAT określoną w art. 86 ust 1 u.p.o.t.u., zgodnie z którą w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego⁶²⁶. Przedmiotowe uprawnienie jest tym bardziej istotne, gdyż zapobiega kumulowaniu się podatku w cenie towarów i usług przy przechodzeniu przez poszczególne fazy obrotu, co uniezależnia wysokość podatku ponoszoną przez konsumenta w cenie końcowej od liczby transakcji dotyczących opodatkowanego dobra⁶²⁷. Trzeba przy tym zauważyć, że zgodnie z treścią przepisu odnoszącego się do nabywców produktów rolnych od rolnika ryczałtowego, odliczenia z tego tytułu nabywca może dokonać w okresie rozliczeniowym, w którym dokonał zapłaty. Zasadę tę stosuje się, również w odniesieniu do dokonanych części zapłaty rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę towarów i usług⁶²⁸.

W odniesieniu do uprawnienia wynikającego z art. 116 ust. 6 u.p.o.t.u., ustawodawca wprowadza jednak dodatkowe warunki dotyczące możliwości zastosowania odliczenia. Zatem, zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego, o którą może obniżyć podatek należny, jeżeli spełnione zostały ustawowe warunki. W przeciwnym wypadku uprawnienie to nabywca traci⁶²⁹. Co istotne, przyczyny niespełnienia wymaganych warunków pozostają co do zasady bez znaczenia - brak prawa do odliczenia występuje także wtedy, gdy niewypełnienie tych przesłanek nie wynikało z winy ani działania nabywcy⁶³⁰.

Pierwszym z tych warunków jest konieczność wykazania związku pomiędzy zakupem produktów rolnych a sprzedażą opodatkowaną podatnika, będącego nabywcą

⁶²⁶ z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

⁶²⁷ W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy...*, art. 86.

⁶²⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 kwietnia 2017 r., I SA/Gd 109/17, Legalis nr 1599541.

⁶²⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 lipca 2025 r., nr 0111-KDIB1-1.4010.244.2025.4.KM.

⁶³⁰ A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz...*, s. 1499.

tych produktów lub usług rolniczych. Z uwagi na to że zwrot dokonywany jest tylko przez podatników niekorzystających ze zwolnienia podmiotowego, a wśród towarów i usług zwolnionych z podatki nie ma towarów ani usług rolniczych, spełnienie tego warunku ma miejsce w zasadzie zawsze⁶³¹.

Drugim warunkiem jest, aby zapłata za produkty rolne, obejmująca także kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, została dokonana na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego lub na jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej (dalej jako: SKOK), której jest członkiem. Oznacza to, że prawo nabywcy do odliczenia zryczałtowanej rekompensaty wiąże się z faktem zapłaty przez nabywcę należności za dostarczone produkty rolne, obejmującej zryczałtowaną rekompensatę (zryczałtowany zwrot podatku). Przedmiotowy przepis nawiązuje do treści art. 303 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, z którego wynika wyraźnie, że źródłem uprawnienia nabywcy do odliczenia zryczałtowanej rekompensaty, jest nie tylko dostawa produktów rolnych przez rolnika ryczałtowego, ale w równorzędnym stopniu - wypłata przez nabywcę zryczałtowanej rekompensaty⁶³².

Nabywca produktów rolnych od rolnika ryczałtowego, będący czynnym podatnikiem VAT, jest więc zobowiązany do wypłaty zryczałtowanego zwrotu podatku VAT rolnikowi, w celu zachowania prawa do obniżenia podatku należnego o odpowiadającą temu zwrotowi kwotę podatku naliczonego. W założeniu mechanizm ten ma zapewniać zachowanie zasady równości i neutralności systemu VAT, a jednocześnie ograniczać wydatki administracyjne, które wiązałyby się z wypłatą zwrotu przez organy publiczne. W praktyce jednak pojawia się ryzyko, że korzyść wynikająca z ryczałtowej rekompensaty zostanie w całości lub częściowo przejęta przez nabywcę - tj. czynnego podatnika VAT - który jest bezpośrednio zaangażowany w daną transakcję. W warunkach rynkowych nabywca może bowiem ustalić cenę skupu na poziomie, który uwzględnia wartość rekompensaty, co prowadzi do sytuacji, w której rolnik, mimo formalnego prawa do jej otrzymania, nie uzyskuje rzeczywistej korzyści ekonomicznej. W efekcie to nabywca, poprzez wykazanie kwoty zryczałtowanego zwrotu jako podatku naliczonego w deklaracji VAT, staje się de facto beneficjentem tego mechanizmu⁶³³.

Spełnienie przedmiotowego warunku może być również utrudnione przez wymóg posiadania przez rolnika ryczałtowego konta bankowego lub rachunku

⁶³¹ A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz...*, s. 1499.

⁶³² Wyrok NSA z dnia 14 marca 2023 r., I FSK 221/20, Legalis nr 2902133.

⁶³³ Szerzej na ten temat, zob. W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 97 i nast.

w SKOK- u. Należy jednak podkreślić, że wprowadzenie przedmiotowego wymogu jest w zrozumiałe, gdyż służyć ma zapobieganiu fikcyjnym transakcjom⁶³⁴. Stosownie do art. 116 ust. 7 u.p.o.t.u. za datę dokonania zapłaty uważa się datę wydania dyspozycji przekazania środków finansowych na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego lub na jego rachunek w SKOK, której jest członkiem, jeżeli dyspozycja ta została zrealizowana. Posiadanie przez rolnika ryczałtowego rachunku bankowego (lub rachunku w SKOK) ma jednak znaczenie wyłącznie dla możliwości odliczenia kwoty zryczałtowanego zwrotu przez podatnika dokonującego wypłaty, nie wpływa natomiast na samo prawo rolnika do otrzymania tej rekompensaty. Oznacza to, że w sytuacji, gdy dostawcą produktów rolnych lub usługodawcą jest rolnik ryczałtowy nieposiadający takiego rachunku, nabywca nie zostaje zwolniony z obowiązku wypłaty należnego zwrotu ani z obowiązku jego udokumentowania fakturą VAT RR⁶³⁵. Warto również zaznaczyć, iż utrata prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z faktury VAT RR na skutek zapłaty wynagrodzenia gotówką a nie przelewem na rachunek bankowy rolnika nie oznacza, że podatek naliczony staje się automatycznie kosztem uzyskania przychodu⁶³⁶.

Warto ponadto odnieść się do art. 116 ust. 8 u.p.o.t.u., zgodnie z którym warunek dokonania zapłaty należności za produkty rolne dotyczy tej części zapłaty, która stanowi różnicę między kwotą należności za dostarczone produkty rolne a kwotą należności za towary i usługi dostarczone rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę tych produktów rolnych. Oznacza to, iż ustawodawca rozpoznaje sytuację, w której nabywca produktów rolnych i rolnik ryczałtowy (sprzedawca) związani są także innymi interesami i mogą kompensować wzajemne należności i zobowiązania. W takim przypadku kompensata wzajemnych należności jest uważana za spełniającą przedmiotowy warunek. Natomiast w sytuacji, gdy kompensata nie pokrywa pełnej należności rolnika ryczałtowego, zgodnie z omawianym przepisem nabywca produktów rolnych jest obowiązany dopłacić różnicę⁶³⁷.

Przez należności za towary i usługi dostarczane rolnikowi ryczałtowemu, w tym przypadku rozumie się również potrącenia z tytułu spłat rat pożyczek i zaliczek udzielanych rolnikowi ryczałtowemu dostarczającemu produkty rolne, dokonane przez podatnika nabywającego te produkty⁶³⁸, pod warunkiem że:

⁶³⁴ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 116, teza 27.

⁶³⁵ A. Bartosiewicz, *VAT, Komentarz...*, s. 1502.

⁶³⁶ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 31 marca 2016 r., I SA/Łd 114/16, Legalis nr 1482254.

⁶³⁷ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 116, teza 37.

⁶³⁸ Zgodnie z art. 116 ust 9 u.p.o.t.u.

- 1) zaliczka została przekazana na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego lub na jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, a na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu potwierdzającego dokonanie tej wpłaty;
- 2) raty i pożyczki wynikają z umów zawartych w formie pisemnej.

Ponadto należności za towary i usługi dostarczane rolnikowi ryczałtowemu, w tym kontekście mogą również odnosić się do potrąceń, wynikających z innych ustaw, rozporządzeń Rady UE lub tytułów wykonawczych (egzekucyjnych)⁶³⁹. Zwrot „potrącenia, jeżeli wynikają z innych ustaw” dotyczy wszystkich potrąceń wzajemnych należności, w tym wynikających z umów opartych między innymi na przepisach k.c.⁶⁴⁰. Potrącenie wierzytelności jest jedną z form wygaśnięcia zobowiązania w wyniku wykonania świadczenia poprzez umorzenie wzajemnych wierzytelności między stronami. Wygaśnięcie zobowiązania przez potrącenie (kompensata wierzytelności), następuje wówczas, gdy jedna strona jest w stosunku do drugiej dłużnikiem i jednocześnie wierzycielem, tj. ma zarówno wierzytelności, jak i zobowiązania względem drugiej strony. Potrącenie stanowi zatem formę wzajemnej zapłaty za istniejące pomiędzy stronami zobowiązania, co pozwala na traktowanie jej na równi z zapłatą. Zatem w przypadku transakcji potrącenia wzajemnych wierzytelności dochodzi do rozliczenia transakcji, gdzie potrącenie (kompensata) stanowi formę zapłaty⁶⁴¹. Ponadto prawa do odliczenia nie pozbawia również dokonanie przez nabywcę zapłaty należności jedynie w części na rachunek bankowy, a w pozostałej części poprzez umorzenie wierzytelności rolnikowi ryczałtowemu za nabyte produkty rolne lub usługi, obejmującej zryczałtowany zwrot podatku⁶⁴².

Trzecim warunkiem uzyskania prawa do odliczenia przez nabywcę w kontaktach z rolnikami ryczałtowymi jest to, aby w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne podany został numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo by na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego

⁶³⁹ Zgodnie z art. 116 ust 9a u.p.o.t.u.

⁶⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 10 marca 2020 r., I FSK 1277/18, Legalis nr 2420190

⁶⁴¹ Interpretacja indywidualna z dnia 15 lutego 2024 r., 0113-KDIP1-3.4012.834.2023.1.ALN.

⁶⁴² Zob. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 marca 2018 r., I SA/Łd 96/18, Legalis nr 1742171.

dokonanie zapłaty. Celem tej regulacji jest powiązanie zapłaty dokonywanej przez podatnika VAT na rachunek rolnika ryczałtowego z konkretną transakcją zakupu produktów rolnych. Numer faktury jest w tym przypadku daną charakterystyczną, która wskazuje jasno dokument na podstawie, którego została uregulowana płatność⁶⁴³. Warto przy tym jednak zaznaczyć, iż zgodnie z orzecznictwem NSA w sytuacji, gdy na dokumencie zapłaty rolnikowi ryczałtowemu należności z faktury VAT RR brak jest wskazania jedynie daty wystawienia tej faktury (a także w określonych przypadkach jej numeru), a spełnione są wszystkie inne warunki określone w art. 116 ust. 6 u.p.o.t.u., które pozwalają na jednoznaczne przyporządkowanie dokumentu zapłaty do konkretnej transakcji określonej w tej fakturze i zweryfikowanie terminowości dokonania tej zapłaty, pozbawienie nabywcy produktów rolnych prawa zwiększenia podatku naliczonego o zryczałtowany zwrot podatku, w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonano zapłaty, narusza zasadę proporcjonalności określoną w Konstytucji RP⁶⁴⁴ wyrażoną w art. 31 ust. 3⁶⁴⁵ w zw. z art. 2⁶⁴⁶ Konstytucji RP⁶⁴⁷. Oznacza to, że jeżeli w danym konkretnym przypadku istnieje obiektywna możliwość przyporządkowania określonych płatności do konkretnych transakcji zawieranych między podatnikiem a rolnikiem ryczałtowanym to niedochowanie wymogów określonych w art. 116 ust. 6 pkt 3 u.p.o.t.u. nie może stanowić przeszkody dla odliczenia podatku naliczonego z tytułu tego rodzaju transakcji⁶⁴⁸. Choć przedstawione stanowisko może budzić pewne wątpliwości w świetle wykładni językowej, to jednak – jako przeciwwaga dla nadmiernie formalistycznego podejścia organów podatkowych, uzasadnianego literalnym brzmieniem przepisów - zasługuje zasadniczo na aprobatę.⁶⁴⁹

⁶⁴³ Interpretacja indywidualna z dnia 25 lutego 2025 r. 0114-KDIP1-3.4012.97.2025.1.JG.

⁶⁴⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

⁶⁴⁵ Art. 31 ust 3 Konstytucji RP: Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

⁶⁴⁶ Art. 2 Konstytucji RP: Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

⁶⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2010 r., I FSK 1938/09, Legalis nr 325480; podobnie: Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 14 kwietnia 2010 r., I SA/Go 201/10, Legalis nr 228978.

⁶⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 7 lipca 2009 r., I FSK 514/08, Legalis nr 224170.

⁶⁴⁹ A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz*..., s. 1500.

10. Uwagi końcowe

Prawo podatkowe z założenia zawsze będzie wywierało silny wpływ na sferę wolności człowieka. Biorąc pod uwagę wysoki stopień ingerencji w życie podatników, przepisy statuujące ich prawa i obowiązki powinny być ustanawiane ze starannością właściwą dla tak delikatnej materii. Przepisy prawa podatkowego skierowane do ogółu społeczeństwa powinny być zatem przejrzyste i jasne, skonstruowane tak, aby zapewnić ich powszechne zrozumienie. Analiza stosowanego w Polsce systemu ryczałtu dla rolników wskazuje natomiast na wysoki stopień skomplikowania obowiązujących przepisów.

Biorąc pod uwagę, że głównym celem wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego modelu korzystającego z ryczałtu dla rolników, j było przede wszystkim uproszczenie regulacji dotyczących opodatkowania rolników podatkiem VAT, przedmiotowy stan rzeczy należy uznać za niedopuszczalny. Szczegółowe regulacje dotyczące tego zagadnienia wciąż budzą znaczne wątpliwości interpretacyjne wśród specjalistów. W praktyce prowadzi to do znaczącej ilości sporów sądowych oraz interpretacji podatkowych⁶⁵⁰, które przekładają się na zwiększenie kosztów administracyjnych związanych ze stosowanym modelem, oraz przekładają się na zwiększenie ryzyka związanego ze stosowaniem przedmiotowego rozwiązania przez rolników. Powyższe wskazuje więc na potrzebę doprecyzowania regulacji dotyczących ryczałtu dla rolników, pozwalającej na zwiększenie przejrzystości stosowania zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników. Kluczowym dla tego celu byłoby przede wszystkim doprecyzowanie zakresu przedmiotowego i podmiotowego stosowanego w Polsce modelu ryczałtu dla rolników, gdyż tworzenie instytucji prawnofinansowych wymaga dokładnego określenia kręgu podmiotów, do których taka instytucja się odnosi⁶⁵¹. Pozwoliłoby to na pewniejsze określenie, komu i w jakim zakresie przysługuje rekompensata, co z kolei zwiększyłoby pewność prawa oraz spójność systemu. Stosowany w Polsce system ryczałtowego zwrotu VAT dla rolników, mimo uproszczonej formy, nie zawsze skutecznie realizuje swój cel, ponieważ rekompensata zależy wyłącznie od wartości sprzedaży, a nie od rzeczywiście poniesionych kosztów zawierających VAT. W przypadku braku sprzedaży – np. z powodu suszy lub chorób – rolnik nie otrzymuje zwrotu, mimo poniesienia wydatków. W efekcie rolnik nie

⁶⁵⁰ M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 280.

⁶⁵¹ W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 185.

odzyskuje podatku w sytuacjach, gdy mimo poniesienia wydatków, nie uzyska przychodu ze sprzedaży. Obowiązujący model opodatkowania nie pozwala więc na kształtowanie pozytywnych zachowań rolników w zakresie rozwoju działalności rolniczej i inwestycji. Dodatkowo, w praktyce część korzyści z rekompensaty może zostać przejęta przez nabywców, którzy odpowiednio dostosowują ceny skupu i sami odliczają kwotę ryczałtu, jako podatek naliczony.

Biorąc pod uwagę powyższe zastrzeżenia, należy zauważyć, że nawet relatywnie niewielkie obowiązki administracyjne nakładane na rolników ryczałtowych, takie jak prowadzenie uproszczonej ewidencji sprzedaży, przechowywania faktur VAT-RR czy spełnianie określonych wymogów formalnych, mogą jawić się jako niewspółmierne do faktycznych, nierzadko ograniczonych korzyści, wynikających z korzystania ze zryczałtowanego zwrotu. Brak pełnej neutralności podatkowej, trudna do przewidzenia wysokość zwrotu oraz ryzyko jego ekonomicznego przechwycenia przez nabywców sprawiają, że model ten okazuje się mało efektywny i niesprawiedliwy.

VI. Zasady ogólne opodatkowania działalności rolniczej

1. Podstawowe założenia ogólnego opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT

Podatek VAT zalicza się do kategorii podatków obrotowych o charakterze powszechnym, co oznacza, że cechuje go szeroki zakres zastosowania - zarówno w ujęciu podmiotowym, jak i przedmiotowym. Powszechność opodatkowania stanowi jedną z jego podstawowych zasad konstrukcyjnych, a wszelkie wyjątki od jej stosowania mogą prowadzić do nadużyć i zmniejszać tym samym skuteczność fiskalną jego stosowania. Jakiegokolwiek odstępstwa od reguły powszechnego opodatkowania powinny być w przypadku podatku VAT odpowiednio umotywowane i wynikać bezpośrednio z przepisów prawa. Ponadto, możliwe jest również wprowadzenie systemów specjalnych, dostosowanych do specyfiki określonych dóbr lub usług, które różnią się od ogólnego modelu opodatkowania VAT czego przykładem może być rolnictwo. Działalność rolnicza korzysta ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 3 u.p.o.t.u. zgodnie, z którym od podatku VAT zwalnia się dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego. Na gruncie u.p.o.t.u. za rolnika ryczałtowego może być uznany rolnik, który nie ma obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie u.o.r. i nie zrezygnował z przysługującego mu zwolnienia od VAT w zakresie sprzedaży wytworzonych przez siebie produktów rolnych oraz świadczonych usług⁶⁵². Przedmiotowe zwolnienie dotyczy więc jedynie konkretnej grupy rolników (rolników ryczałtowych) i tylko w wyrażnie wskazanym w przepisie zakresie⁶⁵³. Świadczenie usług rolniczych oraz dostawa produktów rolnych przez podmioty inne niż rolnicy ryczałtowi podlegać będzie opodatkowaniu na zasadach ogólnych⁶⁵⁴. Rolnicy, którzy zrezygnowali z przysługującego im zwolnienia w ramach prowadzonej działalności rolniczej, będą podlegać opodatkowaniu na zasadach ogólnych, podobnie jak rolnicy, którzy są obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych na

⁶⁵² J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 954.

⁶⁵³ Szerzej omówiono w rozdziale V niniejszej pracy.

⁶⁵⁴ Interpretacja indywidualna z dnia 6 grudnia 2016 r. 1061-IPTPP1.4512.484.2016.2.MW.

podstawie u.o.r., w związku z czym nie będą mogli korzystać ze zwolnienia i wynikającego z niego ryczałtowanego zwrotu podatku⁶⁵⁵.

Ustawa daje rolnikom niezobowiązanym do prowadzenia ksiąg rachunkowych, możliwość wyboru w zakresie korzystania ze zwolnienia od podatku VAT, a co za tym idzie, daje prawo do rezygnacji z systemu ryczałtowego dla rolników i rozliczanie podatku VAT na zasadach ogólnych⁶⁵⁶. Prawo do wyboru metody opodatkowania pozostawione rolnikom oparte jest w dużej mierze na rozwiązaniach stosowanych na gruncie prawa UE. Zgodnie z art. 296 ust 3 dyrektywy 2006/112/WE na zasadach i warunkach ustalanych przez każde państwo członkowskie, każdy rolnik ryczałtowy ma prawo wybrać pomiędzy zastosowaniem zasad ogólnych VAT a, w zależności od sytuacji, zastosowaniem procedur uproszczonych. Na tej podstawie można wyróżnić dwa typy rolników⁶⁵⁷:

- 1) rolników ryczałtowych, którzy nie są podatnikami VAT i korzystają przy sprzedaży swoich produktów rolnych oraz usług rolniczych ze zwolnienia od VAT, zachowując przy tym możliwość częściowego, ryczałtowego otrzymania zwrotu podatku naliczonego w dokonywanych przez nich zakupach;
- 2) Rolników rozliczających się na zasadach ogólnych, którzy są zarejestrowanymi podatnikami VAT, mającymi możliwość odzyskania całości podatku naliczonego VAT w dokonywanych przez nich zakupach towaru.

Na gruncie podatku VAT rolnicy, którzy nie są obowiązani do prowadzenia pełnej rachunkowości mogą zrezygnować ze zwolnienia i wybrać rozliczanie podatku na zasadach ogólnych.

Warto zaznaczyć, że zgodnie z art. 113 u.p.o.t.u. rolnicy będący podatnikami VAT mogą również podlegać zwolnieniu dla drobnych przedsiębiorców, o ile stanowią podmiot posiadający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, a wartość ich sprzedaży, z wyłączeniem podatku, nie przekroczyła w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 200 000 zł. Rolnicy podlegający zwolnieniu podmiotowemu z VAT mają obowiązek prowadzenia uproszczonej ewidencji sprzedaży, pozwalającej na

⁶⁵⁵ Por. D. Łobos-Kotowska, *Gospodarstwo rodzinne...*, s. 136.

⁶⁵⁶ D. Zabielska, *Uwarunkowania zasad funkcjonowania podatku VAT w gospodarstwach rolnych*, „Zeszyty Naukowe SGGW - Ekonomia I Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2011, nr 89, s. 65.

⁶⁵⁷ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 952.

systematyczną rejestrację wykonanych dostaw i nieprzekroczenie limitu zwolnienia podmiotowego⁶⁵⁸. W przypadku rezygnacji ze zwolnień, po dokonaniu rejestracji VAT, rolnik rozliczać będzie natomiast podatek w taki sam sposób, jak inni przedsiębiorcy, czyli według zasad ogólnych.

Rolnik, który rozlicza się na zasadach ogólnych jest zarejestrowany jako podatnik podatku VAT oraz ma obowiązek wystawiać faktury, prowadzić ewidencję, składać deklaracje VAT do urzędu skarbowego oraz regulować zobowiązania podatkowe⁶⁵⁹. Podstawę opodatkowania stanowi obrót, poprzez który rozumie się kwotę należną z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług, pomniejszoną o wartość podatku należnego. Kwota należna obejmuje całość świadczeń od nabywcy. Obrotem są również otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze związane z dostawą towarów lub świadczeniem usług. Rolnicy opodatkowani na zasadach ogólnych, nie korzystający ze zwolnienia podmiotowego, do wartości swojej sprzedaży doliczają podatek należny. Jednocześnie jednak mają prawo do odliczenia od kwoty podatku należnego podatku naliczonego, zapłaconego przy zakupie towarów i usług opodatkowanych podatkiem VAT, służących czynnościom opodatkowanym. Różnicę (saldo) wpłacają w określonych terminach do urzędu skarbowego. Saldo może być ujemne, wówczas podatnik ma prawo do obniżenia swojego podatku należnego, w następnym okresie rozliczeniowym lub otrzymuje zwrot różnicy na rachunek bankowy. Wybór pomiędzy zwrotem różnicy na rachunek bankowy albo do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe należy do podatnika⁶⁶⁰.

2. Obowiązki

Rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, które są zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u., ma prawo do rezygnacji z przysługującego mu zwolnienia pod warunkiem dokonania zgłoszenia rejestracyjnego w trybie art. 96 ust. 1 i 2 u.p.o.t.u. Wraz z chwilą, gdy uzyska status czynnego podatnika VAT, obowiązki rolnika wynikające z podatku VAT są

⁶⁵⁸ R. I. Dziemianowicz, *Efektywność...*, 352.

⁶⁵⁹ E. Kołodziej, A. Kobińska, *Wpływ zmian w zasadach rozliczania podatku VAT na sytuację finansową gospodarstwa rolnego*, „Roczniki naukowe Stowarzyszenia ekonomistów rolnictwa i agrobiznesu” 2012, t. 24, nr 2 s. 80.

⁶⁶⁰ R. I. Dziemianowicz, *Efektywność...*, s.353.

analogiczne do obowiązków innych podatników rozliczających ten podatek⁶⁶¹, co oznacza, iż rezygnując ze zwolnienia, rolnik traci najważniejszą zaletę korzystania ze zryczałtowanego zwrotu dla rolników, jaką jest ograniczony zakres obowiązków wynikających z podatku VAT. W konsekwencji rolnik przyjmuje na siebie wszystkie wymogi administracyjno-podatkowe wynikające z tego podatku. Do przedmiotowych obowiązków można zaliczyć m.in. obowiązek dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, wystawiania faktur, składania w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowych oraz prowadzenia wymaganych prawem ewidencji podatkowych⁶⁶². Dodatkowo, stosownie do art. 116 ust 5 u.p.o.t.u. rezygnacja ze zwolnienia może się wiązać z obowiązkiem poinformowania o tym nabywcy produktów rolniczych, z którym została zawarta umowa kontraktacji lub inna umowa o podobnym charakterze⁶⁶³.

Ponadto rolnik ryczałtowy, który zamierza zrezygnować ze zwolnienia z podatku VAT, musi mieć świadomość, że rezygnacja pozbawia go również ochrony przed skutkami postępowania niezgodnego z przepisami dotyczącymi podatku VAT⁶⁶⁴. Nie jest przy tym ważne, czy naruszenie przepisów będzie świadome, czy będzie skutkiem braku znajomości ustawy. W każdym z powyższych przypadków postępowanie podatnika VAT niezgodne z obowiązującymi przepisami stwarza stan zagrożenia sankcjami określonymi m.in. w u.p.o.t.u. oraz k.k.s.⁶⁶⁵

2.1 Obowiązek rejestracyjny

Co do zasady, na podatnikach VAT, poza obowiązkiem rejestracji wynikającym z przepisów o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, ciąży obowiązek szczególnej rejestracji dla celów VAT. Zgodnie z art. 96 ust. 1 u.p.o.t.u. podatnicy⁶⁶⁶ są obowiązani przed dniem wykonania pierwszej czynności podatkowej⁶⁶⁷ złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne. Podatnik, który dokonał rejestracji uzyskuje w ten sposób status podatnika VAT. Od przedmiotowej zasady istnieją jednak pewne wyjątki, czego przykładem jest z art. 96 ust 3 u.p.o.t.u.,

⁶⁶¹ J. Bieluk, *Obciążenia podatkowe rolnictwa*, w: *Prawo Rolne*, red. P. Czechowicz, Warszawa 2019, s. 597.

⁶⁶² J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 955; R. I. Dziemianowicz, *Efektywność...*, 353.

⁶⁶³ A. Bartosiewicz, *VAT komentarz...*, s. 1496.

⁶⁶⁴ L. Goraj, *Blaski i cienie życia rolnika z VAT-em*, „Owoce Warzywa Kwiaty” 2000, nr 24, s.2.

⁶⁶⁵ D. Zabielska, *Uwarunkowania zasad...*, s. 66.

⁶⁶⁶ A dokładniej, podmioty o których mowa w art. 15 oraz 15a u.p.o.t.u.

⁶⁶⁷ Określonych w art. 5 u.p.o.t.u.

zgodnie z którym podatnicy, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 u.p.o.t.u.⁶⁶⁸ lub wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 u.p.o.t.u. lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 u.p.o.t.u.⁶⁶⁹, mogą złożyć zgłoszenie rejestracyjne. Oznacza to, iż obowiązku rejestracyjnego nie mają podmioty zwolnione od VAT, czego przykładem są rolnicy korzystający ze zwolnienia z art. 43 ust 1 pkt 3 u.p.o.t.u. Mają oni jednak prawo do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, w wyniku czego uzyskują status podatnika VAT zwolnionego⁶⁷⁰.

Rolnik ryczałtowy rezygnujący ze zwolnienia musi dokonać zgłoszenia rejestracyjnego na potrzeby podatku od towarów i usług we właściwym urzędzie skarbowym. Po dokonaniu takiego zgłoszenia staje się czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług. Oznacza to, iż będzie on dokonywał rozliczenia podatku na zasadach ogólnych, czyli dokładnie w taki sam sposób, jak inni przedsiębiorcy⁶⁷¹.

2.2. Wystawianie faktur

Zgodnie z art. 106b u.p.o.t.u. podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

- 1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
- 2) wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość, chyba że podatnik korzysta z procedury szczególnej⁶⁷²

⁶⁶⁸ Czyli podmioty korzystające ze szczególnych procedur dotyczących drobnych przedsiębiorców – Dział XII u.p.o.t.u.

⁶⁶⁹ Art. 82 ust 3 u.p.o.t.u. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, wprowadzić inne niż określone w art. 43-81 zwolnienia od podatku, a także określić szczegółowe warunki stosowania tych zwolnień, uwzględniając: 1) specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami; 2) przebieg realizacji budżetu państwa; 3) potrzebę uzyskania dostatecznej informacji o towarach będących przedmiotem zwolnienia; 4) przepisy Unii Europejskiej.

⁶⁷⁰ P. Karwat, *Obowiązki formalne podatników VAT*, w: *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Gdynia 2006, s. 196.

⁶⁷¹ E. Hajduga, *JKP_VAT – (Bez)kosztowy obowiązek dla rolników – czynnych podatników VAT*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” Wrocław 2018, nr 522, s. 229.

⁶⁷² O której mowa w dziale XII w rozdziale 6a u.p.p.t.u.;

- 3) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu nie będącego innym podatnikiem podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
- 4) otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy:
 - a) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
 - b) czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4⁶⁷³,
 - c) dostaw towarów, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 1b⁶⁷⁴.

Mimo tego, że ustawodawca nie wyjaśnia pojęcia podatnika, zastosowanego w powyższym przepisie można założyć, mając na względzie spójność terminologiczną przedmiotowej ustawy, iż chodzi tu o podatnik określonego w art. 15 u.p.o.t.u. Warto przy tym zauważyć, że ustawodawca nie odnosi się do podatnika zarejestrowanego na potrzeby podatku VAT co sprawia, że obowiązek wystawienia faktury ciążyący na podatnikach jest niezależny od faktu dokonania rejestracji.⁶⁷⁵

Rolnicy ryczałtowi, co do zasady korzystają ze zwolnienia z wymogu wystawiania faktury na podstawie art. 106b ust. 2 u.p.o.t.u.⁶⁷⁶ Zwolnienie to obejmuje przy tym również wymóg wystawiania faktury na żądanie nabywcy towaru lub usługi (art. 106b ust. 3 pkt 2), co oznacza, iż nawet w przypadku żądania wystawienia faktury przez nabywcę, nie musi tego uczynić rolnik ryczałtowy zarówno dostarczający produkty rolne w zakresie prowadzonej przez siebie działalności rolniczej, jak i świadczący usługi rolnicze na rzecz podatników podatku VAT, który rozlicza podatek od tych usług⁶⁷⁷.

⁶⁷³ Zgodnie z art. 19a ust 5 pkt 4 u.p.o.t.u. obowiązek podatkowy powstaje z chwilą: wystawienia faktury z tytułu: a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego, b) świadczenia usług: - telekomunikacyjnych, - wymienionych w poz. 24-37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy, - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, - stałej obsługi prawnej i biurowej, - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego -z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

⁶⁷⁴ Zgodnie z art. 19a ust 1b u.p.o.t.u. w odniesieniu do dostaw towarów, o których mowa w art. 7a ust. 1 i 2, dokonywanych na rzecz podatnika ułatwiającego dostawy towarów oraz przez tego podatnika, obowiązek podatkowy powstaje w momencie zaakceptowania płatności w rozumieniu art. 41a rozporządzenia 282/2011.

⁶⁷⁵ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 106b, teza 1.

⁶⁷⁶ Zgodnie z przedmiotowym przepisem podatnik nie jest obowiązany do wystawiania faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9, art. 113a ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3.

⁶⁷⁷ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 106b, teza 48.

Rolnik rezygnujący ze zwolnienia tym samym przyjmuje na siebie zobowiązania związane z wystawianiem faktur. Nawet w przypadku skorzystania przez niego z innego zwolnienia w zakresie podatku VAT, zwalniającego z obowiązkowego wystawiania faktur z art. 106b ust 1 u.p.o.t.u. (np. zwolnienia podmiotowego z art. 113 u.p.o.t.u.) jego obowiązki w tym zakresie i tak powiększają się o obowiązek wystawienia faktury na żądanie z art. 106b ust 3 u.p.o.t.u. Warto przy tym również zaznaczyć, iż od 1 lutego 2026r. zgodnie z art. 106ge ust 1 u.p.o.t.u. podatnicy będą ponadto obowiązani wystawiać faktury ustrukturyzowane przy użyciu KSeF.

Faktura zawiera elementy takie jak data dokonania sprzedaży, cena jednostkowa bez podatku, podstawa opodatkowania, stawka i kwota podatku, kwota należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy⁶⁷⁸. Faktura nie musi natomiast zawierać podpisu ani jego odbiorcy, ani wystawcy - co odróżnia ogólnie stosowane faktury od faktury VAT RR⁶⁷⁹. Faktury VAT wystawia się także w celu udokumentowania czynności niepodlegających opodatkowaniu w Polsce w związku z ich wykonaniem zagranicą. Podatnicy nie mają obowiązku wystawiania faktur osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Jednakże na żądanie tych osób podatnicy są obowiązani do wystawienia faktury⁶⁸⁰.

2.3. Składanie deklaracji podatkowych

Jednym z podstawowych obowiązków podatników VAT jest składanie, w określonym w ustawie terminie, deklaracji rozliczeniowych. Zgodnie z art. 99 u.p.o.t.u. zasadą jest, iż podatnicy są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25-go dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. Można więc stwierdzić, iż deklarację co do zasady składa się między 1-szym a 25 -tym dniem tego miesiąca. Jeżeli 25 dzień miesiąca wypada w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, wówczas, zgodnie z art. 12 ust. 5 o.p. , termin do złożenia deklaracji przesuwa się na pierwszy dzień roboczy następujący po dniu lub dniach wolnych od pracy, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej.

⁶⁷⁸ Pełna lista wymogów dot. Tego co powinna zawierać faktura VAT została określona w treści art. 106e u.p.o.t.u.

⁶⁷⁹ Szerzej omówiono w rozdziale V niniejszej pracy.

⁶⁸⁰ P. Karwat, *Obowiązki formalne...*, s. 197.

W przypadku rolników, którzy zrezygnowali z ulgi z art. 43 ust 1 u.p.o.t.u., u których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 EUR, istnieje możliwość składania w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowych za okresy kwartalne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale, jako mały podatnik⁶⁸¹. W tym celu, zgodnie z art. 99 ust 2 u.p.o.t.u. powinni oni wybrać do rozliczania metodę kasową, polegającą na tym, że obowiązek podatkowy w odniesieniu do dokonywanych dostaw towarów i świadczenia usług powstaje, co do zasady, w związku z otrzymaniem całości lub części zapłaty⁶⁸² (w przypadku świadczeń wykonanych na rzecz osób innych niż podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny – nie później niż 180 dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi).⁶⁸³ Kwartałem jest, w rozumieniu tego przepisu "kwartał kalendarzowy", tj. nie dowolnie wybrane 3 miesiące, ale okres styczeń–marzec, kwiecień–czerwiec, lipiec–wrzesień oraz październik–grudzień⁶⁸⁴. Mały podatnik dobrowolnie wybiera te zasady, a więc ustawa nie przewiduje w tym zakresie dla tych podatników żadnego przymusu stosowania tych zasad⁶⁸⁵.

Z tej możliwości mogą skorzystać ponadto mali podatnicy, którzy nie wybrali metody kasowej bądź podatnicy podlegający opodatkowaniu ryczałtem od dochodów spółek, jednak dopiero po uprzednim zawiadomieniu na piśmie naczelnika urzędu skarbowego, najpóźniej do 25 dnia drugiego miesiąca kwartału, za który będzie po raz pierwszy złożona kwartalna deklaracja podatkowa.

Podatnicy, którzy wybrali możliwość rozliczeń kwartalnych, mogą ponownie składać deklaracje podatkowe za okresy miesięczne, nie wcześniej jednak niż po upływie 4 kwartałów, za które składali deklaracje kwartalne, po uprzednim zawiadomieniu na piśmie naczelnika urzędu skarbowego w terminie do dnia złożenia deklaracji podatkowej za pierwszy miesięczny okres rozliczeniowy, jednak nie później niż z dniem upływu

⁶⁸¹ Zgodnie z art. 2 ust 25 za małego podatnika rozumie się podatnika podatku od towarów i usług: a) u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 EUR, b) prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, zarządzającego alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju - jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 000 EUR.

⁶⁸² J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 397.

⁶⁸³ Art. 21 ust 1 u.p.o.t.u.

⁶⁸⁴ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 99, teza 34.

⁶⁸⁵ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 397.

terminu złożenia tej deklaracji. Podatnicy, którzy przestają być małymi podatnikami w związku z przekroczeniem w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro tracą - co do zasady⁶⁸⁶ także prawo do składania deklaracji za okresy kwartalne. W związku z powyższym, obowiązani są składać deklaracje podatkowe za okresy miesięczne, począwszy od rozliczenia za pierwszy miesiąc kwartału:

- 1) w którym przekroczono tę kwotę - jeżeli przekroczenie kwoty nastąpiło w pierwszym lub drugim miesiącu kwartału, a w przypadku gdy przekroczenie tej kwoty nastąpiło w drugim miesiącu kwartału, deklaracja za pierwszy miesiąc kwartału jest składana w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po drugim miesiącu kwartału;
- 2) następującego po kwartale, w którym przekroczono tę kwotę - jeżeli przekroczenie kwoty nastąpiło w trzecim miesiącu kwartału.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. ustawodawca wprowadził art. 99 ust. 11b u.p.o.t.u., zgodnie z którym deklaracje, o których mowa w ust. 1–3, 3c–6, 8–9 i 11a – a zatem wszystkie deklaracje rozliczeniowe, o których mowa w art. 99 u.p.o.t.u. – składa się wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Obowiązek ten wynika z dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z art. 250 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie są zobowiązane zapewnić podatnikom możliwość składania deklaracji elektronicznych, a dodatkowo mogą wymagać, by były one składane wyłącznie w tej formie. dyrektywa pozostawia jednak poszczególnym państwom swobodę w określeniu zasad i warunków dotyczących elektronicznego składania deklaracji.⁶⁸⁷ Od 1 października 2020 r. podstawowe deklaracje rozliczeniowe (VAT-7 oraz VAT-7K) wysyłane są jako pliki XML w ramach tzw. Jednolitych Plików Kontrolnych (dalej jako: JPK). Samo JPK można zdefiniować jako zbiór danych księgowych, logistycznych i podatkowych przedsiębiorstwa, przekazywany organowi podatkowemu w postaci elektronicznej, przedstawione w układzie wymaganym przez Ministerstwo Finansów⁶⁸⁸. Nowe JPK V7M i JPK V7K są dokumentami elektronicznymi obejmującymi łącznie deklarację VAT i informację o ewidencji (art. 99 ust. 11c u.p.o.t.u.). Podatnicy składają

⁶⁸⁶ Wyjątki zostały określone w art. 99 ust 6 u.p.o.t.u.

⁶⁸⁷ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 99, teza 151.

⁶⁸⁸ R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 251.

jeden dokument, ale w zależności od wybranego przez podatnika okresu na składanie dokumentacji elektronicznej. W przypadku pierwotnego JPK V7K - część ewidencyjną składa się do 25. dnia każdego miesiąca, natomiast część deklaracyjną do 25 dnia trzeciego miesiąca. Pierwotny JPK V7M (część ewidencyjna i część deklaracyjna) składane są do 25 dnia każdego miesiąca.⁶⁸⁹

2.4. Prowadzenie ewidencji

Zgodnie z art. 109 ust 3 u.p.o.t.u. podatnicy są co do zasady obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dane dotyczące:

- 1) rodzaju sprzedaży i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, w tym korekty podatku należnego, z podziałem na stawki podatku;
- 2) kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego, w tym korekty podatku naliczonego;
- 3) kontrahentów;
- 4) dowodów sprzedaży i zakupów.

Omawiana regulacja określa zasady prowadzenia ewidencji na potrzeby podatku VAT, a w szczególności wskazuje elementy, które ta ewidencja powinna zawierać. Tworzy jednocześnie aż sześć różnych rodzajów ewidencji:⁶⁹⁰

1. ewidencję uproszczoną, ograniczającą się wyłącznie do ewidencji sprzedaży, która jest prowadzona jedynie przez wybrane grupy podatników (art. 109 ust. 1 u.p.o.t.u.);
2. ewidencję standardową, zakupów i sprzedaży, podatku naliczonego i należnego, której prowadzenie jest obowiązkiem większości podatników (art. 109 ust. 3 u.p.o.t.u.);
3. ewidencje szczególne, wymagane dla przypadków określonych w art. 12 ust. 1 pkt 6, 7, 8 u.p.o.t.u.⁶⁹¹, (art. 109 ust. 9–11a u.p.o.t.u.);

⁶⁸⁹ W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy...*, art 109.

⁶⁹⁰ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 109, teza 1.

⁶⁹¹ Dotyczy m.in. przypadku towarów przemieszczanych przez podatnika na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, jeżeli na tych towarach mają być wykonane usługi na rzecz

4. ewidencje szczególne wymagane w związku z przemieszczeniem towarów w procedurze magazynu typu call-off stock (art. 109 ust. 11c u.p.o.t.u.);
5. ewidencję prowadzoną przez wybranych podatników w systemie TAX FREE. (art. 109 ust. 11f u.p.o.t.u.);
6. ewidencję szczególną prowadzoną przez członków Grupy VAT. (art. 109 ust. 11g–11k u.p.o.t.u.).

Po przejściu na zasady ogólne, podatnicy VAT mają więc obowiązek prowadzenia właściwej ewidencji zakupów towarów i usług nabywanych do produkcji rolnej oraz sprzedaży nieprzetworzonych produktów rolnych. Rozwiązania, które stosują w tym zakresie, są identyczne z przyjętymi w innych branżach i można uznać je za modelowe⁶⁹². Oznacza to więc, iż każdy specjalista w zakresie księgowości powinien być w stanie udzielić pomocy w zakresie prowadzenia przedmiotowych ewidencji. Podstawowymi dokumentami niezbędnymi do prowadzenia ewidencji są faktury VAT, faktury korygujące oraz dokumenty celne. Na potrzeby rozliczania podatku od towarów i usług są one księgowane na kontach rozrachunkowych z urzędami skarbowymi.

W przypadku wykonywania jednocześnie czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego i niedających takiego prawa podatnik zobowiązany jest do odrębnego określenia obrotu w zakresie obydwu ww. rodzajów czynności oraz odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanego z tymi rodzajami czynności⁶⁹³.

Nowelizacja o.p.,⁶⁹⁴ która weszła w życie 1 stycznia 2016 r., wprowadziła ponadto obowiązek przekazywania określonych informacji w określonej formie JPK⁶⁹⁵. Zgodnie z art. 193a ust.1 o.p., w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres,

podatnika, a po wykonaniu tych usług towary te są wysyłane lub transportowane z powrotem do tego podatnika na terytorium kraju oraz w innych przypadkach ujętych w art. 13 ust. 4 pkt 7 i 8, art. 10 ust. 1 pkt 2 i art. 28k ust. 2, a także w określonych przypadkach dotyczących wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość.

⁶⁹² T. Kondraszuk, *Prawnoekonomiczne aspekty...*, s. 52.

⁶⁹³ P. Karwat, *Obowiązki formalne podatników...*, s. 197.

⁶⁹⁴ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2016 poz. 846 z późn. zm.

⁶⁹⁵ E. Hajduga, *JPK_VAT – (bez)kosztowy obowiązek...*, s. 230.

którego dotyczą. W zakresie określenia podmiotów zobowiązanych do przygotowania JPK przepis rozróżnia więc dwie kategorie podmiotów:

- 1) podmioty, które prowadzą księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych;
- 2) podmioty, które ksiąg w ten sposób nie prowadzą.

Tylko pierwsza kategoria ma jednak obowiązek przekazywać na żądanie organów podatkowych całość lub część tych ksiąg oraz dowodów księgowych⁶⁹⁶. Należy przy tym zauważyć, że zgodnie z art. 109 ust. 8a u.p.o.t.u. ewidencja, o której mowa w art. 109 ust. 3 prowadzona jest w postaci elektronicznej przy użyciu programów komputerowych, co w powiązaniu z art. 193a § 1 o.p. sprawia, że wszyscy podatnicy zobowiązani do prowadzenia ewidencji "w formie elektronicznej przy użyciu programów komputerowych" są jednocześnie objęci obowiązkiem przekazywania stosownych informacji w formie JPK⁶⁹⁷. Jak już zostało wspomniane, od 1 października 2020 r. zaczął obowiązywać nowy plik JPK wspólny dla deklaracji i ewidencji VAT, który zastąpił dotychczas składane informacje o prowadzonej ewidencji w formie JPK VAT oraz deklaracje VAT-7/VAT-7K. Podatników będą obowiązywać dwa warianty: JPK V7M (dla deklaracji składanych za okresy miesięczne) albo JPK V7K (dla deklaracji składanych za okresy kwartalne). Powyższe zmiany dotyczą wszystkich czynnych podatników VAT⁶⁹⁸.

Warto ponadto zwrócić uwagę na art. 111 u.p.o.t.u. zgodnie, z którym podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Kasy rejestrujące stanowią szczególną formę dokumentacji podatkowej w VAT, przewidzianą wyłącznie dla podatników dokonujących dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych⁶⁹⁹. Uzasadnieniem dla zastosowania tej specyficznej formy ewidencji jest konieczność zapewnienia zwiększonej kontroli nad obrotem oraz kwotami podatku należnego

⁶⁹⁶ A. Mariański, *Ordynacja podatkowa...*, art. 193a, teza 2.

⁶⁹⁷ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 109, teza 230.

⁶⁹⁸ W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy...*, art. 109, teza 21.

⁶⁹⁹ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, s. 330.

w relacjach z podmiotami niebędącymi podatnikami VAT. W obrocie między podatnikami taka kontrola nie jest konieczna, gdyż mechanizmy samoweryfikacji zostały wbudowane w system podatku, w szczególności poprzez powiązanie prawa do odliczenia podatku naliczonego z obowiązkiem posiadania faktury wystawionej przez sprzedawcę. W rezultacie, w interesie nabywcy (podatnika) leży egzekwowanie prawidłowego i terminowego wystawienia faktury⁷⁰⁰.

Odmienne przedstawia się sytuacja przy sprzedaży na rzecz konsumentów. Na podstawie art. 106b u.p.o.t.u., podatnik co do zasady nie jest zobowiązany do wystawienia faktury dokumentującej taką transakcję (poza przypadkiem, gdy zażąda tego nabywca). W konsekwencji, brak odrębnych regulacji mógłby prowadzić do zaniżania lub ukrywania obrotów poprzez nieudokumentowaną sprzedaż. Funkcją kasy rejestrującej jest zatem z jednej strony wystawianie paragonów potwierdzających sprzedaż, a z drugiej prowadzenie ewidencji obrotu, która zabezpiecza interes fiskalny państwa⁷⁰¹.

Od 1 maja 2019 r. w Polsce wprowadzono również kasy rejestrujące on-line, wyposażone w funkcjonalność automatycznego przesyłania danych do Centralnego Repozytorium Kas (dalej jako: CRK). Do systemu trafiają w czasie rzeczywistym informacje o każdej transakcji, obejmujące m.in. podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, rodzaj towaru lub usługi, a także czas i miejsce instalacji kasy. Celem nowych rozwiązań jest zwiększenie kontroli obrotu i ograniczenie szarej strefy. Wprowadzenie systemu ma charakter ewolucyjny. Obok kas on-line wciąż funkcjonują kasy starszego typu (z zapisem elektronicznym lub papierowym), które będą stopniowo wycofywane z rynku. Podstawową różnicą między kasami on-line a tradycyjnymi jest możliwość zautomatyzowanego, ciągłego przesyłania danych do CRK, przy jednoczesnym braku przekazywania danych nabywcy⁷⁰².

Pełen zakres obowiązków związanych z prowadzeniem kas rejestrujących określa przede wszystkim ust 6 pkt 1 i ust. 9 pkt 1 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących⁷⁰³, oraz art. 11 ust 3a u.p.o.t.u.⁷⁰⁴ Należy przy tym jednak podkreślić, iż ust. 3 pkt 1 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwolnień

⁷⁰⁰ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 111, teza 230, 1 i nast.

⁷⁰¹ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 111, teza 3 i nast.

⁷⁰² Zob. A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa. 2025, LEX, art. 111, teza 5 i nast.

⁷⁰³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2025 r. w sprawie kas rejestrujących, Dz. U. poz. 845.

⁷⁰⁴ Szerzej na ten temat, zob. T. Krywan, *Zasady ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kas rejestrujących*, LEX/el. 2025.

z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (dalej jako: r.z.o.p.k.r.)⁷⁰⁵ zwalnia czasowo wybrane grupy podatników z obowiązku ewidencjonowania. Zgodnie z przedmiotowym ustępem, zwalnia się z obowiązku prowadzenia ewidencji w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2027 r.:

- 1) podatników, u których wartość sprzedaży dokonanej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła kwoty 20 000 zł, a w przypadku podatników rozpoczynających w poprzednim roku podatkowym dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli wartość sprzedaży z tego tytułu, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w poprzednim roku podatkowym, nie przekroczyła kwoty 20 000 zł;
- 2) podatników rozpoczynających po dniu 31 grudnia 2024 r. dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli przewidywana przez podatnika wartość sprzedaży z tego tytułu, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w danym roku podatkowym, nie przekroczy kwoty 20 000 zł;
- 3) podatników, którzy dokonują dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych z obowiązku prowadzenia ewidencji, wymienionych w części I załącznika do r.z.o.p.k.r., w przypadku gdy udział sprzedaży z tytułu czynności zwolnionych z obowiązku prowadzenia ewidencji, wymienionych w części I załącznika do r.z.o.p.k.r., w całkowitej sprzedaży podatnika dokonanej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, zwany dalej „udziałem procentowym sprzedaży”, w poprzednim roku podatkowym był wyższy niż 80%;
- 4) podatników rozpoczynających po dniu 31 grudnia 2024 r. dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli przewidywany przez podatnika udział procentowy sprzedaży:
 - a) za okres pierwszych sześciu miesięcy wykonywania tych czynności,

⁷⁰⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, Dz.U. z 2024 r. poz. 1902.

- b) za okres do końca roku, w przypadku gdy okres wykonywania tych czynności w roku podatkowym jest krótszy niż sześć miesięcy – będzie wyższy niż 80%;
- 5) jednostki samorządu terytorialnego w zakresie czynności wykonywanych przez ich jednostki organizacyjne⁷⁰⁶,
 - a) które na dzień 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia, o którym mowa w art. 8 ust. 2 ustawy o szczególnych zasadach rozliczeń VAT, albo
 - b) jeżeli ich jednostki organizacyjne na dzień 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia z takiego obowiązku.

Ponadto zgodnie z ust 2 pkt 1 r.z.o.p.k.r. zwalnia się z obowiązku prowadzenia ewidencji w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2027 r. również czynności wymienione w załączniku do przedmiotowego rozporządzenia, spośród których dla działalności w sektorze rolniczym szczególnie kluczowe wydaje się zwolnienie usług związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych, z wyjątkiem usług podkuwania koni (PKWiU ex 01.62.10.0).

3. Uprawnienia

Na rolnikach rozliczających się według zasad ogólnych VAT ciąży dużo większa ilość obowiązków o charakterze administracyjnym i sprawozdawczym, niż na rolnikach korzystających ze zwolnienia od podatku VAT. Trzeba jednak przy tym również podkreślić, iż mimo większego skomplikowania, system opodatkowania na zasadach ogólnych wiąże się również z uprawnieniami, które nie występują w przypadku systemu ryczałtowego dla rolników. Jako przykłady można wskazać możliwość obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną, a także zwrot różnicy podatku i zwrotu podatku naliczonego z urzędu skarbowego⁷⁰⁷.

⁷⁰⁶ Zob. art. 2 pkt 1 Ustawy z dnia 5 września 2016 r o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2018 r. poz. 280.

⁷⁰⁷ D. Zabielska, *Uwarunkowania zasad...*, s. 66.

3.1. Zwrot podatku naliczonego

Zasadniczo podatek VAT traktowany jest jako obciążenie dla podmiotów gospodarujących, mimo że jedną z głównych zasad tego podatku jest tzw. zasada neutralności, dzięki której (poprzez m.in. zastosowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego) podatnik nie ponosi faktycznego ciężaru ekonomicznego podatku, który ostatecznie przerzucony jest na konsumenta ostatecznego. System odliczeń ma więc na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w trakcie całej jego działalności gospodarczej. Konstrukcja podatku od wartości dodanej zapewnia zatem, że wszelka działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu lub rezultatów, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny, pod warunkiem, że sama podlega opodatkowaniu VAT⁷⁰⁸.

W polskim porządku prawnym, instytucja podatku naliczonego określona została w art. 86 u.p.o.t.u., zgodnie z którym w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi (o którym mowa w art. 15 u.p.o.t.u.) przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego⁷⁰⁹. Obniżenie podatku należnego nie jest ulgą podatkową, w prawno-podatkowym rozumieniu tego pojęcia⁷¹⁰. Zgodnie z o.p., zastosowanie ulgi podatkowej powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub podatku. Wyjątkiem jest jednak obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów u.p.o.t.u. oraz innych odliczeń stanowiących element tego podatku⁷¹¹. Podstawą obniżenia podatku należnego jest faktura dostawcy lub, w przypadku importu towarów, dokumenty odprawy celnej.

Zgodnie z art. 87 ust 1 u.p.o.t.u. w przypadku, gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu

⁷⁰⁸ Wyrok ETS z dnia 14 lutego 1985 r., C-268/83, online: <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?nat=or&mat=or&pcs=Oor&jur=C%2CT%2CF&num=C-268%252F83&for=&jge=&dates=&language=pl&pro=&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&oqp=&td=%3BALL&avg=&lgrc=en&lg=&page=1&cid=15250608>, (dostęp 23.09.2025 r.).

⁷⁰⁹ Szerzej omówiono w rozdziale I niniejszej pracy.

⁷¹⁰ R. I. Dziemianowicz, *Efektywność...*, 353.

⁷¹¹ Zob. T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 86, teza 3; J. Kamiński, *Ustawa o VAT : Podatkowe komentarze praktyczne*, Warszawa 2004, s. 299-301.

różnicy na rachunek bankowy. Wybór pomiędzy zwrotem różnicy na rachunek bankowy a przeniesieniem na następne okresy rozliczeniowe należy w tym wypadku w pełni do podatnika⁷¹². Co do zasady standardowy termin zwrotu nadwyżki podatku wynosi obecnie 60 dni. Warto jednak zauważyć, że na mocy art. 1 pkt. 7 ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw od 1 lutego 2026 r. okres ten zostanie skrócony do 40 dni. Podstawowy termin zwrotu może ulegać modyfikacji w ramach obowiązujących przepisów, czego przykładem jest art. 87 ust. 5a u.p.o.t.u., zgodnie z którym w przypadku, gdy podatnik nie wykonał w okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz czynności wymienionych w art. 86 ust. 8 pkt 1 u.p.o.t.u.⁷¹³, przysługuje mu zwrot kwoty podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą na terytorium kraju lub poza tym terytorium, w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia

Ponadto ustawa przewiduje również termin 25 dniowy, który może zostać zastosowany w dwóch przypadkach:⁷¹⁴

1. po spełnieniu przez podatnika szeregu warunków określonych przez ustawodawcę⁷¹⁵ (art. 87 ust. 6);
2. w razie, gdy podatnik zażąda zwrotu nadwyżki na tzw. rachunek VAT⁷¹⁶.

Można wyróżnić ponadto termin określony w art. 87 ust 6d u.p.o.t.u., zgodnie z którym urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku, w terminie 15 dni, licząc od dnia:

- 1) w którym upłynął termin do złożenia deklaracji⁷¹⁷, w przypadku złożenia:
 - a) deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku,
 - b) korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło przed upływem terminu do złożenia deklaracji;

⁷¹² R. I. Dziemianowicz, *Efektywność...*, 353.

⁷¹³ Art. 86 ust 8 pkt 1 u.p.o.t.u.: Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, innych niż te, do których stosuje się zwolnienie, o którym mowa w art. 113b ust. 1, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami.

⁷¹⁴ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 86, teza 6.

⁷¹⁵ Art. 87 ust. 6 u.p.o.t.u.

⁷¹⁶ art. 87 ust. 6a u.p.o.t.u.

⁷¹⁷ o której mowa w art. 99 ust. 1-3 u.p.o.t.u.

- 2) złożenia korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło po upływie terminu do złożenia deklaracji.

Należy więc stwierdzić, iż rolnik nie ma prawa do odliczenia podatku przed dokonaniem rejestracji jako czynny podatnik VAT, co oznacza, że jedynie przez rejestrację rolnik może korzystać z neutralności podatku w zakresie podatku VAT⁷¹⁸. Sam podatek VAT jest, co do zasady, podatkiem opartym na tzw. zasadzie memoriału, co oznacza, iż będzie on wymagalny, nawet w przypadku nie otrzymania przez podatnika zapłaty za dostawę lub wykonanie usługi. Oznacza to, iż w takich sytuacjach podatnik byłby zobowiązany do rozliczenia podatku w związku z wykonaniem czynności opodatkowanej, bez możliwości skorygowania tego rozliczenia w przypadku, gdy nabywca uchylał się od zapłaty. Podatnik - zobowiązany do rozliczenia podatku – ponosiłby tym samym pełny ekonomiczny ciężar podatku⁷¹⁹. W celu uniknięcia takich sytuacji wprowadzono do polskiego systemu podatku VAT art. 89a ust. 1 u.p.o.t.u., zgodnie z którym podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona. Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze

Szczegółowe zasady skorzystania z ulgi reguluje art. 89 a ust. 2 u.p.o.t.u., zgodnie z którym korektę można zastosować w przypadku, gdy spełnione są następujące warunki:

- 1) na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, o której mowa wierzyciel jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny,
- 2) od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 3 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

⁷¹⁸ Por. A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz...*, s. 955.

⁷¹⁹ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 86, teza 6.

3.2. Stawki

W przypadku, gdy dochodzi do sprzedaży towarów lub usług objętych stawkami preferencyjnymi mamy do czynienia z sytuacją bardzo korzystną dla podatników, gdyż uzyskanie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jest zasadniczo uproszczone⁷²⁰. W stosunku do produktów rolnych ustawodawca w przeważającej mierze przewidział obniżone stawki VAT, co skutkuje korzystniejszym rozliczeniem podatku po stronie rolnika⁷²¹.

Przepisy wprowadzające opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT wprowadziły na początku ich obowiązywania podstawową stawkę w wysokości 3%, która miała zastosowanie na podstawie art. 146 ust. 1 pkt 1 u.p.o.t.u. w odniesieniu do czynności opodatkowanych, których przedmiotem były produkty rolne i wybrane usługi wymienione w załączniku nr 6 do u.p.o.t.u. Warto w tym przypadku podkreślić, że była to stawka niższa od minimalnej stawki określonej w ówczynie obowiązującym art. 99 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE⁷²². Tak korzystna stawka podatkowa mogła być przez Polskę wprowadzona tymczasowo, na podstawie uzgodnień dokonanych podczas pertraktacji dotyczących przystąpienia Polski do UE⁷²³.

Zgodnie z art. 9 ust 1 lit b Załącznika XII do Traktatu Ateńskiego⁷²⁴:

„W drodze odstępstwa od artykułu 12 ustęp 3 litera a) dyrektywy 77/388/EWG, Polska może utrzymać obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej nie mniejszą niż 3 % na środki spożywcze (w tym napoje lecz z wyłączeniem napojów alkoholowych) przeznaczone do spożycia przez ludzi oraz zwierzęta; na żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz inne składniki zwykle przeznaczone do wykorzystania w przygotowywaniu środków

⁷²⁰ E. Hajduga, *JPK_VAT – (bez)kosztowy obowiązek ...*, s. 230.

⁷²¹ Por. A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz...*, s. 950.

⁷²² Stawka minimalna została ustalona na poziomie 5%; obecnie regulacja ta jest ujęta w art. 98 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

⁷²³ P. Marchlewski, *Komentarz do art. 93*, w: *Dyrektywa VAT polska perspektywa*, red. R. Namysłowski, D. Pokrop, Warszawa 2012, s. 205.

⁷²⁴ Traktat między Królestwem Belgii, Królestwem Danii, Republiką Federalną Niemiec, Republiką Grecką, Królestwem Hiszpanii, Republiką Francuską, Irlandią, Republiką Włoską, Wielkim Księstwem Luksemburga, Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii, Republiką Portugalską, Republiką Finlandii, Królestwem Szwecji, Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej) a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Litewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Słowenii, Republiką Słowacką dotyczący przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Unii Europejskiej, podpisany w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r., Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864.

spożywczych; na produkty zwykle przeznaczone do uzupełniania lub zastępowania środków spożywczych, oraz na dostawę towarów i usług, które zwykle przeznaczone są do stosowania w produkcji rolnej, jednakże z wyłączeniem środków trwałych takich jak maszyny lub budynki, wymienione w punktach 1 i 10 załącznika H do dyrektywy [2006/112/WE], do 30 kwietnia 2008 roku”

Powyższe założenia znalazły swoje odzwierciedlenie w treści art. 128 ust. 3 i 4 dyrektywy 2006/112/WE, które w swoim oryginalnym brzmieniu stanowiły, iż Polska mogła utrzymać stawkę obniżoną wynoszącą co najmniej 3% w odniesieniu do dostaw środków spożywczych⁷²⁵, oraz dostaw towarów i świadczenia usług zwykle przeznaczonych do wykorzystania przy produkcji rolnej, jednakże z wyłączeniem dóbr inwestycyjnych, takich jak maszyny lub budynki⁷²⁶, do 30 kwietnia 2008 r. Na mocy art. 1 pkt 6 dyrektywy 2007/75/WE⁷²⁷ termin ten został przedłużony do dnia 31 grudnia 2010 r., jednak jedynie w odniesieniu do dostaw środków spożywczych. W związku z powyższym w art. 2 ust. 1 ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług⁷²⁸ ustanowiono, iż w okresie do dnia 31 grudnia 2010 r. stosuje się stawkę podatku od towarów i usług w wysokości 3% w odniesieniu do czynności, o których mowa w art. 5 ustawy zmienianej⁷²⁹, których przedmiotem są towary wymienione w załączniku do u.p.o.t.u., z wyłączeniem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i eksportu towarów. W efekcie przedmiotowych zmian od 1 maja 2008 r. stawka 3% nie miała już zastosowania do usług rolniczych, a jedynie do wymienionych w załączniku produktów rolnych.⁷³⁰

Zakres stosowania obniżonej stawki 3% został później rozszerzony w Rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług⁷³¹, w którym zgodnie z paragrafem 38 objęto nią

⁷²⁵ Wymienionych w pkt 1 załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE.

⁷²⁶ Wymienionych w pkt 11 załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE.

⁷²⁷ Dyrektywa Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych przepisów tymczasowych dotyczących stawek podatku od wartości dodanej, Dz.Urz.UE.L Nr 346, str. 13.

⁷²⁸ Ustawa z dnia 11 kwietnia 2008 r o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 74, poz. 444 z późn. zm.

⁷²⁹ Zgodnie z art. 5 ust 1 u.p.o.t.u. opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają: 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju; 2) eksport towarów; 3) import towarów na terytorium kraju; 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju; 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

⁷³⁰ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 41, teza 150.

⁷³¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 224, poz. 1799 z późn zm.

również dostawę, wewnątrzwspólnotowe nabycie oraz import trzmieli oraz entomofagów (wyłącznie jednak stawonogów i nicieni). Zakres przedmiotowy par. 38 tego rozporządzenia był zgodny z cytowanym postanowieniem Traktatu Akcesyjnego. Zgodnie z tym przepisem, stawka 3% miała zastosowanie do powyższych towarów w okresie do 31 grudnia 2010 r.⁷³²

Aktualnie w stosunku do większości produktów rolnych nadal znajdują zastosowanie niższe stawki podatkowe w podatku VAT. Na podstawie art. 41 ust 2 u.p.o.t.u. dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do u.p.o.t.u., innych niż klasyfikowane według PKWiU w grupowaniu: usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 7%, z zastrzeżeniem art. 114 ust. 1 u.p.o.t.u.⁷³³ i art. 138i ust. 4 u.p.o.t.u.⁷³⁴. Jednak, zgodnie z art. 146aa ust. 1 pkt 2 u.p.o.t.u., w okresie od 1 października 2019 r. do końca roku następującego po roku, w którym spełnione zostaną określone w tym przepisie warunki, stawka ta ulega podwyższeniu do 8%. Stawka ta została następnie utrzymana na okres roku 2023, zgodnie z art. 146ea pkt 2, po czym rozszerzono ją zgodnie z art. 146ef na dalsze lata, uzależniając jej utrzymanie od wysokości wydatków z budżetu Państwa na obronność⁷³⁵. Wskazany powyżej załącznik 3 obejmuje szeroką gamę produktów spożywczych a także towarów stosowanych w rolnictwie, takich jak zwierzęta żywe, czy drzewa żywe.

Ponadto w stosunku do produktów rolnych zastosowanie może znaleźć również stawka określona w art. 41 ust 2a u.p.o.t.u. zgodnie, z którym dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 10 do u.p.o.t.u., innych niż klasyfikowane według PKWiU w grupowaniu: usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56), stawka podatku wynosi 5%, z zastrzeżeniem art. 138i ust. 4 u.p.o.t.u. W załączniku 10 również zawarte jest wiele produktów takie jak zboża, mięsa czy produkty mleczarskie.

⁷³² T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 41, teza 151.

⁷³³ Art. 114 ust 1 u.p.o.t.u.: Podatnik świadczący usługi taksówek osobowych, z wyłączeniem wynajmu samochodów osobowych z kierowcą (PKWiU 49.32.11.0), może wybrać opodatkowanie tych usług w formie ryczałtu według stawki 3%, po uprzednim zawiadomieniu na piśmie naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, w którym będzie stosował ryczałt.

⁷³⁴ Zgodnie z art. 138i ust 4 dla importu towarów, o którym mowa w ust. 1 [towary importowe, z wyjątkiem towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, będących przedmiotem sprzedaży na odległość towarów importowanych umieszczonych w przesyłkach o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 150 euro, których wysyłka lub transport kończy się na terytorium kraju] stawka podatku wynosi 22%.

⁷³⁵ Stawki podatku VAT mają w tym zakresie historię identyczną jak stawka zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników. Szerzej omówiono temat art. 146 aa, 146 ea oraz 146 ef w rozdziale V niniejsze pracy.

Biorąc pod uwagę treść podanych powyżej załączników, jako pewne uproszczenie można przyjąć, iż stawka najniższa właściwa będzie dla podstawowych i nieprzetworzonych produktów żywnościowych takich jak chleb, nabiał, przetwory mięsne czy produkty zbożowe oraz soki, natomiast wyższa 8% stawka podatku właściwa będzie dla produktów spożywczych przetworzonych⁷³⁶. Wszystkie inne produkty rolne, które nie będą występować w którymś z powołanych powyżej załączników, będą natomiast, co do zasady, opodatkowane stawką podstawową, wynoszącą 23%. Można więc ogólnie stwierdzić, iż w stosunku do produktów rolnych, zastosowanie będą miały przede wszystkim 3 stawki, zależne od rodzaju produktów - stawka 5%, stawka 8% oraz stawka 23%. Biorąc pod uwagę, iż duża część produktów rolnych korzystać będzie ze stawek obniżonych, a większość środków do produkcji, w tym również środków inwestycyjnych, opodatkowane są podstawową stawką 23%, należy uznać, iż powyższe stawki mają dla rolników charakter preferencyjny, oraz co do zasady, sprzyjać będą rozliczaniu podatku VAT na korzyść rolnika⁷³⁷.

Stosowanie większej ilości stawek w zakresie podobnych do siebie produktów, może jednak nieść za sobą pewne zagrożenia w postaci trudności interpretacyjnych i przyporządkowania właściwej stawki do właściwego produktu. W praktyce, w przypadku produktów żywnościowych często może się zdarzać, że z pozoru bardzo podobne do siebie produkty będą opodatkowane różnymi stawkami VAT.⁷³⁸ Nieprzejrzysty i stosunkowo skomplikowany model stawek podatkowych również może być okolicznością zniechęcającą rolników do przejścia na ogólne zasady rozliczania VAT⁷³⁹.

Warto przy tym zaznaczyć, iż w zakresie niektórych produktów związanych z rolnictwem, przez pewien okres w Polsce obowiązywała również stawka 0%. Stawka ta wprowadzona została w związku z obowiązywaniem Tarczy Antyinflacyjnej, której celem było obniżenie inflacji spowodowanej między innymi pandemią COVID-19⁷⁴⁰. W ramach pakietu Tarczy Antyinflacyjnej 2.0 uchwalona została ustawa o zmianie

⁷³⁶ G. Gębka, K. Różycki, *Zastosowanie obniżonej stawki VAT na podobne produkty spożywcze*, LEX/el. 2021.

⁷³⁷ G. Nachtman, *Rozliczanie VAT na zasadach ogólnych w gospodarstwach rolnych różnych typów rolniczych*, „Zagadnienia doradztwa rolniczego” 2017, nr 2, s. 19.

⁷³⁸ Szerzej na ten temat, zob. G. Gębka, K. Różycki, *Zastosowanie obniżonej...*, LEX/el. 2021.

⁷³⁹ J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej...*, s. 260.

⁷⁴⁰ Por. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, Tarcza Antyinflacyjna i obniżka podatków – rząd przeciwdziała skutkom inflacji, 14 grudnia 2021, online: <https://www.gov.pl/web/premier/tarcza-antyinflacyjna-i-obnizka-podatkow--rrad-przeciwdziala-skutkom-inflacji> (dostęp 23.09.2025 r.).

ustawy o podatku od towarów i usług⁷⁴¹, która w art. 1 wprowadziła do u.p.o.t.u. art. 146da, zgodnie z którym w okresie od dnia 1 lutego 2022 r. do dnia 31 lipca 2022 r dla:

- 1) towarów spożywczych wymienionych w poz. 1-18 załącznika nr 10 u.p.o.t.u. innych niż klasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w grupowaniu usługi związane z wyżywieniem (PKWiU 56);
- 2) środków poprawiających właściwości gleby, stymulatorów wzrostu oraz podłoży do upraw, o których mowa w ustawie z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu⁷⁴², z wyłączeniem podłoży mineralnych,
- 3) nawozów i środków ochrony roślin, zwykle przeznaczonych do wykorzystania w produkcji rolnej, wymienionych w poz. 10 załącznika nr 3 u.p.o.t.u.,
- 4) ziemi ogrodniczej wymienionej w poz. 12 załącznika nr 3 u.p.o.t.u.
- 5) gazu ziemnego (CN 2711 11 00 albo 2711 21 00)

- stawka podatku wynosi 0%.

Ponadto zgodnie z ust. 2 przedmiotowego artykułu przepisów art. 146da ust 1 pkt 1-4 nie stosuje się do importu towarów⁷⁴³. Jak wskazano w uzasadnieniu do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, głównym powodem wprowadzonych zmian był fakt iż:

„W obliczu kryzysów spowodowanych pandemią COVID-19 oraz gwałtownie rosnącymi cenami energii niezbędne jest wsparcie dla wrażliwych społecznie obszarów, które są w szczególny sposób narażone na negatywne konsekwencje takich sytuacji. Jednym z takich obszarów jest sektor szeroko pojętej żywności – czyli towarów pierwszej potrzeby dla ogółu społeczeństwa, w którym to sektorze w ostatnich kilku miesiącach obserwowany jest systematyczny i zdecydowany wzrost cen, mający bezpośredni wpływ na zjawisko inflacji.”⁷⁴⁴

Termin obowiązywania stawki 0% został potem przedłużony do dnia 31 października 2022 r. zgodnie z art. 53 ustawy o finansowaniu społecznościowym dla

⁷⁴¹ Ustawa z dnia 13 stycznia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2022 r. poz. 196.

⁷⁴² Ustawa z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu, Dz.U. z 2024 r. poz. 105.

⁷⁴³ O którym mowa w art. 138i ust. 1 u.p.o.t.u.

⁷⁴⁴ Uzasadnienie do Poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług. Druk nr 1905, str. 2.

przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom⁷⁴⁵, który następnie uległ dalszemu przedłużeniu do 31 grudnia 2022 r. na mocy art. 9 ust 2 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. W 2023 r. zgodnie z par. 8 Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023⁷⁴⁶ obniżoną do wysokości 0% stawkę podatku stosowało się nadal w stosunku do towarów spożywczych wymienionych w poz. 1-18 załącznika nr 10 do u.p.o.t.u., innych niż klasyfikowane według PKWiU w grupowaniu: usługi związane z wyżywieniem, za wyjątkiem towarów, które są przedmiotem importu towarów, o którym mowa w art. 138i ust. 1 ustawy. Stawkę 0% ostatni raz przedłużono w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług⁷⁴⁷, gdzie w par. 10 wskazano dla niej datę końcową 31 marca 2024 r.⁷⁴⁸.

4. Rezygnacja ze zwolnienia dla rolników

Zgodnie z art. 43 ust 3 u.p.o.t.u. rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, które są zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u., może zrezygnować z tego zwolnienia pod warunkiem dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1⁷⁴⁹ i 2⁷⁵⁰ u.p.o.t.u. Rezygnacja ze zwolnienia oznacza, że powołany przepis przestanie mieć zastosowanie a producent utraci status rolnika ryczałtowego i będą na nim ciążyć wszystkie obowiązki podatnika VAT.⁷⁵¹

Obecnie jedynym warunkiem niezbędnym do spełnienia przez rolnika ryczałtowego, by móc skutecznie zrezygnować ze zwolnienia z art. 43 ust 1 pkt 3 u.p.o.t.u. jest dokonanie zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 i 2

⁷⁴⁵ Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom, Dz.U. z 2024 r. poz. 984 z późn. zm.

⁷⁴⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023, Dz. U. poz. 2495.

⁷⁴⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług, Dz. U. poz. 2670.

⁷⁴⁸ Szerzej na ten temat, zob.: J. Matarewicz, *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2025, art. 146.

⁷⁴⁹ Art. 96 ust 1 u.p.o.t.u.: Podmioty, o których mowa w art. 15 i art. 15a, są obowiązane przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust. 3.

⁷⁵⁰ Art. 96 ust 2 u.p.o.t.u.: W przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych.

⁷⁵¹ B. Jeżyńska, *Opodatkowanie działalności rolniczej...*, s. 137.

u.p.o.t.u. Należy jednak podkreślić, iż brzmienie przedmiotowego przepisu zmieniło się w trakcie obowiązywania ustawy. Treść art. 43 ust. 3 u.p.o.t.u. sprzed nowelizacji dokonanej w związku z przyjęciem ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Prawo o miarach⁷⁵² wskazywała, iż w tamtym okresie rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, zwolnione od podatku, mógł zrezygnować ze zwolnienia jedynie pod warunkiem:

- 1) dokonania w poprzednim roku podatkowym dostawy produktów rolnych oraz świadczenia usług rolniczych o wartości przekraczającej 20 000 zł oraz
- 2) dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 i 2 u.p.o.t.u., oraz
- 3) prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 u.p.o.t.u.

Na tej podstawie można więc stwierdzić, iż wcześniej wymagane było spełnienie przez rolnika dodatkowych warunków, oprócz zgłoszenia rejestracyjnego, w celu zrezygnowania z przysługującego mu zwolnienia. Pierwszy z tych warunków odnosił się do wymogu, by w poprzednim roku podatkowym rolnik ryczałtowy dokonał dostaw produktów rolnych oraz świadczył usługi o wartości łącznie przekraczającej 20 000 zł. Obliczona wartość dostaw dotyczyła w tym przypadku wyłącznie produktów rolnych pochodzących z własnej produkcji lub świadczenia usług rolniczych. Tylko bowiem w zakresie własnej produkcji i usług rolniczych podatnik mógł korzystać z ryczałtowego sposobu opodatkowania⁷⁵³. W konsekwencji swoboda wyboru sposobu opodatkowania podlegała dalszemu ograniczeniu. Rezygnacja ze zwolnienia nie mogła 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 opodatkowania⁷⁵⁴.

⁷⁵² Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach, Dz.U. Nr 64, poz. 332.

⁷⁵³ Do wartości dostaw nie wlicza się wartości produktów pochodzących z importu oraz nabytych wcześniej, a następnie odsprzedanych; por. J. Zubrzycki, *VAT w rolnictwie (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 10, s. 6 i nast.

⁷⁵⁴ Zob. A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz...*, s. 686.

Kolejną przesłanką dopuszczalności rezygnacji było prowadzenie przez rolnika 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 miał 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 okazałyby się zbyt duże⁷⁵⁵. Jednak sposób, w jaki określono w ustawie zasady prowadzenia ewidencji sprzedaży nie dawał precyzyjnych odpowiedzi w zakresie, czy ta ewidencja miała być tożsama z prowadzeniem rejestru VAT sprzedaży, czy też można było prowadzić inną uproszczoną ewidencję⁷⁵⁶.

Powyższe dodatkowe warunki miały przede wszystkim na celu stworzenie pewnych ograniczeń dostępu do rozliczeń na zasadach ogólnych dla rolników, którzy mogliby nie spełnić obowiązków podatnika VAT w zakresie prowadzenia ewidencji⁷⁵⁷. Rezygnacji z dodatkowych wymogów, dokonano głównie ze względu na ich sprzeczność z postanowieniami tytułu XII rozdziału 2 dyrektywy 2006/112/WE, dotyczącymi wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników, zgodnie z którymi każdy rolnik powinien mieć prawo do przejścia na zasady ogólne opodatkowania⁷⁵⁸. Ewentualne limity mogą być nakładane w stosunku do obrotów jedynie jako narzędzie służące zapewnieniu, że systemowi ryczałtowemu podlegają wyłącznie małe gospodarstwa⁷⁵⁹. Obecnie więc wszystkie warunki poza złożeniem zgłoszenia rejestracyjnego dla celów podatku VAT uznano za zbędne, co w skuteczny sposób doprowadziło do uproszczenia całej procedury⁷⁶⁰.

Aktualne brzmienie przedmiotowego przepisu, wskazuje, iż prawidłowa jego wykładnia zakłada, iż jedynym wymogiem potrzebnym, aby zrezygnować ze zwolnienia dla rolników uregulowanego w art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u., jest złożenie przez podatnika odpowiednio wypełnionego zgłoszenia rejestracyjnego⁷⁶¹. Warto również zwrócić uwagę na przepis art. 43 ust. 5 u.p.ot.u., przewidujący możliwość powrotu przez rolnika

⁷⁵⁵ B. Jeżyńska, *Opodatkowanie działalności rolniczej*..., s. 138.

⁷⁵⁶ A. Prymakowska, *Status prawny rolnika*..., s. 267.

⁷⁵⁷ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*..., s. 956.

⁷⁵⁸ Art. 296 ust 3 dyrektywy 2006/112/WE.

⁷⁵⁹ T. Kondraszuk, *Prawnoekonomiczne aspekty*..., s. 51.

⁷⁶⁰ Por. D. Pokrop, *Komentarz do art. 295, w. Dyrektywa VAT polska perspektywa*, red. R. Namysłowski, D. Pokrop, Warszawa 2012, s. 452.

⁷⁶¹ Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2020 r., I FSK 807/19, Legalis nr 2485960.

ryczałtowego do zwolnienia, z którego raz zrezygnował. Przepis ten przewiduje, że rolnicy mogą wrócić do zwolnienia nie wcześniej niż po upływie 3 lat od daty rezygnacji. Warunkiem jest pisemne zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, od którego podatnicy ci ponownie chcą skorzystać ze zwolnienia. Zgoda naczelnika urzędu skarbowego nie jest - co do zasady wymagana⁷⁶². Oznacza to więc, że rolnik ryczałtowy planujący w danym okresie zintensyfikować swoje wydatki inwestycyjne może czasowo stać się czynnym podatnikiem podatku VAT i w okresie w którym korzysta z zasad neutralności podatkowej dokonać planowanych wydatków związanych z prowadzoną działalnością. Po zakończeniu planowanych inwestycji, w okresie 3 lat od rezygnacji może natomiast ponownie skorzystać z prawa do ryczałtowanego zwrotu VAT i na nowo uzyskać status rolnika ryczałtowego⁷⁶³.

Omawiając możliwość rezygnacji ze zwolnienia dla rolników ryczałtowych, należy również zwrócić uwagę na wzajemne relacje między zwolnieniem przedmiotowo-podmiotowym rolnika ryczałtowego, wynikającym z art. 43 ust.1 pkt 3 u.p.o.t.u., a zwolnieniem podmiotowym z art. 113 u.p.o.t.u., zgodnie z którym zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, u którego wartość sprzedaży, z wyłączeniem podatku, nie przekroczyła w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 200 000 zł. Przedmiotowy przepis wprowadza więc konstrukcję podatnika zwolnionego od podatku VAT podmiotowo. Należy zaznaczyć, iż taka osoba jest w dalszym ciągu podatnikiem w rozumieniu ustawy, jednak ze względu na niski poziom obrotów osiąganych z wykonywania czynności opodatkowanych, korzystać ona będzie ze zwolnienia z podatku⁷⁶⁴. Ponadto zgodnie z art. 113 ust 9 u.p.o.t.u., zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5⁷⁶⁵, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty 200 000 zł. Przedmiotowe zwolnienie od podatku ma przy tym

⁷⁶² T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 43.

⁷⁶³ E. Hajduga, *Podatek od towarów i usług w rolnictwie oraz związane z nim obowiązki prowadzenia ewidencji*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 307, s. 43.

⁷⁶⁴ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 113, teza 1.

⁷⁶⁵ Zgodnie z art. 5 ust. 1. u.p.o.t.u.: Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają: 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju; 2) eksport towarów; 3) import towarów na terytorium kraju; 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju; 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

dobrowolny charakter, gdyż podmioty z niego korzystające mogą z niego zrezygnować⁷⁶⁶.

Powyższe przepisy wskazują więc, że nawet przy spełnieniu ustawowych przesłanek sama rezygnacja ze zwolnienia dla rolników ryczałtowych nie musi przesądzać automatycznie o jego przejściu na zasady ogólne opodatkowania, gdyż ze względu na osiąganą wartość sprzedaży może być on także objęty zwolnieniem podmiotowym z art. 113⁷⁶⁷.

Warto zaznaczyć, że zgodnie z art. 113 ust. 2 pkt 2 u.p.o.t.u. do wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 u.p.o.t.u., nie wlicza się odpłatnej dostawy towarów ani odpłatnego świadczenia usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 u.p.o.t.u.⁷⁶⁸. W przypadku rolników ryczałtowych należy stwierdzić, że korzystają oni ze zwolnienia w zakresie dostaw produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej oraz świadczenia usług rolniczych (art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u.). W konsekwencji wartości tych dostaw i usług nie wlicza się do limitu 200 000 zł określonego w art. 113 ust. 1⁷⁶⁹, co praktycznie oznacza, że rolnik rezygnujący z ryczałtu niemal zawsze będzie automatycznie objęty zwolnieniem podmiotowym⁷⁷⁰.

W takich sytuacjach, co do zasady, oprócz rezygnacji ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u., niezbędne będzie również zrezygnowanie ze zwolnienia określonego w art. 113 ust. 1 u.p.o.t.u. Zgodnie z art. 113 ust. 4 u.p.o.t.u. podatnicy, o których mowa w art. 113 ust. 1 i 9 u.p.o.t.u., mogą zrezygnować ze zwolnień tam określonych pod warunkiem zawiadomienia na piśmie o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca, w którym rezygnują ze zwolnienia, a w przypadku podatników rozpoczynających w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5 u.p.o.t.u., którzy chcą zrezygnować ze zwolnienia od pierwszej wykonanej czynności - przed dniem wykonania tej czynności. Można więc stwierdzić, iż ustawodawca zastosował w tym przypadku rozwiązanie analogiczne do rezygnacji ze zwolnienia dla rolników ryczałtowych. Zasadniczo termin wskazany w przepisie na dokonanie zgłoszenia ma charakter materialno-prawny, a zatem nie

⁷⁶⁶ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT...*, 1617.

⁷⁶⁷ B. Jeżyńska, *Opodatkowanie działalności rolniczej...*, s. 136.

⁷⁶⁸ z wyjątkiem: a) transakcji związanych z nieruchomościami, b) usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38-41 u.p.o.t.u., c) usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych - jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych.

⁷⁶⁹ Por. W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy...*, teza 3.

⁷⁷⁰ A. Bartosiewicz, *VAT komentarz...*, s. 1496.

podlega przywróceniu. Samo zawiadomienie powinno być dokonane w formie pisemnej, przepisy jednak nie określają zawartości takiego zawiadomienia na podstawie czego można uznać, iż istotne w tym przypadku jest jedynie to, aby informacja była jednoznacznie i w sposób niebudzący wątpliwości zakomunikowana⁷⁷¹.

5. Wybór formy opodatkowania podatkiem VAT przez rolników

Wielką zaletą pozostawania na ryczałcie jest to, że w zakresie prowadzonej działalności rolniczej rolnik zostaje zwolniony z wielu obowiązków, jakim podlega podatnik w ramach VAT, rozliczający się na zasadach ogólnych⁷⁷². Pewnym wyjątkiem w tym przypadku jest między innymi obowiązek przechowywania faktur VAT RR oraz wymaganych w procedurze zryczałtowanego zwrotu dla rolników oświadczeń przez okres 5 lat⁷⁷³. Status rolnika ryczałtowego uprawnia ponadto do zryczałtowanego zwrotu VAT od sprzedawanych produktów rolnych. W przypadku zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników, kupujący produkty rolne nalicza do wartości netto zakupionego towaru podatek, który będzie traktowany jako podatek naliczony i zwrócony (rozliczony) przez urząd skarbowy. Rolnik ryczałtowy może traktować tę kwotę jako rodzaj przychodu, który stanowić będzie dla niego zryczałtowany zwrot⁷⁷⁴. Jednak są i minusy takiego rozwiązania. Ponoś on bowiem pełne obciążenie podatkiem VAT w zakupionych środkach produkcji (obrotowych i trwałych). Będzie to dla rolnika rodzaj kosztu, który należy odliczyć od uzyskanego zwrotu zryczałtowanego uzyskanego przy sprzedaży. W tej sytuacji nie ma mowy o neutralności ekonomicznej i finansowej, gdyż system ryczałtowy dla rolników nie zapewnia prawa do pełnego odliczenia VAT, naliczonego w zapłaconego w zakupach⁷⁷⁵. Taką możliwość zapewnia jedynie opodatkowanie podatkiem VAT na zasadach ogólnych. Rolnicy, którzy zrezygnowali z ryczałtu i przeszli na zasady ogólne, rozliczają zarówno podatek naliczony zawarty w dokonanych przez nich zakupach, jak i podatek należny uzyskany przy sprzedaży. Mogą oni w pełni realizować zasadę neutralności ekonomicznej podatku VAT⁷⁷⁶. Z uprawnieniem tym wiąże się jednak dodatkowe obowiązki administracyjne.

⁷⁷¹ T. Michalik, *VAT. Komentarz...*, art. 113, teza 26.

⁷⁷² T. Kondraszuk, *Prawnoekonomiczne aspekty...*, s. 55.

⁷⁷³ Zob. art. 116 ust 10 u.p.o.t.u.

⁷⁷⁴ T. Kondraszuk, *Prawnoekonomiczne aspekty ...* s. 56.

⁷⁷⁵ T. Kondraszuk, J. Jaworski, *W poszukiwaniu kryterium wyboru formy opodatkowania vat w rolnictwie*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 1, s. 48.

⁷⁷⁶ T. Kondraszuk, *Dylematy funkcjonowania podatku...*, s. 97.

Dobrowolność przejścia na zasady ogólne wskazuje, że rolnik podejmując taką decyzję będzie w związku z nią oczekiwał wymiernych korzyści wynikających ze zmiany statusu (w tym przypadku polegającej na możliwości uzyskania zwrotu VAT)⁷⁷⁷. Możliwość rozliczania VAT, w formie ryczałtowanej i według zasad ogólnych, ułatwia rolnikowi podjęcie decyzji o wyborze korzystniejszego rozwiązania. Kryterium wyboru powinno uwzględniać zarówno aspekty ekonomiczne, jak i finansowe, a także preferencje organizacyjne oraz mentalne⁷⁷⁸. Ważne są tutaj m.in. rodzaj, rozmiar i zakres prowadzonej działalności rolniczej, wartość przychodów oraz kosztów z tejże działalności, a także przewidywane nakłady inwestycyjne w gospodarstwie rolnym. Biorąc to pod uwagę, można stwierdzić, iż model ryczałtowego zwrotu dla rolników będzie co do zasady bardziej korzystny w przypadku gospodarstw rolnych o dość intensywnej produkcji, sprzedających swoje produkty odbiorcom detalicznym, innym rolnikom ryczałtowym oraz niewielkiej grupie innych, dużych podmiotów. Przedmiotowa forma opodatkowania będzie korzystna jednak przede wszystkim w sytuacji, gdy rolnik nie planuje żadnych inwestycji. W tym przypadku również istotne jest, aby minimalizować koszty własnej działalności, np. poprzez przerzucanie transportu produktów rolnych na rzecz ich odbiorców⁷⁷⁹.

Opodatkowanie na zasadach ogólnych jest natomiast szczególnie korzystne w okresie, gdy rolnik przewiduje dokonanie dużych inwestycji w środki trwałe, gdyż może on uzyskać zwrot VAT od urzędu w momencie dokonywania zakupu. Należy jednak zwrócić uwagę na to, iż obniżenie bądź zwrot podatku naliczonego jest możliwy tylko wówczas, gdy dany zakup służy sprzedaży opodatkowanej⁷⁸⁰. Pozostałe argumenty przemawiające za tą formą opodatkowania podatkiem VAT dla rolników to np. rozszerzanie prowadzonej działalności, gdy głównymi klientami są czynni podatnicy VAT, czy wysokie koszty związane np. ze sprzedażą produktów rolnych (koszt opakowań, koszty transportu)⁷⁸¹.

Oznacza to więc, że w określonych sytuacjach przejście na VAT może przynieść rolnikowi wymierne korzyści finansowe, gdyż w ten sposób jest on w stanie uzyskać możliwość rozliczenia podatku VAT płaconego przy zakupie środków do produkcji

⁷⁷⁷ G. Nachtman, *Rozliczanie VAT...*, s. 18.

⁷⁷⁸ T. Kondraszuk, *Prawnoekonomiczne aspekty ...* s. 56.

⁷⁷⁹ E. Hajduga, *Podatek od towarów i usług w rolnictwie...*, s. 41 i nast.

⁷⁸⁰ W. Łęczycki, *Opodatkowanie rolnictwa w Polsce w świetle obowiązujących uregulowań*, „Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego” Warszawa 2006, t.15, s. 168.

⁷⁸¹ E. Hajduga, *Podatek od towarów i usług w rolnictwie...*, s. 42.

rolnej, a w szczególności podatku zawartego w cenie zakupionych maszyn i urządzeń oraz materiałów budowlanych związanych z inwestycjami⁷⁸². Powyższe prowadzi do wniosku, że ryczałtowa forma opodatkowania jest najczęściej wybierana przez właścicieli mniejszych gospodarstw, którzy w mniejszym stopniu inwestują w rozwój swojej działalności, podczas gdy właściciele większych gospodarstw - zarówno pod względem powierzchni, jak i skali produkcji - częściej decydują się na opodatkowanie według zasad ogólnych. Zarysowana tendencja występowała zarówno w okresie wprowadzania omawianych regulacji⁷⁸³, jak i zachowuje swoją aktualność obecnie⁷⁸⁴.

Wraz ze wzrostem wielkości gospodarstw rolnych możliwy jest do zaobserwowania wzrost ilości rolników deklarujących opodatkowanie na zasadach ogólnych i wyraźny spadek odsetka rolników ryczałtowych⁷⁸⁵. Utrzymanie się powyższego trendu jest z pewnością w dużej mierze wynikiem korzyści, jakie dana forma opodatkowania niesie za sobą dla danej grupy rolników. Ze względu na to, iż opodatkowanie na zasadach ogólnych wymaga dla opłacalności wyższej intensywności inwestycji, w naturalny sposób będzie to forma bardziej odpowiednia dla większych gospodarstw, które ze względu na swoje rozmiary będą co do zasady wyróżniały się większą produkcją, niż gospodarstwa mniejsze powierzchniowo.

Należy jednak zauważyć że prócz aspektów ekonomicznych bardzo ważną rolę w procesie wyboru metody opodatkowania odgrywają aspekty mentalne i organizacyjne rolników. Mimo dwóch dekad obowiązywania przepisów dotyczących podatku VAT w polskim systemie prawnym, przeważająca większość rolników ryczałtowych nadal wskazuje obawę przed skomplikowanymi wymaganiami księgowo-biuroowymi jako jeden z podstawowych powodów pozostawania na ryczałcie. Kompletnie odwrotnie wygląda to jednak w przypadku rolników będących czynnymi podatnikami VAT, z pośród których większość wskazała obowiązki formalne związane z tą formą

⁷⁸² D. Zabielska, *Uwarunkowania zasad...*, s. 66.

⁷⁸³ Przykładowo badania przeprowadzone w 2001r. wykazały, iż zasady ogólne w podatku VAT wybierali rolnicy o przeciętnie większych gospodarstwach, których powierzchnia wynosiła 39,7ha, podczas gdy rolnicy ryczałtowi średnio użytkowali mniejsze gospodarstwa, o przeciętnej powierzchni wynoszącej 19,8 ha. Z zasad ogólnych nie korzystały natomiast w ogóle gospodarstwa o powierzchni poniżej 10 ha – szerzej na ten temat, zob. J. Wiktorowicz, J. Zrobek, *Podatek VAT w świetle badań empirycznych wśród rolników* „Acta Universitatis Lodziensis, Folia oeconomica” 2006, nr 202s. 91 i nast.

⁷⁸⁴ Podobne wyniki zostały osiągnięte również w zrealizowanym w 2016 r. badaniu, gdzie osiągnięte wyniki wskazują, iż ryczałtowa forma opodatkowania jest dominująca wśród mniejszych gospodarstw o powierzchni do 15 ha., natomiast opodatkowanie na zasadach ogólnych przeważa wśród gospodarstw o powierzchni użytków rolnych powyżej 25 ha – szerzej na ten temat, zob. T. Peciakowski, D. Gizicka, *Rolnicy w obliczu wyzwań...*, s.6 i nast.

⁷⁸⁵ T. Peciakowski, D. Gizicka, *Rolnicy w obliczu wyzwań...*, s. 9.

opodatkowania jako mało uciążliwe⁷⁸⁶. Dla wielu rolników obowiązki ewidencyjne są więc nadal sporą barierą o charakterze nie tyle praktycznym, co psychologicznym. Rolnicy korzystający ze zryczałtowanego modelu opodatkowania w dużej mierze obawiają się skomplikowania i trudności związanych z wymaganiami stawianymi przez nowe dla nich przepisy prawa podatkowego, a także obawiają się ewentualnych trudności, które mogą być związane z prowadzeniem ewidencji na potrzeby podatku VAT⁷⁸⁷.

Można więc w kwestii związanej z wyborem metody opodatkowania podatkiem VAT przez rolników zastanowić się, na ile wybór rodzaju opodatkowania wynika z racjonalnej decyzji umotywowanej pobudkami ekonomicznymi, a na ile jest to wynik bierności, połączonej z niską świadomością podatkową wśród tej grupy społecznej. Z pewnością wśród rolników ryczałtowych zauważalna jest wyraźna obawa przed wyborem metody opodatkowania na zasadach ogólnych, ze względu na wymogi ewidencyjne i fakturowe. Przedmiotowy problem może wynikać z braku wiedzy i doświadczenia, a także pewnych trudności związanych z uzyskaniem informacji o zasadach funkcjonowania podatku VAT w rolnictwie⁷⁸⁸. Można jednak w tym przypadku pozwolić sobie na pewien optymizm, jeśli chodzi o przyszłą popularność opodatkowania na zasadach ogólnych wśród rolników, biorąc pod uwagę ich rosnącą świadomość podatkową⁷⁸⁹, a także mając na względzie potencjalne korzyści finansowe⁷⁹⁰. Można zatem założyć, że gdy rolnicy będą w pełni zdawali sobie sprawę z możliwości pozyskiwania dodatkowych środków na prowadzenie gospodarstwa, m.in. poprzez odzyskiwanie VAT od wydatków inwestycyjnych, znacznie więcej z nich będzie skłonnych do podjęcia dodatkowych obowiązków związanych z ewidencjonowaniem⁷⁹¹.

6. Łączenie statusu rolnika ryczałtowego oraz czynnego podatnika VAT

Mając na uwadze możliwość wyboru, jaką ustawodawca przewidział dla rolników w zakresie opodatkowania podatkiem VAT, w praktyce stosunkowo często

⁷⁸⁶ Zob. J. Wiktorowicz, J. Zrobek, *Podatek VAT w świetle...*, s. 97; T. Peciakowski, D. Gizicka, *Rolnicy w obliczu wyzwań...*, s. 10 i nast.

⁷⁸⁷ E. Hajduga, *JPK_VAT – (bez)kosztowy obowiązek ...*, s. 230.

⁷⁸⁸ J. Wiktorowicz, J. Zrobek, *Podatek VAT w świetle...*, s. 98.

⁷⁸⁹ Szerzej omówiono w rozdziale IV niniejszej pracy.

⁷⁹⁰ W. Turowska, *Ewidencja, rozliczanie i skutki rozrachunków przedsiębiorstw rolniczych z tytułu podatku VAT*, „Zeszyty Naukowe SGGW - Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2010, nr 82, s. 229 – 238.

⁷⁹¹ Zob. W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 34.

pojawia się pytanie, czy dopuszczalne jest łączenie dwóch statusów – tj. opodatkowania części działalności rolniczej podatkiem VAT przy równoczesnym korzystaniu ze zwolnienia w odniesieniu do pozostałej części prowadzonej działalności rolniczej bądź usług rolniczych.

Na wstępie warto zaznaczyć, iż zasadniczo status rolnika ryczałtowego można pogodzić z prowadzeniem działalności innej niż rolnicza. Zwolnienie rolnika ryczałtowego z podatku VAT ma charakter przedmiotowo-podmiotowy, co oznacza, iż od podatku zwolnieni są tylko rolnicy ryczałtowi i tylko w wyraźnie wskazanym w przepisach zakresie⁷⁹². Świadczenie usług rolniczych oraz dostawa produktów rolnych przez podmioty inne niż rolnicy ryczałtowi podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Natomiast inne formy działalności prowadzone przez rolnika ryczałtowego, które nie dają prawa do zwolnienia przedmiotowego (np. agroturystyka, działalność handlowa, sprzedaż produktów rolnych innych niż własnej produkcji), podlegają zasadniczo opodatkowaniu. W tym zakresie rolnik ryczałtowy może jednak skorzystać ze zwolnienia podmiotowego⁷⁹³. Oznacza to więc, że podmiot będący rolnikiem ryczałtowym może być – w pozostałym zakresie swojej działalności – podatnikiem VAT czynnym (niekorzystającym ze zwolnienia). Jest to wyjątkowy przypadek, w którym jeden podmiot może łączyć dwa statusy – podatnika VAT czynnego i jednocześnie podatnika VAT zwolnionego jako rolnik ryczałtowy. Wówczas, chociaż w części podatnik prowadzi działalność opodatkowaną, to świadczenie usług rolniczych nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, lecz korzysta ze zwolnienia od podatku⁷⁹⁴.

W tym kontekście warto rozważyć, czy możliwe jest jednoczesne posiadanie przez rolnika statusu rolnika ryczałtowego oraz czynnego podatnika VAT w ramach tej samej działalności rolniczej. Rozwiązanie takie oznaczałoby w praktyce możliwość selektywnego wyboru formy opodatkowania w stosunku do poszczególnych segmentów gospodarstwa rolnego, co mogłoby potencjalnie sprzyjać intensyfikacji rozwoju określonej gałęzi działalności, przy jednoczesnym zachowaniu uproszczeń wynikających z ryczałtu w odniesieniu do pozostałych obszarów aktywności.

Odpowiadając na powyższe zagadnienie, w pierwszej kolejności należy odnieść się do ustawowej definicji rolnika ryczałtowego, zawartej w art. 2 pkt 19 u.p.o.t.u.

⁷⁹² Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 lipca 2008 r., I SA/Po 539/08, Legalis nr 257012.

⁷⁹³ M. Duda-Hyz, *Szczególne procedury dla rolników ryczałtowych...*, s. 288 i nast.

⁷⁹⁴ Interpretacja indywidualna z dnia 19 czerwca 2024 r. 0112-KDIL3.4012.296.2024.1.MBN.

Zgodnie z tym przepisem, przez rolnika ryczałtowego należy rozumieć rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych lub świadczącego usługi rolnicze, który korzysta ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u., z wyjątkiem rolnika zobowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych⁷⁹⁵. W tym konkretnym przypadku kluczowe znaczenie będzie miał przede wszystkim fakt dostawy produktów rolnych lub świadczenia usług rolniczych. Zawarte w nim wyrażenie „dokonywać dostaw produktów rolnych lub świadczyć usługi rolnicze” wykorzystuje funktor alternatywy nierozłącznej oznaczonej spójnikiem "lub". Alternatywa nierozłączna może być użyta w przypadku w którym wystarczy że co najmniej jedna z przesłanek połączonych jej funktorem jest prawdziwe, ale mogą być także jednocześnie spełnione obie przesłanki, fałszywa jest natomiast wtedy, gdy fałszywe są oba zdania. Dzieje się tak, ponieważ obydwa zdania wchodzące w skład alternatywy można rozpatrywać osobno.

Jej zastosowanie w tym przypadku może wskazywać że Ustawodawca chciał podkreślić że jeden z elementów tej definicji jest zaprzeczeniem pozostałego lub oba elementy są prawdziwe. Na tej podstawie za rolnika ryczałtowego można uznać:

- 1) rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych lub świadczącego usługi rolnicze
- 2) rolnika tylko dokonującego dostawy produktów rolnych
- 3) rolnika tylko świadczącego usługi rolnicze

Oznaczałoby to więc, że zasadniczo rolnik ryczałtowy mógłby zrezygnować ze zwolnienia od VAT w zakresie sprzedaży wytwarzanych przez siebie produktów, jednocześnie zachowując swój status w stosunku do świadczonych przez siebie usług rolniczych. Dla korzystania ze statusu rolnika ryczałtowego wystarczyłoby że podatnik może spełniać jedną z wymienionych wyżej przesłanek. Świadczenie usług rolniczych opodatkowanych VAT na zasadach ogólnych nie powinno więc oznaczać automatycznie, że dostawa produktów rolnych wytwarzanych przez rolnika nie korzysta ze zwolnienia. Jak wskazano w wyroku WSA w Gdańsku I SA/Gd 343/16 jest to wyjątkowy przypadek, w którym jeden podmiot może łączyć dwa statusy – podatnika VAT zwolnionego jako rolnik ryczałtowy (i niemającego obowiązku składania deklaracji, prowadzenia

⁷⁹⁵ Szerzej omówiono w rozdziale V niniejszej pracy.

ewidencji, wystawiania faktur) oraz jednocześnie podatnika VAT czynnego. Wówczas - chociaż w pozostałej części rolnik ryczałtowy prowadzi działalność opodatkowaną - dostawa własnych produktów rolnych nadal będzie jednak zwolniona z podatku⁷⁹⁶.

Warto w tym miejscu jednak wskazać, iż w mowie potocznej zasada, zgodnie z którą słowa „lub” używa się jako przybliżonego równoznacznika funktora właśnie alternatywy nierozłącznej, w odróżnieniu do słowa „albo” jako funktora alternatywy rozłącznej, stanowi wyraz pewnego umownego założenia. W nauce podkreśla się, że trzy funktory prawdziwościowe (tj. alternatywa nierozłączna, alternatywa rozłączna i dysjunkcja) nie mają w polskiej mowie potocznej wyraźnie określonych odpowiedników słownych. Stąd też używa się „do ich wysłowienia takich zwrotów, jak «lub», «albo», «bądź», nie czyniąc między nimi czasem różnicy, i to nie tylko w wypowiedziach potocznych, ale nawet w formułujących przepisy prawne⁷⁹⁷. Dlatego też warto jest wyjść poza literalne brzmienie przepisu i spojrzeć na dostawę produktów rolnych i na świadczenie usług rolniczych jako na części szeroko rozumianej działalności rolniczej. Biorąc to pod uwagę uznać należy, że rolnicy dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczenia usług rolniczych, z wyjątkiem tych, którzy dobrowolnie dokonali rejestracji w zakresie VAT jako podatnicy VAT czynni oraz takich, którzy na podstawie odrębnych przepisów są obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych, z mocy ustawy są rolnikami ryczałtowymi w zakresie działalności rolniczej, tj. zarówno sprzedaży produktów rolnych pochodzących z tej działalności, jak również świadczenia usług rolniczych, ze wszystkimi konsekwencjami prawnymi dla podatników posiadających status rolnika ryczałtowego.

Trudno zatem uzasadnić możliwość, częściowego opodatkowania działalności rolniczej pozwalając aby w pozostałym zakresie była opodatkowana podatkiem od towarów i usług. Świadczenie usługi rolniczej, nie stanowi bowiem, odrębnej od prowadzenia gospodarstwa rolnego i dostawy produktów rolnych działalności gospodarczej, tylko nadal jest działalnością rolniczą wykonywaną w ramach prowadzonego gospodarstwa rolnego. Zatem, zarówno dostawa produktów rolnych jak i usługi rolnicze winny zostać opodatkowane łącznie.

⁷⁹⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 czerwca 2016 r., I SA/Gd 343/16, Legalis, nr 1474788.

⁷⁹⁷ J. Badziak, *Kilka uwag na temat klauzuli niepodlegania karze z art. 259 K.K.*, „Studia prawno-ekonomiczne”, 2011, t. 83, s. 16.

Podobną tezę przedstawił również NSA w wyroku uchylającym wcześniej wskazany wyrok WSA, gdzie stwierdzono, iż zwolnienie dla rolników ryczałtowych jest niepodzielne, a zatem rezygnacja przez rolnika ze zwolnienia podatkowego przysługującego na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u. może dotyczyć wyłącznie całości tego zwolnienia, a nie jego części, gdyż albo cała działalność rolnika ryczałtowego, o której mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.o.t.u. jest od podatku zwolniona, albo żadna jej część temu zwolnieniu nie podlega. Rolnik według swego zamiaru nie może modyfikować ani wykazu produktów rolnych (art. 2 pkt 20 u.p.o.t.u.), ani usług rolniczych (art. 2 pkt 21 u.p.o.t.u), natomiast jego wpływ na zakres przedmiotowego zwolnienia podatkowego (i opodatkowania dostaw produktów rolnych oraz świadczenia usług rolniczych) odbywać się może jedynie w wyniku zmiany statusu rolnika ryczałtowego, to jest rezygnacji ze zwolnienia podatkowego, o której mowa w art. 43 ust. 3 ustawy o VAT, bądź powstania obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych (art. 2 pkt 19 u.p.o.t.u.)⁷⁹⁸. Zasadniczo więc należy stwierdzić, iż w zakresie który objęty jest zwolnieniem dla rolników ryczałtowych, dany podmiot nie może być jednocześnie podatnikiem czynnym i korzystać ze zwolnienia⁷⁹⁹.

Warto przy tym podnieść również tematykę opodatkowania podatkiem VAT gospodarstw prowadzonych przez całe rodziny. Zgodnie z art. 15 ust. 4 u.p.o.t.u. w przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne⁸⁰⁰. Zastosowanie tu słów osób fizycznych wskazuje, że przepis ten dotyczy sytuacji gdy gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie prowadzone jest przez więcej niż jedną osobę, czyli gospodarstw, które są prowadzone przez większą grupę osób – często o charakterze rodzinnym⁸⁰¹. Ustawodawca dokonał w tym przypadku uproszczenia wprowadzając zasadę, iż podatnikiem jest ta i tylko ta osoba fizyczna, która dokonała wymaganego zgłoszenia rejestracyjnego, gdyż wymienione gospodarstwa to w istocie działalności, w przypadku których częstokroć nie można wyodrębnić osoby prowadzącej dane gospodarstwo. Oznacza to więc, że w sytuacji, gdy gospodarstwo rolne stanowi własność wspólną kilku osób, podatnikiem VAT czynnym może zostać tylko jedna osoba⁸⁰².

⁷⁹⁸ Wyrok NSA z dnia 10 września 2018 r., I FSK 1740/16 Legalis nr 1850105; Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2013 r., I FSK 1006/12 Legalis nr 794005.

⁷⁹⁹ A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz*..., s. 1495.

⁸⁰⁰ o którym mowa w art. 96 ust. 1 u.p.o.t.u.

⁸⁰¹ T. Michalik, *VAT. Komentarz*..., art. 15, teza 187.

⁸⁰² A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz*..., s. 1135.

W kontekście małżonków pozostających we wspólności majątkowej i wspólnie prowadzących gospodarstwo rolne należy wskazać, że jeżeli jeden z nich - reprezentujący gospodarstwo - korzysta w tym wypadku ze zwolnienia wynikającego ze statusu rolnika ryczałtowego, to zasadniczo drugi z małżonków nie może równocześnie rozpocząć działalności rolniczej w tym samym gospodarstwie w celu rozliczania podatku VAT na zasadach ogólnych⁸⁰³. W orzecznictwie podkreśla się bowiem, iż nie jest dopuszczalne, aby w ramach jednego wspólnego gospodarstwa funkcjonowało dwóch odrębnych podatników VAT⁸⁰⁴.

Możliwa jest jednak sytuacja odmienna, gdy jeden z małżonków prowadzi samodzielnie własne, odrębne gospodarstwo rolne, a jednocześnie pozostaje współwłaścicielem gospodarstwa prowadzonego wspólnie z drugim małżonkiem⁸⁰⁵. Jeżeli działalność prowadzona w odrębnym gospodarstwie nie wykorzystuje w żaden sposób zasobów gospodarstwa wspólnego i małżonek ten nie jest jego reprezentantem, wówczas małżonkowie mogą być traktowani jako odrębni podatnicy VAT⁸⁰⁶. Pogląd taki został potwierdzony m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 września 2013 r.⁸⁰⁷. Analogiczna sytuacja zachodzi w przypadku, gdy każde z małżonków prowadzi oddzielne gospodarstwo rolne, należące do ich majątków osobistych⁸⁰⁸.

7. Uwagi końcowe

Rezygnacja z systemu ryczałtowego przez rolnika oraz wybór opodatkowania działalności rolniczej na zasadach ogólnych rozliczenia VAT wiąże się ze znacznym zwiększeniem obowiązków administracyjnych. Daje przy tym jednak prawo do obniżenia

⁸⁰³ M. Duda-Hyz, *Controversies over the status of flat-rate farmers in Polish Value Added Tax – selected issues*, w: *Essential problems with taxation of agriculture*, red. M. Burzec, P. Smoleń, Lublin 2017, s. 75.

⁸⁰⁴ por. Wyrok NSA z dnia 29 maja 2014 r., I FSK 757/13 Legalis nr 1042915 - „W sytuacji gdy jeden ze współmałżonków prowadzących wspólnie gospodarstwo rolne dokonał zgłoszenia rejestracyjnego i jest czynnym podatnikiem VAT z tytułu prowadzonej działalności rolniczej i rozlicza się na zasadach ogólnych, to tylko ten współmałżonek ma status podatnika VAT z tytułu prowadzenia działalności rolniczej z gospodarstwa rolnego stanowiącego współwłasność małżonków. Przyjęcie stanowiska, że w ramach już funkcjonującego gospodarstwa rolnego działałoby drugie gospodarstwo, a ponadto w ramach istniejącego gospodarstwa byłoby dwóch podatników, którzy samodzielnie dokonywaliby rozliczeń podatku VAT. Taka konstrukcja prawna nie jest dopuszczalna na gruncie obowiązujących przepisów prawa.”

⁸⁰⁵ Szerzej na ten temat, zob. M. Duda-Hyz, *Controversies over the status of flat-rate farmers...*, s. 75 i nast.

⁸⁰⁶ Szerzej na ten temat, zob. M. Duda-Hyz, *Szczególna procedura dla rolników ryczałtowych...*, s. 293-296.

⁸⁰⁷ Interpretacja indywidualna z dnia 6 września 2013 r. IBPP1/443-440/13/ES.

⁸⁰⁸ Interpretacja indywidualna z dnia 29 listopada 2012 r. IPPP2/443-948/12-2/KG.

podatku należnego o podatek naliczony zawarty w zakupach inwestycyjnych, a często nawet do zwrotu części podatku naliczonego⁸⁰⁹. Decyzja ta może więc stanowić skuteczne narzędzie służące przy optymalizacji podatkowej działalności rolniczej przez podatnika szczególnie, że przepisy prawa podatkowego dają możliwość powrotu do rozliczania podatku z zastosowaniem ryczału dla rolników. Należy przy tym jednak zaznaczyć, iż sam powrót do systemu zryczałtowanego nie jest natychmiastowy, dlatego też decyzja o rezygnacji ze zwolnienia przysługującego rolnikom ryczałtowym powinna być przez nich dokładnie przemyślana pod względem uwarunkowań ekonomicznych.

Co do zasady, stosowanie formy opodatkowania działalności rolniczej na zasadach ogólnych, będzie bardziej korzystne dla większych gospodarstw rolnych, bądź w przypadku intensyfikacji inwestycji przez rolnika, natomiast system ryczałtowy może być bardziej opłacalny w przypadku mniejszych gospodarstw, w okresie niższych wydatków inwestycyjnych. Rezygnacja z ryczału promuje ponadto większy stopień inwestycji w prowadzoną działalność, a konstrukcja podatku VAT zapewnia większą równość oraz neutralność. W wielu przypadkach można jednak zauważyć, że decyzje o pozostaniu w systemie ryczałtowym są podejmowane przez rolników w oderwaniu od analizy ekonomicznej potencjalnych oszczędności, a wynikają ze strachu przed nadmiernymi wymaganiami w zakresie ewidencji i fakturowania.

Należy jednak pamiętać, iż jeszcze mniej niż 30 lat temu, rolnicy należeli do grupy podatników całkowicie zwolnionych z obowiązków wynikających z podatku VAT. Mając na względzie stosunkowo powolne zmiany, jakie przez długi okres zachodziły w tej grupie społecznej, do przewidzenia było to, iż rolnicy mogą potrzebować dłuższego czasu, aby przyzwycząić się do nowej rzeczywistości podatkowej. Z biegiem czasu zauważalna jest rosnąca świadomość prawno-podatkowa wśród rolników, co daje pewne podstawy aby zakładać, iż opodatkowanie działalności rolniczej na zasadach ogólnych będzie cieszyło się zwiększającą popularnością wśród rolników.

⁸⁰⁹ J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej...*, s. 258.

VII. Konstrukcja modelu opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT

1. Konstrukcja zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników

Mając na uwadze dostępne rozwiązania konstrukcyjne w zakresie implementacji zryczałtowanej rekompensaty podatku VAT dla rolników w systemie krajowym, a także uwzględniając nieskuteczność obecnie obowiązujących regulacji w zakresie realizacji celów tej instytucji, należy stwierdzić, że konieczne jest wprowadzenie istotnych zmian systemowych w jej zakresie. Zmiany te powinny polegać albo na gruntownej przebudowie dotychczasowego modelu, albo na jego zastąpieniu nowymi rozwiązaniami legislacyjnymi, które w sposób efektywny umożliwiłyby realizację funkcji kompensacyjnej świadczenia. Oznaczałoby to zapewnienie realnej możliwości wypłaty tego świadczenia pieniężnego podmiotom uprawnionym - tj. rolnikom prowadzącym działalność w zakresie produkcji rolnej.

1.1. Podmiot odpowiedzialny za wypłatę zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników

Kluczowym zagadaniem dla konstrukcji modelu ryczału dla rolników jest niewątpliwie wskazanie podmiotu odpowiedzialnego za wypłacenie zryczałtowanej rekompensaty VAT rolnikom. Zasadniczo, biorąc pod uwagę treść art. 301 dyrektywy 2006/112/WE, w odniesieniu do dostaw produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych, o których mowa w art. 300, państwa członkowskie zapewniają wypłatę zryczałtowanych rekompensat przez nabywcę lub usługobiorcę albo przez organy władzy publicznej. Formę dokonania zwrotu można więc zasadniczo podzielić na dwie grupy:

- 1) zwroty bezpośrednie dokonywane przez organy władzy publicznej
- 2) zwrotu pośrednie dokonywane przez nabywcę, bądź usługobiorcę.

Inkorporowanie do polskiego systemu podatku VAT pierwszego wariantu, oznaczałoby, iż zryczałtowany zwrot wypłacany byłby przez organy władzy publicznej. Co do zasady, zarówno u.p.o.t.u. jak i dyrektywa 2006/112/WE, nie zawiera definicji

organów władzy publicznej. Na gruncie polskiego ustawodawstwa występuje jednak definicja organów administracji publicznej. Zgodnie z art. 5 ust. 2 pkt 3 Kodeksu postępowania administracyjnego⁸¹⁰ (dalej jako: KPA) za organy administracji publicznej należy uznać ministrów, centralne organy administracji rządowej, wojewodów, działające w ich lub we własnym imieniu inne terenowe organy administracji rządowej (zespolonej i niezespolonej), organy jednostek samorządu terytorialnego oraz organy i podmioty wymienione w art. 1 pkt 2. KPA

Zdaniem E. Ochendowskiego o organie można mówić, gdy spełnione są określone warunki. W przypadku organów administracji rządowej są to wyodrębnienie jako część aparatu administracji rządowej, działanie w imieniu i na rzecz państwa, posiadanie uprawnień do stosowania środków władczych oraz działanie w granicach przyznanych kompetencji. Natomiast w odniesieniu do organów jednostek samorządu terytorialnego wymagane jest: wyodrębnienie organizacyjne, działanie w imieniu i na rzecz danej jednostki samorządu, korzystanie ze środków władczych, działanie w ramach przysługujących kompetencji⁸¹¹. Biorąc pod uwagę, iż kompetencje związane z wypłatą zryczałtowanego zwrotu dla rolników związane są bezpośrednio z podatkiem o charakterze państwowym (nie lokalnym), jakim jest podatek VAT, należałoby przyjąć, iż właściwe do wypłaty przedmiotowego świadczenia będą organy administracji rządowej.

W aktualnie obowiązującym systemie prawno-podatkowym, organy Krajowej Administracji Skarbowej (dalej jako: KAS) są w dużej mierze podmiotami odpowiedzialnymi za funkcjonowanie mechanizm zwrotu VAT. Urzędnicy KAS, jako specjaliści w dziedzinie prawa podatkowego są lepiej przygotowani do stosowania skomplikowanych przepisów dotyczących zryczałtowanego zwrotu podatku VAT. W konsekwencji, ogranicza to potrzebę organizowania szeroko zakrojonych szkoleń przygotowujących pracowników do realizacji obowiązku wypłaty tego zwrotu, co może przyczynić się do zwiększenia efektywności i prawidłowości funkcjonowania systemu. Wprowadzenie wypłaty zryczałtowanego zwrotu przez ograny KAS dodatkowo upodobniłaby polski system do rozwiązań stosowanych aktualnie we Francji, gdzie zwrot ryczałtowy obsługiwany jest bezpośrednio przez administrację podatkową. Oznacza to,

⁸¹⁰ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, Dz. U. z 2024 r. poz. 572 z późn. zm.

⁸¹¹ E. Ochendowski, *Prawo Administracyjne*, Toruń 2009, s. 234.

iż w zakresie przedmiotowej regulacji Polska mogłaby korzystać z wieloletnich doświadczeń innych krajów członkowskich.

Kluczowym problemem jest jednak nastawienie samych rolników. Jak wykazano w rozdziale VI przedmiotowej pracy, większość rolników przejawia brak zaufania do organów skarbowych oraz instytucji prawa podatkowego. Ponadto, mimo dużej wiedzy w zakresie prawa podatkowego, urzędnicy KAS mają ograniczoną styczność z przedstawicielami sektora rolnego, co oznacza, że ich wiedza dotycząca specyfiki polskiego rolnictwa oraz zrozumienie charakterystyki potrzeb samych rolników będzie w tym przypadku ograniczone.

Warto rozważyć również zaangażowanie w wypłatę zryczałtowanego zwrotu dla rolników agencje rządowe, zajmujące się bezpośrednio sprawami rolników, takie jak Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (dalej jako: ARiMR)⁸¹² czy Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa (dalej jako: KOWR)⁸¹³, które w ramach swoich statutowych uprawnień wykonują zadania na rzecz polskiego rolnictwa. Przedmiotowe agencje mają duże doświadczenie w zakresie obsługi dopłat do rolnictwa, mają dostęp do systemów informatycznych, które pozwalają na identyfikację oraz rejestrację rolników, co może skutecznie zmniejszyć niechęć oraz niepewność tego środowiska, a tym samym pozwolić na sprawną implementację systemu. Należy jednak podkreślić, iż to rozwiązanie wymagałoby odpowiedniego przygotowania teoretycznego pracowników oraz rozbudowy zaplecza technicznego tych podmiotów pełniących funkcje organów administracji publicznej, co może prowadzić do zwiększonych kosztów implementacji omawianego rozwiązania. Warto ponadto zwrócić uwagę, iż już w tym momencie KOWR oraz ARiMR obarczone są szerokim zakresem różnych obowiązków związanych z rolnictwem, w związku z czym dodanie dodatkowego obowiązku w postaci wypłaty zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników mogłoby spowodować poważne trudności dla ich sprawnego działania. Mając na względzie, w szczególności rozbudowaną strukturę organów KAS, również w zakresie nowoczesnych technologii pozwalających na usprawnianie działania administracji skarbowej oraz lepsze przygotowanie merytoryczne urzędników, należałoby wskazać organy administracji skarbowej, jako preferowany wybór w zakresie organów władzy publicznej, jakie w myśl art. 301, mogłyby wypłacać zryczałtowany zwrot VAT dla rolników.

⁸¹² Ustawa z dnia 9 maja 2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Dz.U. z 2023 r. poz. 1199 z późn. zm.

⁸¹³ Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa, Dz.U. z 2025 r. poz. 294.

Drugą możliwością przewidzianą przez dyrektywę 2006/112/WE jest wypłata zryczałtowanego zwrotu dla rolników - w sposób pośredni, przez nabywcę produktów rolnych, bądź usługobiorców usług rolniczych. Przedmiotowe rozwiązanie jest w założeniu bardziej ekonomiczne z punktu widzenia państwa, gdyż nie angażuje w proces naliczania i wypłaty aparatu państwowego. Ponadto wypłata dokonywana przez nabywcę skutecznie skraca proces naliczenia wypłaty, gdyż nie wymaga informowania organów państwowych oraz nie jest z nim związana żadna czasochłonna procedura administracyjna, w związku z czym wypłata może być dokonana nawet na miejscu przy zakupie produktów rolnych. Wypłaty pośrednie charakteryzować się więc będą zwiększoną efektywnością realizacji całej procedury. Rozwiązanie to jest jednak obarczone większym ryzykiem, gdyż zarówno naliczenie, jak i wypłata dokonywana jest bez kontroli państwowej oraz przez podmiot, którego interes faktyczny zaangażowany jest w procesie tej samej transakcji. W szczególności, przy wypłatach pośrednich może występować niepożądane zjawisko przejmowania rekompensaty przez podmioty nieuprawnione. Zjawiskom takim będzie sprzyjać niestabilna sytuacja na rynku produktów rolnych i znaczne wahania cen. Jeżeli w drodze negocjacji rynkowych kupujący zmniejszy cenę wywoławczą dla danego towaru o wartość zwrotu, to przy nałożeniu stawki ryczałtowej w tej samej wysokości rolnik nie uzyska w ogóle rekompensaty. Taka sytuacja spowoduje wyłączenie funkcji ekonomicznej rekompensaty, bo co prawda zostanie ona formalnie naliczona oraz wypłacona, jednak faktycznie nie będzie miała znaczenia ekonomicznego dla rolnika⁸¹⁴.

Należy więc stwierdzić, iż wypłata bezpośrednia dokonywana przez upoważnione do tego organy administracji państwowej, mimo zwiększonych kosztów oraz wydłużenia procedury zapewnia większą kontrolę nad funkcjonowaniem całego modelu ryczałtu dla rolników. Jest to system bezpieczniejszy zapewniający, że zwrot trafi dla uprawnionych podmiotów, pozwalający na monitoring całej procedury oraz ograniczający możliwości nadużyć. Ponadto, wybór wypłaty w formie bezpośredniej przez organy administracji państwowej niesie za sobą również korzyści w zakresie samej konstrukcji zryczałtowanego zwrotu. Przyjęcie rozwiązania, w którym wypłaty rekompensaty dokonuje podatnik nabywający od rolnika ryczałtowego produkty rolne, w praktyce ogranicza możliwość stosowania innych podstaw naliczenia zwrotu, ograniczając ją niemal wyłącznie do wartości sprzedaży tych towarów. Tymczasem

⁸¹⁴ Por. W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 199.

organy państwowe, dysponując szerokim dostępem do danych dotyczących rolników, mogłyby na tej podstawie dokonywać wypłat rekompensaty, również według alternatywnych kryteriów. Do takich kryteriów należałyby nie tylko przychody ze sprzedaży, ale także wartość rynkowa wyprodukowanych produktów rolnych z uwzględnieniem strat, poniesione wydatki inwestycyjne, a także podstawy niemające charakteru wyłącznie ekonomicznego, takie jak powierzchnia gospodarstwa czy wielkość produkcji specjalistycznej⁸¹⁵. W tym zakresie możliwości konstrukcyjne dotyczące ryczałtu dla rolników są jednak ograniczone, gdyż zgodnie z art. 295 dyrektywy 2006/112/WE „zryczałtowana rekompensata” oznacza kwotę otrzymaną przez zastosowanie procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty do obrotów rolnika ryczałtowego. Natomiast sposób obliczania obrotu rolnika ryczałtowego określony jest w art. 300 dyrektywy 2006/112/WE, który stanowi, że wysokość rekompensaty stosuje się do cen, z wyłączeniem VAT, następujących towarów i usług:

- 1) produktów rolnych dostarczonych przez rolników ryczałtowych:
 - a) podatnikom innym niż podatnicy objęci w państwie członkowskim, w którym produkty te zostały dostarczone, niniejszym systemem ryczałtowym,
 - b) na warunkach przewidzianych wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, osobom prawnym niebędącym podatnikami, w przypadku których wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów podlegają VAT, w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu dostarczanych produktów rolnych;
- 2) usług rolniczych świadczonych przez rolników ryczałtowych na rzecz podatników innych niż podatnicy objęci w państwie członkowskim, w którym świadczone są te usługi, niniejszym systemem ryczałtowym.

Oznacza to, że bez względu na to czy wypłata dokonywana jest w sposób pośredni przez nabywcę czy usługobiorcę, bądź bezpośrednio przez organy administracji państwowej, mając na względzie harmonizację w zakresie prawa podatkowego i wymogi dyrektywy 2006/112/WE, jedynym sposobem naliczania rekompensaty będzie zastosowanie, jako podstawy wartości sprzedawanych przez rolnika ryczałtowego

⁸¹⁵ Zob. W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 185 i nast.

towarów. Podobne ograniczenia można zaobserwować również w zakresie samych stawek, które zgodnie z art. 297 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE będą musiały mieć charakter procentowy, co odbiera możliwość stosowania stawek o charakterze kwotowym. Tak skonstruowane ramy całego modelu ryczału dla rolników służyć mają oczywiście harmonizacji systemu podatkowego stosowanego w UE, oraz zapewnić jego względną neutralność oraz jednolitość w ramach różnych krajów. Niesie to za sobą jednak poważne ograniczenia w zakresie rozwiązań, które mogą zostać zaimplementowane, co skutecznie ogranicza możliwości dostosowania systemu ryczałtowego do specyfiki sektora rolniczego danego państwa. Powoduje to również, iż nawet wyjątkowo obiecujące i interesujące rozwiązania w zakresie ryczału dla rolników, takie jak zaproponowany przez W. Pomorskiego ryczałt w formie upustu podatkowego nie mają możliwości ich praktycznej implementacji⁸¹⁶.

1.2. Stawka zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników.

Zgodnie z art. 146ea u.p.o.t.u., w Polsce obowiązuje jedna stawka zryczałtowanego zwrotu, która na dzień dzisiejszy wynosi 7%. Zasadniczo przepisy dyrektywy 2006/112/WE dopuszczają możliwość stosowania różnych stawek VAT, co teoretycznie umożliwia dostosowanie ich wysokości do specyfiki poszczególnych kategorii produktów i usług rolnych. W praktyce jednak, większa liczba stawek w ramach jednego systemu może komplikować jego stosowanie oraz zwiększać obciążenia administracyjne. Mając na uwadze, że ryczałtowy system dla rolników ma przede wszystkim na celu uproszczenie procedur przy jednoczesnym zachowaniu jak największej neutralności podatkowej, zastosowanie jednej, jednolitej stawki wydaje się być najskuteczniejszym i najwłaściwszym rozwiązaniem w kontekście realizacji tych celów. Fakt ten ilustruje skutecznie model zryczałtowanego zwrotu stosowany we Włoszech, gdzie 11 różnych stawek stosowanych w zakresie ryczału dla rolników powoduje, iż jest on często trudniejszym i bardziej skomplikowanym rozwiązaniem od opodatkowania na zasadach ogólnych⁸¹⁷. Choć koncepcja zastosowania jednolitej stawki VAT w całym sektorze rolnym, jako podstawy do obliczania ryczału zasługuje na pozytywną ocenę, to jednak sposób jej implementacji w praktyce budzi istotne zastrzeżenia i wymaga krytycznej analizy.

⁸¹⁶ M. Duda-Hyz, *Pośrednie podatki państwowe* ...s. 259.

⁸¹⁷ Szerzej na ten temat, zob. M. G. Ortoleva, *I principi unionali del regime speciale...*, s. 1615–1638.

Stawka ryczałtowego zwrotu podatku VAT dla rolników ulegała w ciągu lat licznym zmianom, co spowodowało powstanie skomplikowanego labiryntu przepisów prawnych⁸¹⁸. Taka sytuacja sprawia, że nawet doświadczeni specjaliści z zakresu prawa podatkowego mogą mieć trudności z prawidłowym ustaleniem obowiązującej stawki w danym okresie rozliczeniowym. Dla rolników, do których zasadniczo adresowany jest ryczałtowy system, ta nieczytelność przepisów stanowi istotne obciążenie oraz źródło ryzyka podatkowego. W konsekwencji, obecny stan prawny pozostaje w sprzeczności z podstawowymi założeniami upraszczającego charakteru ryczałtowego systemu zwrotu podatku w sektorze rolnym.

Warto zwrócić uwagę na treść art. 146ef, który łączy wysokość stawki zryczałtowanego zwrotu dla rolników z planowanymi wydatkami na obronność. Obecne brzmienie tego przepisu w praktyce zamraża stawki na podwyższonym poziomie, uniemożliwiając ich elastyczne dostosowanie do aktualnej sytuacji gospodarczej. Z kolei art. 298 dyrektywy 2006/112/WE wskazuje, że stawki zryczałtowanej rekompensaty powinny opierać się na danych makroekonomicznych dotyczących rolników ryczałtowych za poprzednie trzy lata oraz podlegać regularnym korektom. W tym kontekście należy stwierdzić, iż stosowane w Polsce stawki zryczałtowanej rekompensaty VAT dla rolników nie odpowiadają wymogom prawa europejskiego.

Regulacja w zakresie stawki ryczałtu dla rolników, tak samo jak ta dotycząca stawek VAT w ogóle, wymaga realnych zmian. W pierwszej kolejności należałoby uprościć strukturę przepisów dotyczących stawki VAT oraz stawki ryczałtu. Wysokość przedmiotowych stawek powinny być zmieniana nie przez dodawanie kolejnych przepisów nadpisujących stawki stosowane dotychczas, a nowelizując treść regulacji pierwotnych. Dotychczasowy chaos legislacyjny należałoby zakończyć poprzez usunięcie nieaktualnych już przepisów odnoszących się do zasadniczo nieużywanych już „martwych” stawek. Wysokość stawki zryczałtowanego zwrotu dla rolników należałoby zgodnie z treścią dyrektywy 2006/112/WE uzasadnić wielkościami makroekonomicznymi odnoszącymi się bezpośrednio do rolników ryczałtowych, oraz w miarę potrzeby, gdy przedmiotowe dane by na to wskazywały - dostosowywać je do aktualnych zmian w sektorze rolnym.

Warto rozważyć, czy ze względu na konieczność dostosowywania stawek ryczałtu do wskaźników ekonomicznych dotyczących rolników ryczałtowych, ich

⁸¹⁸ Szerzej omówiono w rozdziale V oraz VI niniejszej pracy.

ustalanie nie mogłoby zostać przeniesione do aktu wykonawczego, np. rozporządzenia ministra finansów. Takie rozwiązanie pozwoliłoby uniknąć częstych nowelizacji ustawy (u.p.o.t.u.) i zwiększyć elastyczność systemu. Warto przy tym zauważyć, że podobne mechanizmy funkcjonują w innych krajach, na przykład we Włoszech. Zastosowanie takiej konstrukcji pozwoliłoby więc na zwiększoną elastyczność w zakresie wprowadzania zmian w odniesieniu do stawki ryczału oraz ułatwienie możliwości jej dostosowania do relewantnych wskaźników ekonomicznych.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP - co do zasady nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje jednak jedynie w drodze ustawy. Zryczałtowany zwrot podatku VAT dla rolników, sam w sobie co prawda nie jest podatkiem *per se*, jednak Trybunał Konstytucyjny (dalej jako: TK) przyjął stanowisko, że wyliczenie spraw w art. 217 nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie, w sposób pozwalający na uzyskanie cech kompletności, precyzji i jednoznaczności⁸¹⁹. Mając na uwadze, że system ryczału dla rolników uzupełnia system VAT w Polsce w zakresie opodatkowania rolnictwa, umożliwiając zachowanie względnej neutralności podatkowej przy jednoczesnym uproszczeniu procedur dla rolników, zasadnym wydaje się traktowanie stawki zryczałtowanego zwrotu jako istotnego elementu tego stosunku daninowego. Wskazuje to na istotną wątpliwość dotyczącą zakresu oraz poziomu szczegółowości regulacji ustawowej, niezbędnej dla zapewnienia zgodności z art. 217 Konstytucji RP. Problem ten sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy ustawa musi bezpośrednio określać konkretne kwoty lub stawki daniny publicznej, czy też wystarczające jest ujęcie w niej ogólnych zasad i kryteriów, które stanowiłyby normatywne wytyczne dla właściwego organu upoważnionego do określenia wysokości tej daniny w drodze aktu wykonawczego⁸²⁰. W tym przypadku TK stwierdził, że dla spełnienia przez regulację ustawową wymogów określonych w art. 217 Konstytucji RP, dopuszczalne jest ustawowe odesłanie do regulacji w drodze rozporządzenia pewnych szczegółowych kwestii związanych z ukształtowaniem danin publicznych. Warunkiem konstytucyjności takiego rozwiązania, w ocenie TK jest to, że ustawa określa ogólne zasady w tym zakresie i udziela wystarczająco precyzyjnych wskazówek co do sposobu ich uregulowania

⁸¹⁹ Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., K 28/98, Legalis nr 45621.

⁸²⁰ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*. Legalis, 2012, Komentarz do art. 217. Teza 5.

w akcie wykonawczym⁸²¹. W tym zakresie można więc stwierdzić, iż rozporządzenia w prawie podatkowym powinny mieć przede wszystkim charakter techniczny, jedynie uzupełniać bądź doprecyzowywać zapisy ustawowe⁸²². Co do zasady ustanowienie delegacji ustawowej w zakresie ustalenia stawki zryczałtowanego zwrotu nie łamałoby więc ustanowionej w art. 217 Konstytucji RP zasady *nullum tributum sine lege*, o ile sposób określenia przedmiotowej stawki byłoby konkretnie ustalony, w sposób pozwalający na jasne określenie ich wysokości i podstaw ich naliczania.

1.3. Ocena modelu stosującego zryczałtowany zwrot VAT dla rolników

Art. 296 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE określa ogólne ramy implementacji zryczałtowanego zwrotu dla rolników w systemie podatku VAT dla państw członkowskich UE. Po pierwsze, system ten może zostać wprowadzony do systemu podatkowego państwa w przypadku, gdy zastosowanie do rolników zasad ogólnych VAT lub w stosownych przypadkach, procedury szczególnej dla małych przedsiębiorców mogłoby powodować trudności. Oznacza to, że jest to system zaprojektowany w celu ograniczenia obowiązków administracyjnych w porównaniu do tych, które występują przy opodatkowaniu na zasadach ogólnych lub uproszczonych. Uznaje on specyfikę sektora rolnego oraz jego szczególnych wymagań, a także jest próbą dostosowania regulacji podatkowych do potrzeb tej gałęzi gospodarki. Po drugie, system ryczałtowy ma na celu zrekompensowanie VAT zapłaconego od zakupów towarów i usług dokonanych przez rolników ryczałtowych. Kluczowe jest więc nie samo uproszczenie obowiązków administracyjnych (w tym celu wystarczające byłoby zwolnienie działalności rolniczej z podatku VAT), ale wprowadzenie pewnych udogodnień i uproszczeń dla rolników przy jednoczesnym zachowaniu podstaw neutralności podatku VAT⁸²³. Zgodnie z analizowanym przepisem, zryczałtowany zwrot VAT ma na celu jedynie częściową rekompensatę podatku VAT zapłaconego przez rolników korzystających z ryczałtowego systemu rozliczeń. Oznacza to, że mechanizm ten stanowi próbę wyrównania strat podatkowych poniesionych przez tych rolników w związku z ich wyłączeniem z ogólnego systemu VAT, a nie pełny zwrot naliczonego podatku. W efekcie, kwota zryczałtowanego zwrotu nie powinna odpowiadać wartości VAT, który

⁸²¹ Postanowienie TK z 13 października 1998 r., Ts 117/98, OTK 1999, nr 3, poz. 43.

⁸²² R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 71.

⁸²³ Por. E. Kremer, *Podatki w rolnictwie...*, s. 497.

mógłby zostać odliczony, gdyby rolnik rozliczał się na zasadach ogólnych. Na tej podstawie można więc stwierdzić, iż celem zryczałtowanego zwrotu jest zapewnienie najwyższego możliwego do osiągnięcia stopnia neutralności podatkowej, przy możliwie największym obniżeniu obowiązków administracyjnych dla rolników ryczałtowych. W praktyce jednak system ten wiąże się z licznymi dodatkowymi wyzwaniem i problemami.

Podstawą naliczenia zryczałtowanego zwrotu dla rolników jest dokonana przez nich sprzedaż, jest to więc podstawa w całości oderwana od poniesionych przez nich wydatków inwestycyjnych, a co za tym idzie, nieprecyzyjna w zakresie określenia obciążenia VAT związanego z zakupem towarów i usług w związku z prowadzoną działalnością rolniczą⁸²⁴. Oznacza to więc, że będą występować przypadki, w których rolnicy w ramach tego systemu będą rekompensowani w sposób niewystarczający (innymi słowy – są *de facto* opodatkowani), jak również sytuacje, w której niektórzy rolnicy, których zakupy są obciążone niższym podatkiem VAT, otrzymają nadmierną rekompensatę (czyli będą *de facto* subsydiowani)⁸²⁵.

Oczywiście, można w takim wypadku zwrócić uwagę, iż rolnicy którzy z jakichś względów czują, że ich rekompensata została niedoszacowana, mogą zawsze przejść na system ogólny VAT. Należy jednak podkreślić, iż nie zmienia to faktu, że taki stan rzeczy stoi w sprzeczności z podstawowymi zasadami równego traktowania, jak również z unijną polityką konkurencji. Ponadto przypadki nadmiernej rekompensaty są niezgodne z art. 299 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty nie mogą skutkować otrzymaniem przez rolników ryczałtowych, zwrotów przewyższających VAT naliczony i pobrany. Jest to tym bardziej naganne, iż co do zasady należy się spodziewać, że w ujęciu ogólnym system ryczałtowy sprzyjać będzie raczej nadmiernej kompensacji⁸²⁶.

Zastosowanie zryczałtowanego zwrotu dla rolników ma również specjalny charakter, a dedykowany jest skonkretyzowanej i ograniczonej grupie odbiorców. Jest to więc dodatkowy reżim prawny, który stanowi wyjątek od już i tak bardzo skomplikowanego podatku. Zawiera on - co prawda, wiele uproszczeń względem systemu ogólnego, niemniej jednak jego stosowanie i fakt tego, że znajduje on się w pewien sposób „na skraju” opodatkowania i zwolnienia, może powodować problemy

⁸²⁴ P. Karwat, *Opodatkowanie obrotu...*, s. 205.

⁸²⁵ A. Dziobek-Romanski, A. Barczewska-Dziobek, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 192.

⁸²⁶ B. Terra, J. Kajus, *Commentary—A guide to the recast VAT directive*, Deventer 2015, s. 5072.

interpretacyjne. System ryczałtowy sam w sobie generuje więc problemy natury technicznej.

System ryczałtowy może również stanowić zachętę do nadużyć - rolnicy i firmy przetwórcze mogą współdziałać w celu zawyżania cen sprzedaży w celu wyłudzenia wyższych rekompensat. Analogicznie, system bezpośrednich wypłat pieniężnych od państwa wiąże się z uznaniowością administracyjną, która również może prowadzić do nadużyć⁸²⁷. Ponadto w przypadku wypłaty rekompensaty w sposób pośredni (czyli przez nabywców produktów rolnych będących czynnymi podatnikami VAT) istnieje również zagrożenie przejęcia rekompensaty przez podmioty nieuprawnione. Jeżeli w drodze negocjacji rynkowych kupujący (korzystając ze swojej silniejszej pozycji rynkowej) zmniejszy cenę wywoławczą dla danego towaru o wartość zryczałtowanego zwrotu, to zasadniczo rolnik nie uzyska w ogóle żadnej rekompensaty⁸²⁸. Warto również zaznaczyć, że system zryczałtowanej rekompensaty nie występuje w krajach spoza UE. W ujęciu ogólnym, forma rekompensaty ryczałtowej wydaje się coraz mniej adekwatna wobec postępującej mechanizacji i intensyfikacji działalności rolniczej w UE, która wymaga pełnego i nieograniczonego zwrotu VAT naliczonego od dóbr kapitałowych oraz innych nakładów⁸²⁹.

2. Konstrukcja opodatkowania rolnictwa podatkiem VAT na zasadach ogólnych

W przypadku likwidacji mechanizmu zryczałtowanego zwrotu podatku VAT, rolnicy zostaliby objęci powszechnym systemem opodatkowania na zasadach ogólnych, analogicznie jak inni podatnicy tego podatku. Oznaczałoby to, że rolnicy byłiby zobowiązani do realizacji pełnego zakresu obowiązków podatkowych, przewidzianych ustawą o podatku od towarów i usług. W szczególności dotyczyłoby to obowiązku wystawiania faktur dokumentujących dostawy towarów i świadczenie usług, prowadzenia oraz przechowywania odpowiedniej ewidencji umożliwiającej prawidłowe rozliczenie podatku, ewidencjonowania obrotu oraz kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących w przypadku sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, a także obowiązku składania okresowych deklaracji podatkowych (miesięcznych lub kwartalnych) do właściwego urzędu skarbowego.

⁸²⁷ S. Cnossen, *VAT and agriculture ...*, s. 542.

⁸²⁸ Szerzej na ten temat: W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 199.

⁸²⁹ S. Cnossen, *VAT and agriculture ...*, s. 543.

W zamian za spełnianie tych wymogów, rolnicy uzyskaliby dostęp do pełnej neutralności podatku VAT, w tym prawa do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego z tytułu nabywanych towarów i usług. Należy przy tym zaznaczyć, że rolnicy, których roczna wartość sprzedaży nie przekracza 200 000 zł, mogliby - na podstawie art. 113 ust. 1 u.p.o.t.u. - skorzystać ze zwolnienia podmiotowego przewidzianego dla drobnych przedsiębiorców, co stanowi uproszczenie względem pełnego opodatkowania, choć nadal wiąże się z określonymi obowiązkami ewidencyjnymi.

2.1. Argumenty przemawiające za likwidacją systemu zryczałtowanego zwrotu VAT

Zastosowanie zryczałtowanego systemu zwrotu podatku VAT dla rolników ryczałtowych nie jest obowiązkowe na gruncie prawa unijnego. Choć zdecydowana większość państw członkowskich korzysta z tej możliwości, istnieją również przykłady państw, które systemu tego nie implementowały (np. Dania) bądź całkowicie z niego zrezygnowały (np. Niderlandy). Praktyka ta dowodzi, że objęcie działalności rolniczej ogólnymi zasadami opodatkowania podatkiem od wartości dodanej może stanowić realną i efektywną alternatywę. W szczególności, stosowanie ogólnego systemu VAT pozwala na pełniejszą realizację zasady neutralności podatkowej, która stanowi fundament konstrukcyjny podatku od wartości dodanej. Z tego względu rezygnacja ze zwolnienia podmiotowego przysługującego rolnikom ryczałtowym może przyczynić się do zwiększenia przejrzystości i efektywności systemu VAT oraz ograniczenia ryzyka nadużyć.

Dodatkowo, objęcie rolników ogólnymi zasadami opodatkowania umożliwiłoby im skorzystanie z prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego, co prowadziłoby do rzeczywistego opodatkowania jedynie wartości dodanej. Rozwiązanie to sprzyjałoby sprawiedliwości podatkowej, pozwalając na uniknięcie zarówno nadmiernej, jak i niewystarczającej rekompensaty. Z tego względu opodatkowanie działalności rolniczej na zasadach ogólnych może być postrzegane jako rozwiązanie bardziej spójne z zasadą proporcjonalności i lepiej dostosowane do współczesnych realiów gospodarczych. Opodatkowanie na zasadach ogólnych wykazuje szczególną efektywność w odniesieniu do dużych, towarowych gospodarstw rolnych, charakteryzujących się wysokim poziomem inwestycji oraz zaawansowaniem technologicznym. Dla tego rodzaju podmiotów system ten okazuje się korzystniejszy, nie tylko z uwagi na możliwość

odliczenia podatku naliczonego, lecz również ze względu na jego zgodność z logiką nowoczesnego zarządzania gospodarstwem rolnym. W przypadku gospodarstw średniej wielkości włączenie do systemu VAT może dodatkowo pełnić funkcję prorozwojową, stanowiąc impuls do intensyfikacji produkcji i zwiększenia skali działalności.

Z perspektywy budżetowej, objęcie całego sektora rolniczego opodatkowaniem VAT mogłoby, *prima facie*, prowadzić do zwiększenia wpływów podatkowych poprzez rozszerzenie bazy opodatkowania o podmioty dotychczas korzystające ze zwolnienia podmiotowego. Należy jednak zaznaczyć, iż największe gospodarstwa, generujące zasadniczą część produkcji rolnej, już obecnie funkcjonują w reżimie opodatkowania na zasadach ogólnych⁸³⁰. W rezultacie, zryczałtowany system VAT adresowany jest przede wszystkim do mniejszych podmiotów o ograniczonym zakresie działalności i niższych obrotach. Uwzględniając jednocześnie preferencyjne stawki VAT obowiązujące w sektorze rolnym oraz szczególny charakter tej działalności, można zasadnie przyjąć, że potencjalne przychody budżetowe z tytułu objęcia tych podmiotów ogólnym systemem VAT nie byłyby znaczące. Co więcej, należy mieć na uwadze, iż gospodarstwa prowadzące intensywną działalność produkcyjną i ponoszące istotne nakłady inwestycyjne często generują nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, co skutkować może obowiązkiem zwrotu podatku VAT ze środków z budżetu państwa. Tym samym, objęcie całego sektora rolnego opodatkowaniem na zasadach ogólnych nie daje gwarancji wzrostu dochodów budżetowych - w niektórych segmentach może wręcz zwiększyć skalę zwrotów podatku VAT. Z drugiej jednak strony, stanowi to jednocześnie argument przemawiający za zasadnością stosowania ogólnego systemu VAT, który lepiej odpowiada na potrzeby nowoczesnego, zautomatyzowanego rolnictwa. Umożliwienie pełnego odliczenia podatku naliczonego pozwala na istotne obniżenie kosztów jednostkowych inwestycji, co w dłuższej perspektywie może przyczynić się do wzrostu produktywności i konkurencyjności gospodarstw rolnych, a także w większym stopniu wesprzeć sektor rolniczy.

2.2. Argumenty przemawiające za zachowaniem systemu zryczałtowanego zwrotu VAT

⁸³⁰Gospodarstwa rolne których przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 500 000 EUR obowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych, w związku z czym nie spełnia definicji rolnika ryczałtowego –szerzej omówiono w rozdziale V niniejszej pracy.

Choć pełne opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT stanowi, z teoretycznego punktu widzenia rozwiązanie optymalne, w praktyce napotyka ono na liczne bariery o charakterze systemowym i strukturalnym. Sama specyfika produkcji rolnej w wielu państwach członkowskich Unii Europejskiej uzasadniała potrzebę wprowadzenia mechanizmu zryczałtowanego, jako instrumentu pozwalającego na uproszczenie zasad opodatkowania tam, gdzie implementacja systemu ogólnego lub nawet uproszczonego okazywała się niewykonalna z przyczyn ekonomicznych, społecznych lub administracyjnych⁸³¹. W przypadku Polski u progu lat dziewięćdziesiątych, a więc w okresie poprzedzającym implementację podatku VAT, sektor rolny nie był przygotowany na objęcie go pełnym reżimem tego podatku. Dominującą formą organizacyjną były niewielkie, niskotowarowe gospodarstwa o ograniczonych możliwościach inwestycyjnych, które nie posiadały ani zasobów finansowych, ani techniczno-organizacyjnych pozwalających na dostosowanie się do wymogów systemu ogólnego. Co istotne, znaczna część rolników nie miała wówczas żadnego doświadczenia z systemem VAT, co przekładało się na bardzo niski poziom wiedzy i świadomości podatkowej. Istotną barierą był również deficyt po stronie administracji skarbowej – brak zasobów kadrowych i technicznych nie pozwalał na efektywną obsługę tysięcy drobnych gospodarstw rolnych jako podatników VAT. Wprowadzenie zryczałtowanego systemu dla rolników stanowiło zatem kompromis pomiędzy potrzebą uproszczenia procedur a koniecznością zapewnienia przynajmniej częściowej neutralności i równości w opodatkowaniu działalności rolniczej. Był to instrument tymczasowy, zaprojektowany z myślą o warunkach panujących w konkretnym momencie rozwoju społeczno-gospodarczego kraju⁸³².

Należy jednak zauważyć, że w ciągu ponad 25 lat funkcjonowania podatku VAT w sektorze rolnym uwarunkowania, które pierwotnie przemawiały za zastosowaniem systemu ryczałtowego, uległy istotnym przemianom. Jak wykazano szerzej - w rozdziale IV niniejszej pracy - zarówno struktura, jak i charakter polskiego rolnictwa uległy zasadniczej transformacji. Rolnictwo, które w latach dziewięćdziesiątych miało charakter rozdrobniony i niskotowarowy, coraz częściej przybiera aktualnie formę zorganizowanej działalności gospodarczej, ukierunkowanej na efektywność i specjalizację. W okresie ostatnich dwóch dekad nastąpił znaczący wzrost globalnej wartości produkcji rolniczej, a średnia powierzchnia użytków rolnych przypadająca na jedno gospodarstwo uległa

⁸³¹ Zob. W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 26.

⁸³² W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot...*, s. 12.

wyraźnemu zwiększeniu. Zmianie uległa również sytuacja materialna rolników poprzez, m.in. poprawę ich dochodów. Szczególnie zauważalny jest wzrost udziału gospodarstw z grup obszarowych 20–50 ha oraz powyżej 50 ha, które coraz częściej funkcjonują jako podmioty w pełni zintegrowane z rynkiem. Wprawdzie nadal znaczącą liczebną grupę stanowią gospodarstwa małe – produkujące wyłącznie lub głównie na potrzeby samozaopatrzenia - to jednak ich rola w rzeczywistej strukturze produkcji rolnej jest ograniczona⁸³³. Funkcjonowanie najmniejszych gospodarstw rolnych nie jest obecnie jedynie odzwierciedleniem problemów ekonomicznych obszarów wiejskich, lecz coraz częściej stanowi efekt świadomych wyborów o charakterze ekologicznym, zdrowotnym bądź hobbystycznym. Wskazane to iż produkcja rolna coraz bardziej koncentruje się w większych i nowoczesnych gospodarstwach, dla których system VAT oparty na zasadach ogólnych stanowi bardziej adekwatne rozwiązanie. W latach 90. pełne opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT byłoby rozwiązaniem niewłaściwym zarówno z punktu widzenia społecznego, jak i instytucjonalnego. W tamtym czasie około 20,2% ogółu ludności Polski było zatrudnionych w sektorze rolnym, co oznaczało konieczność objęcia podatkiem bardzo licznej i zróżnicowanej grupy podmiotów. Przy ówczesnych ograniczeniach organizacyjnych i technologicznych administracji skarbowej, taka reforma wiązałaby się z poważnymi trudnościami praktycznymi. Rozszerzenie zakresu podatku VAT na wszystkie podmioty prowadzące działalność rolniczą oznaczałoby gwałtowny przyrost liczby podatników. Obsługa ich w sposób efektywny wymagałaby istotnego zwiększenia zasobów administracyjnych - zarówno kadrowych, jak i infrastrukturalnych. Konieczne byłoby zatrudnienie dodatkowego personelu, a następnie jego odpowiednie przeszkolenie, co pociągałoby za sobą znaczne koszty czasowe i finansowe.

Obecnie jednak sytuacja uległa zasadniczej zmianie. W ciągu ostatnich dwóch dekad system administracji skarbowej w Polsce został znacząco usprawniony, przede wszystkim dzięki postępującej cyfryzacji procesów podatkowych. Wprowadzenie takich narzędzi jak JPK czy KSEF, umożliwiło sprawną, zautomatyzowaną analizę i kontrolę danych, przy minimalnej konieczności fizycznego kontaktu między podatnikiem a urzędnikiem. W związku z postępującą cyfryzacją rozliczania podatku VAT i automatyzacją procesów kontrolnych, koszty funkcjonowania administracji podatkowej

⁸³³ Zob. *Powszechny Spis Rolny 2020 Raport z wyników*, red. A. Łączyńskiego, Warszawa 2021, s. 11

powinny w przyszłości ulec dalszemu zmniejszeniu⁸³⁴. Jednocześnie liczba osób pracujących w rolnictwie w ostatnich 25 latach istotnie spadła, co oznacza, że potencjalna baza nowych podatników, którzy musieliby zostać włączeni do systemu VAT, byłaby znacznie mniejsza niż w latach 90. Dodatkowo wielu rolników, zwłaszcza prowadzących większe gospodarstwa, już dziś rozlicza się na zasadach ogólnych, co wskazuje na wzrost ogólnej świadomości podatkowej w tym środowisku oraz na rosnącą biegłość rolników w zakresie obowiązków związanych z VAT. W rezultacie, ewentualne włączenie pozostałej części sektora rolnego do systemu ogólnego VAT nie wiązałoby się już z takim obciążeniem dla administracji skarbowej, jak miało to miejsce u schyłku XX wieku.

W rozdziale VI niniejszej pracy, obok omówienia rozwoju administracji skarbowej w zakresie podatku VAT, wskazano również na rosnącą świadomość podatkową rolników. W porównaniu do lat 90, przeciętny rolnik w Polsce jest osobą lepiej wykształconą i sprawniej poruszającą się w zagadnieniach prawno-administracyjnych. Znaczącą rolę w tym zakresie odegrały wymogi formalne związane z ubieganiem się o środki finansowe pochodzące z funduszy UE. Często skomplikowane procedury udowodniły, że rolnicy są w stanie samodzielnie realizować złożone obowiązki administracyjne. Dodatkowo, postępująca dezagraryzacja wsi oraz powszechny dostęp do internetu⁸³⁵ sprawiają, że coraz łatwiej jest rolnikom korzystać ze wsparcia profesjonalnych biur rachunkowych. W przypadku rezygnacji z systemu zryczałtowanego, obsługa podatkowa rolników nie wymagałaby już specjalistycznej wiedzy dotyczącej szczegółowych rozwiązań w zakresie VAT dla rolnictwa. Wystarczająca byłaby znajomość ogólnych zasad prowadzenia księgowości w systemie VAT. Co więcej, opodatkowanie działalności rolniczej na zasadach ogólnych nie pozbawiałoby najmniejszych podmiotów prawa do korzystania z preferencji podatkowych. Nadal bowiem możliwe byłoby skorzystanie z ulgi dla małych przedsiębiorców. W konsekwencji rezygnacja z ryczału nie musiałaby oznaczać całkowitego odebrania wsparcia fiskalnego najmniejszym gospodarstwom.

Najistotniejszą przeszkodą w likwidacji zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników w Polsce nie są już jednak bariery ekonomiczne czy techniczne, lecz raczej przeszkody o charakterze socjologicznym i psychologicznym. Rolnicy, a w szczególności

⁸³⁴ Szerzej na temat procesu cyfryzacji administracji podatkowej: A. Kowal-Pawul, *Ekonomiczne uwarunkowania i konsekwencje cyfryzacji podatku od towarów i usług w Polsce*, Rozprawa doktorska napisana pod kierunkiem dra hab. Grzegorza Przekoty, prof. Politechniki Koszalińskiej, Rzeszów 2022, s.357.

⁸³⁵ Szerzej w: B. Fedyszak-Radziejowska, *Sytuacja społeczno-zawodowa...*, s. 76 i nast.

właściciele małych gospodarstw, pozostają w dużej mierze grupą społeczną wykazującą dużą niechęć do reform administracyjnych i podatkowych. Jak omówiono szerzej w rozdziale VI, obawy rolników dotyczą głównie wzrostu obowiązków ewidencyjnych i konieczności dokumentowania transakcji poprzez fakturowanie. Nawet jeżeli celem objęcia całego sektora rolnego obowiązkiem rejestracji dla celów VAT byłoby zwiększenie konkurencyjności polskiego rolnictwa, reforma taka spotkałaby się prawdopodobnie ze znaczącym oporem społecznym. Należy jednak zauważyć, że wspomniana niechęć rolników wynika przede wszystkim z wciąż stosunkowo niskiej świadomości podatkowej tej grupy, choć należy zaznaczyć iż ulega ona postępującej poprawie dzięki działaniom informacyjnym i szkoleniowym podejmowanym przez państwo. Proces ten wspierany jest również przez sukcesywną wymianę pokoleniową - miejsce starszego, bardziej konserwatywnego pokolenia zajmują młodszy, wykształceni rolnicy, wykazujący większą otwartość na zmiany i nowoczesne formy prowadzenia działalności rolniczej. Samo rolnictwo przestaje być stylem życia, staje się natomiast po prostu rodzajem działalności biznesowej, którego celem nie jest utrzymanie gospodarstwa rodzinnego za wszelką cenę, ale raczej osiągnięcie zysku⁸³⁶. Wobec powyższego należy podkreślić, że o ile opór wobec pełnego opodatkowania działalności rolniczej oparty jest głównie na barierach psychologicznych, a nie rzeczywistych przeszkodach ekonomicznych, to jedyną racjonalną odpowiedzią na ten stan rzeczy nie jest utrzymywanie *status quo*, lecz konsekwentne i stopniowe wdrażanie zmian.

Zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników nigdy nie był projektowany jako rozwiązanie trwałe. Jego głównym celem było czasowe wsparcie sektora rolnego w okresie przejściowym - przygotowanie europejskiego rolnictwa na późniejsze objęcie go pełnym opodatkowaniem podatkiem VAT⁸³⁷. Z tej perspektywy obecne funkcjonowanie systemu ryczałtowego należy uznać za przestarzałe. Jego konstrukcja nie odpowiada realiom nowoczesnego rolnictwa, które coraz częściej opiera się nie tylko na gruntach rolnych i pracy fizycznej, lecz także na automatyzacji, cyfryzacji oraz zaawansowanych technologiach. W tym kontekście nakłady inwestycyjne w sektorze rolnym stanowią niezbędny warunek jego rozwoju poprzez wzrost efektywności ekonomicznej oraz konkurencyjności⁸³⁸. Należy przy tym zauważyć, że mechanizm

⁸³⁶ Zob. K. Górlach, P. Starosta, *Rodzinne gospodarstwa rolne w społecznościach wiejskich. Zmiany organizacji życia społecznego wsi w świecie nowoczesnym i ponowoczesnym*, „Roczniki Nauk Społecznych” 2018, t. 10, nr 4, s. 17-42.

⁸³⁷ B. Terra, J. Kajus, *Commentary—A guide...*, s. 5071 i nast.

⁸³⁸ A. Nowak, T. Kijek, A. Krukowski, *Polskie rolnictwo...*, s. 37.

opodatkowania na zasadach ogólnych w znacznie większym stopniu stwarza bodźce do podejmowania inwestycji niż rozwiązywania ryczałtowe, które nie odzwierciedlają faktycznej struktury kosztów i wydatków ponoszonych przez producentów rolnych. Biorąc powyższe pod uwagę, należy uznać, że rezygnacja ze zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników na rzecz pełnego opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT mogłaby doprowadzić do wdrożenia bardziej przejrzystego, sprawiedliwego i neutralnego systemu podatkowego. Powszechny charakter takiego systemu oznaczałby również uproszczenie przepisów w zakresie legislacji - odejście od specyficznych, sektorowych rozwiązań na rzecz ogólnych reguł właściwych dla całej gospodarki.

Warunkiem koniecznym dla skutecznego wdrożenia takiej reformy byłoby jednak stopniowe wygaszanie systemu ryczałtowego, tak aby umożliwić rolnikom odpowiednie przygotowanie się do nowych obowiązków podatkowych. Taki etapowy charakter reformy pozwoliłby również administracji skarbowej na rozłożenie w czasie wysiłków związanych z rejestracją i obsługą nowych – nierzadko po raz pierwszy rejestrowanych – podatników VAT. Tym samym ograniczono by ryzyko przeciążenia aparatu administracyjnego oraz zwiększono szanse na skuteczne wdrożenie pełnego opodatkowania sektora rolnego.

3. Stawka VAT

Na wstępie należy podkreślić, że postulaty uporządkowania chaosu legislacyjnego w zakresie stawek zryczałtowanego zwrotu podatku VAT znajdują pełne uzasadnienie również w odniesieniu do systemu stawek VAT jako całości. Obowiązujące regulacje w tym zakresie cechują się znacznym stopniem nieczytelności, będącym rezultatem wielokrotnych nowelizacji, które wprowadzały kolejne wyjątki uzasadniające stosowanie stawek podwyższonych, przy jednoczesnym pozostawieniu w mocy przepisów dotyczących stawek obniżonych, niejednokrotnie już nieadekwatnych do aktualnych realiów gospodarczych. W konsekwencji ustalenie właściwej stawki podatku VAT w konkretnym przypadku, staje się zadaniem wysoce problematycznym, zarówno dla podatników, jak i organów administracji skarbowej.

Z tego względu zasadne wydaje się dokonanie kompleksowej rewizji i ujednolicenia przepisów dotyczących stawek podatku VAT, w tym również przepisów regulujących zryczałtowany zwrot dla rolników, a także odejście od doraźnego, często arbitralnego uzasadniania stosowania stawek podwyższonych. Tylko przejrzysty i spójny

system może zapewnić realizację zasady pewności prawa oraz efektywności systemu podatkowego. W odniesieniu do działalności rolniczej w Polsce stosowane są przede wszystkim trzy stawki VAT:

- 1) 5% – obejmująca w dużej mierze nieprzetworzoną żywność podstawową,
- 2) 8% – obejmująca wybrane produkty rolne i usługi pomocnicze,
- 3) 23% – stosowana do pozostałych produktów i usług związanych z prowadzeniem działalności rolniczej.

Zastosowanie dwóch stawek obniżonych w ramach sektora rolnego motywowane było w szczególności dążeniem do utrzymania niskiego poziomu cen podstawowych artykułów żywnościowych - poprzez objęcie niższą stawką produktów nieprzetworzonych oraz wybranych towarów o podstawowym charakterze (np. pieczywa, które wcześniej korzystało ze stawki 7%)⁸³⁹. Produkty przetworzone uznawane za bardziej luksusowe lub za niebędące „towarami pierwszej potrzeby” zostały objęte natomiast wyższą stawką 8%. Taki podział, oparty na kryterium stopnia przetworzenia lub „podstawowości” towaru, wydaje się mieć charakter w znacznej mierze arbitralny. Jak wykazano w rozdziale V niniejszej pracy, w praktyce budzi on istotne trudności interpretacyjne, co skutkuje licznymi sporami oraz znacznymi kosztami administracyjnymi. Na właściwy wybór stawki podatkowej na produkty, wpływ mogą mieć nawet bardzo niewielkie różnice odnoszące się do składu chemicznego lub formy. Ustalenie celu, który przyświeca ustawodawcy przy wprowadzeniu i utrzymywaniu tak szczegółowych dystynkcji w zakresie stawek podatku VAT, może w wielu przypadkach okazać się trudne do uzasadnienia⁸⁴⁰.

Jedną z podstawowych zasad projektowania systemu VAT jest dążenie do maksymalnego uproszczenia poprzez ograniczenie liczby stosowanych stawek podatkowych. Im prostsza struktura stawek, tym większa przejrzystość i efektywność systemu. Stosowanie większej liczby stawek podatkowych nie jest jednak w wielu przypadkach podyktowane względami ekonomicznymi lub prawnymi, a jest raczej konsekwencją presji o charakterze politycznym i społecznym. Można zauważyć, że

⁸³⁹ Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, Druk sejmowy nr 3430.

⁸⁴⁰ Zob. M. Bukowski, I. Morawski, R. Trzeciakowski, *Zrozumiały i prosty VAT. Korzyści z ujednoliconych stawek*; Warszawa 2016, s. 8 i nast.

społeczne przyzwolenie na funkcjonowanie podatku VAT jest większe wówczas, gdy towary nabywane przez gospodarstwa domowe o niższych dochodach, oraz towary „podstawowe” podlegają niższym stawkom niż dobra konsumpcyjne typowe dla gospodarstw zamożniejszych. Co istotne, możliwość stosowania stawek preferencyjnych stanowi również użyteczne narzędzie komunikacji politycznej, pozwalające politykom podkreślać redystrybucyjny charakter systemu oraz jego rzekomą troskę o potrzeby najslabiej sytuowanych grup społecznych. W efekcie, mimo powszechnie uznawanej zasady postulującej ograniczenie liczby stawek w ramach systemu VAT, w praktyce wiele państw utrzymuje struktury obejmujące większą ich ilość⁸⁴¹.

Należy podkreślić, że wzrost liczby stosowanych stawek VAT wiąże się nieuchronnie z rosnącymi kosztami administracyjnymi po stronie państwa, jak również z kosztami przestrzegania przepisów po stronie podatników. Koszty te nie przekładają się na wzrost dochodów budżetowych, a jednocześnie znacząco obniżają przejrzystość i efektywność systemu. Choć stosowanie obniżonych stawek na dobra podstawowe, takie jak żywność, może mieć charakter progresywny, sprzyjając gospodarstwom o niższych dochodach, mechanizm ten pozostaje narzędziem niedoskonałym. Preferencyjne opodatkowanie tych towarów przynosi bowiem korzyści wszystkim konsumentom, niezależnie od ich sytuacji majątkowej, co osłabia redystrybucyjny efekt polityki fiskalnej⁸⁴².

Sam VAT, jako podatek o charakterze powszechnym i proporcjonalnym, nie jest optymalnym instrumentem realizacji celów redystrybucyjnych. Znacznie skuteczniejsze w tym zakresie są podatki dochodowe o progresywnej strukturze. O ile zatem działania zmierzające do ograniczenia regresywności VAT są co do zasady uzasadnione, to biorąc pod uwagę stosunkowo niską skuteczność obniżonych stawek jako narzędzia wsparcia oraz liczne trudności interpretacyjne związane z ich stosowaniem, zasadne wydaje się rozważenie uproszczenia systemu poprzez wprowadzenie jednej, jednolitej stawki obniżonej na produkty żywnościowe. Takie rozwiązanie mogłoby jednocześnie uprościć rozliczenia w sektorze rolnym i zapewnić utrzymanie preferencyjnego opodatkowania dóbr podstawowych. Można zatem stwierdzić, że ujednolicenie stawek obniżonych, stosowanych wobec towarów związanych z sektorem rolnym, mogłoby w istotny sposób

⁸⁴¹ A. Tait, *Value Added* ..., 42.

⁸⁴² OECD / Korea Institute of Public Finance, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, “OECD Tax Policy Studies” 2014, nr 22, s. 69, online: <https://doi.org/10.1787/9789264224520-en> (dostęp 23.09.2025 r.).

przyczynić się do zwiększenia efektywności systemu VAT, przy jednoczesnym zachowaniu preferencyjnego opodatkowania działalności rolniczej. Podobne rozwiązanie zostało użyte w Czechach, gdzie zrezygnowano z dwóch stawek obniżonych – 15 % oraz 10%, na rzecz jednej stawki wynoszącej 12%.

3.1. Jednolita stawka VAT

Mając na uwadze, że zmniejszenie liczby stawek podatku VAT prowadzi zazwyczaj do zwiększenia jego efektywności oraz ograniczenia możliwości nadużyć, warto rozważyć, czy zasadne byłoby całkowite odejście od preferencyjnych stawek stosowanych wobec żywności i produktów związanych z rolnictwem. Zróżnicowanie stawek VAT istotnie podnosi koszty poboru podatku, prowadzi do zwiększenia złożoności systemu i obniżenia jego przejrzystości, a tym samym sprzyja zarówno nieprawidłowościom, jak i różnym mechanizmom ograniczania lub unikania opodatkowania⁸⁴³. Istnieją również podstawy, by sądzić, że stosowanie stawek obniżonych i zwolnień może przyczyniać się do powiększania luki VAT, poprzez zwiększanie liczby sytuacji podatkowo niejasnych oraz sprzyjanie arbitralnemu podejściu do podatków⁸⁴⁴. Stosowanie jednej stawki podatku VAT pozwala natomiast na ograniczenie złożoności regulacji, redukcję kosztów administracyjnych oraz zmniejszenie obciążeń związanych z wypełnianiem obowiązków podatkowych przez podatników. Ponadto jednolity system podatkowy minimalizuje ryzyko działań lobbujących, które w przypadku wielostawkowego podatku VAT niejednokrotnie prowadzą do arbitralnego i nieprzejrzystego rozszerzania katalogu dóbr objętych preferencjami⁸⁴⁵.

Stosowanie wielu stawek VAT generuje również poważne obciążenia dla administracji podatkowej⁸⁴⁶. Problemem nie jest wyłącznie to, że znaczna część czasu pracy organów podatkowych pochłaniana jest przez konieczność klasyfikowania towarów i usług, rozstrzygania przypadków granicznych czy udzielania wyjaśnień podatnikom. Kluczową trudnością jest to, że zadania te wymagają zaangażowania

⁸⁴³ A. Kowal, G. Przekota, *VAT Efficiency...*, s. 5.

⁸⁴⁴ Zob. M. Bukowski, I. Morawski, R. Trzeciakowski, *Zrozumiały i prosty VAT...*, s. 8 i nast.; odwrotnie twierdzi natomiast: A. Szczypińska, *What drives the VAT gap in the European Union?*, „Roczniki Kolegium Analiz Ekonomicznych / Szkoła Główna Handlowa” 2019, nr 55, s.69-72.

⁸⁴⁵ A. Tait, *Value Added...*, s. 61.

⁸⁴⁶ Zob. S. Cnossen, *Modernizing the European VAT...*, s. 12.

wysoko wykwalifikowanego, kompetentnego personelu, zdolnego do podejmowania decyzji, które będą w stanie sprostować ewentualnej krytyce i przetrwać potencjalne spory sądowe lub administracyjne. Tymczasem zasoby te mogłyby zostać znacznie efektywniej wykorzystane do realizacji podstawowych funkcji związanych z poborem i kontrolą VAT. Tworzenie sztucznych definicji towarów i usług objętych daną stawką - zwłaszcza w systemie wielostawkowym - staje się w tym kontekście kosztownym i mało produktywnym przedsięwzięciem, które odciąga uwagę administracji od istotniejszych zadań, takich jak kontrola unikania opodatkowania czy uszczelnianie systemu⁸⁴⁷.

Jednolity system stawek podatku VAT przynosi również wymierne korzyści praktyczne dla przedsiębiorców, którzy w warunkach obowiązywania zróżnicowanych stawek, zobowiązani są do określania właściwych kategorii VAT dla swoich produktów i zakupów. Konieczność przyporządkowania określonego towaru lub usługi do jednej z kilku możliwych stawek wiąże się z dodatkowymi kosztami w zakresie księgowości, doradztwa podatkowego oraz potencjalnym ryzykiem interpretacyjnym. Wprowadzenie jednolitej stawki upraszcza obliczenia, ogranicza konieczność prowadzenia złożonej dokumentacji oraz zmniejsza niepewność prawną. Co więcej, jednolita stawka podatku VAT upraszcza proces prowadzenia polityki fiskalnej, czyniąc go bardziej przejrzystym i odpornym na wpływ grup interesu czy doraźnych kalkulacji politycznych. System z wieloma stawkami naturalnie sprzyja presji lobbingowej, prowadząc do proliferacji preferencji podatkowych, które nie zawsze mają ekonomiczne uzasadnienie. Grupy interesów, sektorowe lub branżowe, dążą do uzyskania korzystnego traktowania dla swoich produktów, co skutkuje stopniowym rozrostem katalogu towarów objętych stawkami obniżonymi⁸⁴⁸. Jednolita stawka minimalizuje te naciski i zwiększa odporność systemu na partykularne roszczenia⁸⁴⁹.

Można również zauważyć, że obniżone stawki VAT na produkty spożywcze wpływają na ceny względne, co z kolei skłania konsumentów do zwiększonego popytu na żywność, a producentów, w tym rolników, do koncentrowania się na produkcji żywnościowej zamiast na innych formach działalności produkcyjnej. Zmiany w popycie powodują międzysektorowe przesunięcia czynników produkcji oraz modyfikacje cen tych czynników. W efekcie zasoby są kierowane z najbardziej dochodowych zastosowań

⁸⁴⁷ A. Tait, *Value Added...*, s. 43.

⁸⁴⁸ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo...*, s. 333 i nast.

⁸⁴⁹ Zob. S. Adam, *Tax by design*. Oxford 2015, s. 156.

do tych mniej dochodowych⁸⁵⁰. Z jednej strony, efekt ten może mieć pozytywne znaczenie dla zwiększenia bezpieczeństwa żywnościowego, gdyż czyni rolnictwo bardziej opłacalnym sektorem. Z drugiej jednak strony, przeważa naukowy konsensus, że bardziej efektywnym i pewniejszym rozwiązaniem wsparcia rolnictwa przez państwo byłoby stosowanie ukierunkowanej polityki wsparcia, zamiast preferencyjnego opodatkowania żywności podatkiem VAT⁸⁵¹.

Warto jednak rozważyć również argumenty przemawiające za dywersyfikacją stawek VAT. Jeśli rozważa się opodatkowanie pośrednie w oderwaniu od innych elementów systemu podatkowego, i przy założeniu troski o sprawiedliwość społeczną, to rzeczywiście pojawia się silna przesłanka na rzecz różnicowania stawek podatkowych, tak aby wspierać gospodarstwa domowe o niskich dochodach poprzez niższe opodatkowanie dóbr, które są przez nie konsumowane w sposób nieproporcjonalnie większy. Jednakże, jak już zostało wskazane powyżej, podatki pośrednie nie powinny być rozpatrywane w oderwaniu od całego systemu podatkowego i systemu świadczeń społecznych. W sytuacji, gdy państwo ma możliwość nakładania progresywnego podatku dochodowego będzie to z reguły znacznie skuteczniejszy sposób realizacji celów związanych ze sprawiedliwością społeczną. O ile powyższe założenia znajduje zastosowanie przy wsparciu podmiotów o najniższych dochodach, o tyle nie mają one zastosowania w zakresie wsparcia rolnictwa. W tym przypadku rolnicy - co do zasady, nie opłacają podatku dochodowego, przez co ta możliwość jest w Polskim systemie podatkowym, zasadniczo ograniczona. Pewnym rozwiązaniem zamiast obniżonego VAT może być wypłacanie świadczeń socjalnych dostosowanych do potrzeb i cech poszczególnych rolników.

Zupełnie odmienny koncepcyjnie argument na rzecz zróżnicowania stawek podatku opiera się na koncepcji „egalitaryzmu szczególnego” - idei, zgodnie z którą istnieją określone obszary życia, w których dążenie do ograniczenia nierówności stanowi cel sam w sobie. Przykładem są dobra podstawowe - takie jak żywność, które każdy musi nabywać, niezależnie od sytuacji finansowej⁸⁵². Aby odróżnić „egalitaryzm szczególny” od ogólnego argumentu na rzecz redystrybucji, trzeba założyć, że nawet gdyby ludzie posiadali wystarczające środki finansowe, nadal wybieraliby niski poziom konsumpcji

⁸⁵⁰ Zob. I. Crawford, M. Keen, S. Smith, *Value added tax and excises*, w: *Dimensions of tax design: The Mirrlees review*, red. J. Mirrlees, Nowy York 2010, s. 398 i nast.

⁸⁵¹ S. Cnossen, *Tax policy in the European Union: a review of issues and options*, “CESifo Working Paper”, 2002, nr 758, s. 25.

⁸⁵² A. Tait, *Value Added...*, s. 57.

tych podstawowych dóbr. Celem takiego podejścia byłoby zachęcenie ludzi do konsumpcji właśnie tych konkretnych towarów, zamiast zapewniania im po prostu ogólnych transferów pieniężnych. Egalitaryzm szczególny zakłada, że niektóre dobra są tak istotne, że państwo powinno aktywnie promować ich konsumpcję (np. przez obniżony VAT), nie zostawiając tej decyzji wyłącznie obywatelom. Bo nawet jeśli ktoś ma pieniądze, może nie zdecydować się na wystarczający zakup tych dóbr. W pewnym sensie stanowi to bardziej spójny argument na rzecz zróżnicowania stawek niż ogólny argument dotyczący równości, ponieważ nie można osiągnąć tego celu równie skutecznie przy użyciu obecnie dostępnych instrumentów polityki fiskalnej. Z drugiej jednak strony, ten argument pozostaje w sprzeczności z przekonaniem, że ludzie potrafią zasadniczo podejmować właściwe decyzje we własnym interesie⁸⁵³.

Ponadto reguła Ramseya dotycząca efektywnego opodatkowania stanowi, że wysokimi stawkami krańcowymi opodatkowane powinny być te dobra i usługi, na które popyt jest możliwie nieelastyczny, niskimi zaś te, w których wypadku jest odwrotnie. Zgodnie z tą regułą np. transport i używki, których elastyczność cenowa popytu jest niska, opodatkowane powinny być z zastosowaniem wysokiej stawki VAT. Z kolei dobra o wysokiej elastyczności popytu, takie jak rozrywka czy kultura opodatkowane powinny być nisko. Przedstawiona zasada jest zasadniczo dobrym argumentem za zachowaniem większej ilości stawek podatkowych. Należy jednak podkreślić, iż nie znajduje ona zastosowania w stosunku do sytuacji stawek podatku VAT stosowanych w Polsce, gdyż żywność, z której nie sposób zrezygnować (w związku z czym jest towarem o nieelastycznym popycie) korzysta ze stawki preferencyjnej - natomiast ze względu na swoją nieelastyczność, na podstawie przedstawionej reguły - w celu zwiększenia fiskalnych aspektów opodatkowania powinna być opodatkowana stawką wyższą⁸⁵⁴. Ponadto w przeciwieństwie do rozwiązania opartego na regule Ramseya, jednolite opodatkowanie nie wymaga znajomości relacji popytu i podaży (które na ogół i tak nie są dostępne), a ponadto jest bardziej odporne na zmiany gustów i technologii⁸⁵⁵.

Kluczową barierą dla wprowadzenia jednolitej stawki VAT jest jednak, podobnie jak w przypadku rezygnacji z systemu zryczałtowanego zwrotu dla rolników, niechęć społeczna dla wprowadzenia takiego rozwiązania. W odczuciu przeciętnego podatnika, zrównanie ze sobą wszystkich stawek VAT (nawet na niższym pułapie, niż

⁸⁵³ S. Adam, *Tax by design*. Oxford 2015, s. 161.

⁸⁵⁴ M. Bukowski, I. Morawski, R. Trzeciakowski, *Zrozumiały i prosty VAT...*, s. 9.

jest to aktualnie) nie byłoby potraktowane jako zwiększenie efektywności systemu oraz jego pewności, ale jako istotne podwyższenie stawek podatkowych. Nawet w przypadku zastosowania jednoczesnego zwiększenia ulg w zakresie podatku dochodowego lub zwiększenia instrumentów polityki społecznej mającej zapewnić większe i bardziej celowego wsparcia dla najuboższych, z politycznego punktu widzenia podjęcie decyzji o likwidacji obniżonych stawek podatkowych z pewnością wywołałoby sprzeciw społeczności, który w tym przypadku nie ograniczałby się już tylko do podmiotów pracujących w sektorze rolniczym, ale obejmowałby całe polskie społeczeństwo.

3.2. Zastosowanie stawki zerowej.

Wartym rozważenia sposobem opodatkowania działalności rolniczej, który jednocześnie nadal zachowywałby uprzywilejowany charakter rolnictwa byłoby zastosowanie podatku VAT o stawce 0%. Z punktu widzenia konstrukcji podatku VAT oznaczałoby to, że producenci produktów rolnych oraz usługodawcy usług w sektorze rolnym korzystali by w pełni z systemu odliczeń bez konieczności ponoszenia obciążeń podatkowych⁸⁵⁶. W efekcie uzyskanie nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym byłoby wyjątkowo łatwe. Przedmiotowe rozwiązanie byłoby więc formą zwolnienia działalności rolniczej z podatku VAT, gdyż praktycznie nie podlegałaby ona opodatkowaniu, przy jednoczesnym zachowaniu pełnej neutralności podatku, pozwalając na partycypację rolnikom w systemie odliczeń VAT. Biorąc pod uwagę założenia podatku od wartości dodanej, zastosowanie stawki zerowej jest dużo bardziej efektywne niż zwolnienie z podatku i pozwala na skuteczne osiągnięcie określonych celów redystrybucyjnych, jednak zastosowanie tej metody wymaga prowadzenia rachunkowości przez podatników, oraz może prowadzić do zwiększenia biurokracji.

Sam pomysł wprowadzenia zerowej stawki VAT na rolnictwo nie jest w Polsce niczym nowym. Na samym początku rozważań konstrukcyjnych obejmujących wprowadzenie podatku VAT do sektora rolnego rozważano wprowadzenie zerowej stawki VAT na nieprzetworzone produkty rolne⁸⁵⁷. Zwolennicy tego rozwiązania podnosili wtedy, iż jej zastosowanie wpłynęłoby korzystnie na rozwój polskiego rolnictwa pozwalając im na odzyskanie pełnej kwoty podatku VAT naliczonego, bez

⁸⁵⁶ Por. R. Wolański, *System podatkowy...*, s. 231.

⁸⁵⁷ Szerzej omówiono w rozdziale IV niniejszej pracy.

wcześniejszego potrącenia podatku VAT należnego⁸⁵⁸. W tamtym okresie duże ograniczenia dla wprowadzenia przedmiotowego modelu stanowiły jednak przeszkody budżetowe, według szacunków resortu finansów omawiany wariant mógłby zmniejszyć wpływy do budżetu o ok. 1,3 mld zł, co w skali roku oznaczałoby ubytek dochodów o 1,03%. Ponadto istniały również pewnie ograniczenia prawne, które nie pozwalały na implementację przedmiotowej reguły. Zgodnie z art. 12 ust 3a Szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą również stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Stawki te ustalane są jako stopa procentowa podstawy opodatkowania, która nie może być niższa niż 5 % (aktualnie treść tych przepisów została inkorporowana do dyrektywy 2006/112/WE w art. 98 ust. 1 oraz art. 99 dyrektywy 2006/112/WE). Oznacza to więc, że sformułowanie „stawki obniżone” nie należy rozumieć jako zapis pozwalający na stosowanie stawki zerowej, która realnie jest równoznaczna ze zwolnieniem, z zachowaniem możliwości odliczenia podatku należnego. Ponadto, najniższą stawką, na jaką pozwalają postanowienia dyrektywy jest stawka 5%. Od przedmiotowych zasad istniały pewne wyjątki, czego przykładem była Irlandia, gdzie produkty spożywcze oraz część środków produkcji dla rolnictwa objęte są stawką 0%, Podobna sytuacja dotyczyła również Wielkiej Brytanii. W związku z powyższym, prawodawca unijny postanowił wprowadzić zmiany do systemu, pozwalając na większą równość między państwami członkowskimi. W wyniku tego 5 kwietnia 2022 roku wprowadzona została dyrektywa 2022/542⁸⁵⁹. Zgodnie z motywem (5) Preambuły do tejże dyrektywy:

„Wszystkie państwa członkowskie muszą być traktowane równo, w związku z czym powinny mieć takie same możliwości stosowania stawek obniżonych, które powinny jednak pozostać wyjątkiem od stawki podstawowej. Takie równe traktowanie można osiągnąć poprzez umożliwienie wszystkim państwom członkowskim stosowania w odniesieniu do kwalifikujących się towarów i usług, w określonych granicach, nie więcej niż dwóch stawek obniżonych w wysokości co najmniej 5 %, stawki obniżonej niższej niż stawka minimalna 5 % oraz zwolnienia z prawem do odliczenia VAT naliczonego.”

⁸⁵⁸ M. Grzelak, J. Wiktorowicz, *Podatek od towarów ...*, s. 37.

⁸⁵⁹ Dyrektywa Rady (UE) 2022/542 z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie zmiany dyrektyw 2006/112/WE i (UE) 2020/285 w zakresie stawek podatku od wartości dodanej, Dz.Urz.UE.L Nr 107, str. 1.

W celu realizacji przedmiotowego założenia, art. 1 pkt 6 dyrektywy 2022/542 zmienił treść art. 98 ust 2 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym oprócz dwóch stawek obniżonych, państwa członkowskie mogą stosować również stawkę obniżoną niższą niż stawka minimalna 5 % oraz zwolnienie z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie od dostaw towarów lub świadczenia usług ujętych w maksymalnie siedmiu punktach w załączniku III. Stawka obniżona, niższa niż stawka minimalna 5 % oraz zwolnienie z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie mogą być stosowane wyłącznie w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług ujętych w załączniku III. Biorąc pod uwagę treść załącznika III należy stwierdzić, iż do grupy towarów i usług, które mogą być opodatkowane stawką zerową należą między innymi środki spożywcze przeznaczone do spożycia przez ludzi i zwierzęta, żywe zwierzęta, nasiona, rośliny oraz składniki zwykle przeznaczone do produkcji środków spożywczych, produkty zwykle przeznaczone do użytku jako dodatek lub substytut środków spożywczych. Dzięki nowelizacji, państwa członkowskie mogą więc stosować nie tylko stawkę podatku niższą niż 5%, ale również stosować zwolnienie z prawem do odliczenia VAT, a więc 0% stawkę VAT, do pewnych typów produktów, do których zaliczyć można niektóre produkty spożywcze⁸⁶⁰.

Należy jednak podkreślić, iż z zastosowaniem stawki 0% wiąże się wiele problemów. Z punktu widzenia państwa, najpoważniejszym może być oczywiście zmniejszenie przychodów budżetowych, wynikłych nie tylko ze zmniejszenia stawki podatkowej na żywność, ale również związanej ze zwiększeniem zwrotów podatku VAT dla producentów rolnych, wynikającym z systemu odliczeń. Zerowa stawka VAT na żywność była już czasowo wprowadzona do polskiego systemu podatkowego⁸⁶¹ i jak wynika z obwieszczenia Ministerstwa Finansów szacuje się, iż samo utrzymanie stawki VAT na żywność w okresie od 1 stycznia do 31 marca 2024r. kosztowały skarb państwa 2, 745 mld zł⁸⁶². Należy zakładać, że w okresie poza pandemią, oraz przy założeniu likwidacji zryczałtowanego zwrotu dla rolników (a więc przy założeniu większej ilości podatników uzyskujących nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym) koszty te byłyby prawdopodobnie większe. Ponadto, należy również zwrócić uwagę, że większość uwag, które zostały wcześniej przedstawione w stosunku do obniżonych stawek podatku

⁸⁶⁰ W. Kieszkowski, *0% VAT na żywność do 31.3.2024 r.*, 2023-12-20, Legalis.

⁸⁶¹ Szerzej omówiono w rozdziale VI niniejszej pracy.

⁸⁶² Ministerstwo Finansów, *Rozporządzenie przedłużające zerowy VAT na żywność z podpisem Ministra Finansów*, online: <https://www.gov.pl/web/finanse/rozporzadzenie-przedluzajace-zero-wy-vat-na-zywnosc-z-podpisem-ministra-finansow> (dostęp: 23.09.2025 r.).

VAT znajdują również zastosowanie w stosunku stawki 0%. Wprowadzenie zerowej stawki VAT wiąże się więc ze zwiększonym zagrożeniem nadużyć i próbami wykorzystania systemu. Należałoby również spodziewać się zwiększonego lobbingu różnych stronnictw i prób rozszerzania zakresu stosowania stawki VAT 0%.

Kluczowym problemem jest jednak przede wszystkim to, iż przedmiotowe rozwiązanie zasadniczo nie rozwiązuje problemu trudności administracyjnych związanych z podatkiem VAT. Rolnicy korzystający ze stawki 0% nadal musieliby spełniać wszystkie obowiązki związane z ewidencją i fakturowaniem, co dla wielu z nich może nadal stanowić dużą barierę wejścia. Samo przyjęcie powszechnej stawki 0% VAT na żywność nie naprawiło by więc w całości systemu opodatkowania podatkiem VAT w Polsce. Można jednak przypuszczać, że możliwość osiągnięcia większych zarobków poprzez wprowadzenie podatku VAT w takiej postaci, prędzej czy później przekonało by wielu producentów rolnych. Przykładem potwierdzającym tę tendencję są rozwiązania przyjęte w Wielkiej Brytanii i Irlandii, gdzie pomimo stosowania stawki 0% VAT na żywność, funkcjonuje również system zryczałtowanego opodatkowania rolników. Został on utrzymany głównie z myślą o tych producentach rolnych, którzy nie są skłonni do ponoszenia pełnych obowiązków ewidencyjnych związanych z rejestracją jako czynni podatnicy VAT. Jednocześnie większość rolników decyduje się na rozliczanie podatku na zasadach ogólnych, co umożliwia im nie tylko korzystanie z preferencyjnej stawki 0%, lecz także zapewnia możliwość odliczania podatku naliczonego, a tym samym – potencjalnie wyższe korzyści finansowe.

W związku z powyższym, należy uznać, że istnieją pewne przekonujące argumenty przemawiające za zastosowaniem stawki 0% VAT w odniesieniu do działalności rolniczej. Rozwiązanie to może przyczynić się do zwiększenia neutralności podatkowej oraz ograniczenia kosztów ponoszonych przez producentów rolnych. Niemniej jednak należy podkreślić, że wdrożenie takiej preferencji wiąże się również z istotnym ryzykiem, w tym przede wszystkim z potencjalnymi nadużyciami, zakłóceniami konkurencji oraz utrzymującymi się trudnościami administracyjnymi. W szczególności, zastosowanie stawki 0% nie eliminuje obowiązków ewidencyjnych i sprawozdawczych wynikających z ogólnego systemu VAT, które mogą być obciążające dla mniejszych producentów. Z tych względów stawka zerowa jest co do zasady traktowana jako środek wyjątkowy, o charakterze przejściowym, który - choć może być

tolerowany w danym systemie podatkowym - nie powinien stanowić rozwiązania trwałego ani systemowego⁸⁶³.

4. Uwagi końcowe

Poprawa legislacji w zakresie opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT powinna koncentrować się przede wszystkim na doprecyzowaniu regulacji dotyczących zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników – w szczególności w odniesieniu do podmiotu, przedmiotu oraz stawki podatku. Istotnym mankamentem obecnych rozwiązań jest również brak skutecznych mechanizmów kontrolnych oraz niska pewność wypłacanej rekompensaty. W związku z tym za rozwiązanie potencjalnie zwiększające efektywność regulacji należałoby uznać przeniesienie odpowiedzialności za wypłatę ryczału na organy podatkowe. Należy jednak podkreślić, że ze względu na ograniczenia wynikające z unijnych ram harmonizacji podatkowej, część problemów związanych z konstrukcją zryczałtowanego zwrotu oraz zwolnienia dla rolników nie może zostać usunięta w sposób zgodny z prawem UE.

Z tego względu skuteczną alternatywą wydaje się pełne opodatkowanie rolnictwa na zasadach ogólnych VAT. Rozwiązanie to zapewnia neutralność podatkową i zwiększa pewność uzyskania zwrotu podatku naliczonego od wydatków związanych z działalnością rolniczą. Choć wiąże się ono z większymi obowiązkami administracyjnymi po stronie rolników, to z perspektywy systemowej jest zdecydowanie prostsze. Co więcej, w odróżnieniu od mechanizmu zryczałtowanego zwrotu, nowe obowiązki administracyjne równoważy pewność uzyskania zwrotu podatku. Warto również zauważyć, że dynamiczny rozwój technologiczny w administracji publicznej znacząco usprawnił kontrolę i sprawozdawczość podatkową, czyniąc je nieporównywalnie łatwiejszymi niż jeszcze kilkanaście lat temu. Należy przyjąć, że trend ten będzie się pogłębiał. Mając na względzie zarówno te zmiany, jak i postępujący rozwój technologiczny w sektorze rolniczym, należy uznać, że w perspektywie długofalowej pełne opodatkowanie działalności rolniczej stanowi rozwiązanie bardziej racjonalne i stabilne⁸⁶⁴.

⁸⁶³ Zob. A. Tait, *Value Added ...*, s. 55.

⁸⁶⁴ W. Starzyńska, *Podatki od wartości dodanej...*, s. 17.

WNIOSKI

System zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników obowiązujący w Polsce nie realizuje w pełni swoich zasadniczych celów, jakimi są uproszczenie obowiązków podatkowych związanych z prowadzeniem działalności rolniczej oraz zapewnienie możliwie najwyższego stopnia neutralności podatku. Przepisy regulujące tę instytucję cechują się znaczną niejasnością, co rodzi istotne trudności interpretacyjne. Choć rozwiązania te zostały oparte na regulacjach unijnych, dokonano tego w sposób powierzchowny, w wyniku czego część przepisów utraciła swój pierwotny kontekst i odniesienia. Najbardziej widoczne jest to w zakresie podstawowych definicji, których niejednoznaczność stanowi przedmiot licznych interpretacji indywidualnych oraz postępowań sądowych. Problemy te powodują, że mechanizm zryczałtowanego zwrotu nie zapewnia w praktyce tak wysokiego poziomu redukcji kosztów administracyjnych, jakiego należałoby oczekiwać na gruncie jego założeń konstrukcyjnych. Co więcej, mimo formalnego odwołania do regulacji unijnych, polskie przepisy w wielu miejscach odbiegają od rozwiązań przyjętych na szczeblu europejskim. W konsekwencji właściwe zrozumienie istoty mechanizmu wymaga szerokiej znajomości regulacji prawnych, wykraczającej poza pobieżną znajomość przepisów dotyczących podatku VAT. Trudno zatem uznać zryczałtowany zwrot dla rolników za narzędzie rzeczywiście upraszczające rozliczenia podatkowe rolników.

W zakresie realizacji zasady neutralności podatkowej wobec rolników objętych zwolnieniem system zryczałtowanego zwrotu VAT również nie spełnia w pełni swojej funkcji. Rekompensata w modelu ryczałtowym opiera się wyłącznie na wartości sprzedaży, a nie na faktycznie poniesionych wydatkach obciążonych podatkiem VAT. W konsekwencji rolnik, który poniósł koszty, lecz nie osiągnął przychodów pozostaje bez zwrotu podatku. Co więcej, część korzyści płynących z ryczału może w praktyce trafiać do nabywców. Poprzez ustalenie ceny skupu uwzględniającej wartość rekompensaty, nabywcy mogą doprowadzić do sytuacji, w której rolnik nie osiąga rzeczywistej korzyści ekonomicznej, zachowując jednocześnie prawo do odliczenia podatku naliczonego – w praktyce przejmując rekompensatę. W takim ujęciu nawet

ograniczone obowiązki administracyjne, stają się obciążeniem niewspółmiernym do realnych, a często bardzo skromnych korzyści.

W konsekwencji należy stwierdzić, że obecny model opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT wymaga istotnych zmian. W pierwszej kolejności, w celu zwiększenia czytelności i przejrzystości przepisów, warto usprawnić i skonkretyzować definicje stosowane w zakresie zryczałtowanego zwrotu VAT, eliminując przy tym błędy definicyjne (np. *idem per idem* w odniesieniu do wymogu korzystania ze zwolnienia). W tym kontekście rozsądne byłoby oparcie się na definicjach zawartych w dyrektywie 2006/112/WE (tam gdzie jest to możliwe i racjonalne), co pozwoliłoby również zniwelować nieścisłości między prawem unijnym a polskim i zwiększyć stopień harmonizacji podatkowej. Należy jednak dokonać tego z ostrożnością i uwzględnieniem kontekstu dyrektywy 2006/112/WE, aby uniknąć wprowadzania definicji, które nie mają odpowiednika w przepisach krajowych (jak np. w przypadku definicji rolnika).

Kluczowym elementem zwiększenia przejrzystości przepisów byłaby zmiana sposobu legislacji w zakresie stawki zryczałtowanego zwrotu VAT dla rolników (i w szerszym zakresie – stawek VAT). Obecnie stawki te ukryte są w skomplikowanym labiryncie regulacji, a utrzymywana jest iluzja ich tymczasowości, mimo że obowiązują w praktyce dłużej niż stawki „nie tymczasowe”. W pierwszej kolejności warto byłoby powiązać wysokość stawki zryczałtowanego zwrotu z wskaźnikami makroekonomicznymi, zgodnie z wymogami dyrektywy 2006/112/WE, a jednocześnie zwiększyć przejrzystość poprzez wskazanie aktualnych stawek w jednym, wyraźnie określonym przepisie. Rozsądnym rozwiązaniem mogłoby być również ustalanie bieżącej stawki zryczałtowanego zwrotu VAT w formie rozporządzenia Ministra Finansów, co pozwoliłoby elastycznie dostosowywać jej wysokość do potrzeb sektora rolnego w danym okresie.

Żadna z tych zmian nie miałaby jednak sensu bez zwiększenia pewności otrzymania rekompensaty przez rolnika ryczałtowego. Zmiana podmiotu wypłacającego zryczałtowany zwrot podatku z nabywcy produktów rolnych na organ administracji publicznej mogłaby w tym przypadku zwiększyć pewność funkcjonowania zryczałtowanego zwrotu oraz lepiej zagwarantować, że świadczenie to trafia wyłącznie do podmiotów uprawnionych we właściwej wysokości. Niemniej jednak rozwiązanie to wiąże się również ze spowolnieniem wypłaty zryczałtowanego zwrotu, oraz z dodatkowymi nakładami administracyjnymi. Ponadto nadal nie zapewniłoby pełnej

neutralności podatku w takim stopniu, w jakim czyni to system opodatkowania na zasadach ogólnych, a jednocześnie wiązałoby się z koniecznością nałożenia na rolników obowiązków administracyjnych o porównywalnym poziomie z tymi, które występują w standardowym modelu VAT.

Rozwój technologiczny oraz biologiczny spowodował, że sektor rolny stał się znacznie bardziej kapitałochłonny, przez co system ryczałtowy dla rolników oddziałuje obecnie negatywnie na ich zachowania rynkowe, premiując często podmioty o ograniczonych nakładach rozwojowych, zamiast wspierać proces automatyzacji i unowocześniania produkcji. Można zatem pokusić się o stwierdzenie, że aktualny model opodatkowania rolnictwa VAT w Polsce, oparty na szerokim zastosowaniu zryczałtowanego zwrotu, nie jest adekwatny ani do zróżnicowanej struktury sektora, ani do potrzeb jego rozwoju. Jednocześnie jest sprzeczny z dążeniami do przejrzystości i neutralności systemu podatkowego.

Preferowanym rozwiązaniem problemów z opodatkowaniem działalności rolniczej podatkiem VAT w Polsce byłyby więc nie rekonstrukcja modelu stosowanego ryczałtu, ale rezygnacja z niego na rzecz opodatkowania na zasadach ogólnych, jako bardziej neutralnego, równego i bardziej dostosowanego do rozwojowości sektora rolnego modelu opodatkowania działalności rolniczej. Kluczowe bariery, które w latach 2000 uniemożliwiały wdrożenie pełnego opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT, uległy obecnie istotnemu osłabieniu. Postępujący rozwój obszarów wiejskich oraz transformacja sektora rolnego doprowadziły do sytuacji, w której działalność rolnicza coraz bardziej upodabnia się do standardowej działalności gospodarczej, prowadzonej przez wyspecjalizowane podmioty. Równolegle, rozwój administracji publicznej, jej cyfryzacja oraz ogólny postęp technologiczny, znacząco ograniczyły ryzyko przeciążenia organów podatkowych. Co więcej, sami rolnicy stanowią dziś coraz lepiej wykształconą grupę społeczną, a usprawniony dostęp do informacji oraz ułatwiona możliwość korzystania ze wsparcia wyspecjalizowanych doradców przyczyniają się do istotnego zmniejszenia zagrożeń związanych ze skomplikowaniem systemu VAT.

Największym ograniczeniem dla wprowadzenia opodatkowania VAT na zasadach ogólnych dla całego sektora rolnego jest z pewnością niechęć samych rolników. Oznacza to, że system ryczałtu dla rolników nie może zostać uchylony z dnia na dzień, a powinien on być raczej stopniowo wygaszany. Warto przy tym oprzeć się na przykładzie Holandii, która w 2018 roku odeszła od systemu ryczałtu w rolnictwie na

rzecz pełnego opodatkowania. Holenderskie Ministerstwo Finansów przygotowało wdrożenie zmian, publikując szczegółowe wytyczne interpretacyjne, informując podmioty rolnicze o obowiązkach, oraz udostępniając narzędzia wsparcia (np. obliczenia korekcyjne). Wprowadzono również procedurę „herziening” - umożliwiającą skorygowanie VAT naliczonego za środki trwale nabyte przed reformą, ale użytkowane po jej wejściu w życie⁸⁶⁵. Działania te skutecznie doprowadziły do złagodzenia ewentualnych obciążeń przejściowych i zagwarantowania płynności wdrożenia. Krytycznie w tym wypadku należy się odnieść do krótkiego okresu implementacji zmian w zakresie opodatkowania rolnictwa w Holandii⁸⁶⁶, gdyż sam projekt został zaprezentowany we wrześniu 2017 r. natomiast w życie wszedł już od stycznia 2018 r.

Warto również podkreślić różnice między charakterem rolnictwa holenderskiego, cechującego się wyższym stopniem centralizacji i mechanizacji, a rolnictwem polskim, które – mimo silnych tendencji do zwiększania średniej wielkości gospodarstw rolnych oraz wzrostu obrotów – nadal odznacza się znacznym rozdrobnieniem. Mając to na uwadze, ewentualną rezygnację z systemu ryczałtowego w rolnictwie należałoby skorelować z tempem przemian zachodzących w tym sektorze, rozkładając ją nie w perspektywie miesięcy (jak w Holandii), lecz raczej lat.

W tym zakresie kluczową rolę odgrywałyby przede wszystkim działalność edukacyjna i informacyjna, ukierunkowana na przygotowanie rolników do pełnego objęcia podatkiem VAT oraz na dalsze podnoszenie ich świadomości podatkowej. Przejrzysta kampania informacyjna, uzupełniona szkoleniami dla rolników oraz poszerzonymi konsultacjami i dialogiem z przedstawicielami zarówno środowiska rolniczego, jak i podatkowego, mogłaby okazać się najwłaściwszym instrumentem ograniczania potencjalnych negatywnych skutków wprowadzenia omawianej zmiany.

Rozwiązaniem, które mogłoby skutecznie wspierać stopniowe wprowadzanie pełnego opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT, jest ustanowienie progów obrotowych dla stosowania zryczałtowanego zwrotu podatku. W wielu państwach członkowskich UE funkcjonują tego rodzaju progi, po przekroczeniu których podatnicy przechodzą na zasady ogólne, co potwierdza zarówno praktyczną wykonalność tego mechanizmu, jak i jego zgodność z prawem unijnym. Kluczowym wyzwaniem pozostaje

⁸⁶⁵ *Herzieningsregeling landbouwwegeling 2018*, online: BTW-jurisprudentie.nl, (dostęp: 23.09.2025 r.)

⁸⁶⁶ Tweede Kamer der Staten-Generaal, *Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 en enkele andere wetten (Wet afschaffing van de btw-landbouwwegeling)*, online: <https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/wetsvoorstellen/detail?cfg=wetsvoorsteldetails&qry=wetsvoorstel%3A34787> (dostęp: 23.09.2025 r.).

jednak właściwe określenie wysokości progu obrotów, uwzględniającej relewantne wskaźniki ekonomiczne. Zbyt niski próg mógłby znacząco podważyć polityczną i administracyjną akceptowalność reformy⁸⁶⁷, natomiast zbyt wysoki – ograniczyłby liczbę gospodarstw objętych obowiązkiem przejścia na zasady ogólne, zmniejszając w efekcie jej realny wpływ.

W tym wariantcie wygaszanie zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników opierałoby się na określeniu stosunkowo wysokiego progu obrotów w początkowej fazie reformy, który następnie byłby stopniowo obniżany. Takie rozwiązanie umożliwiałoby etapowe włączanie sektora rolnego w system pełnego opodatkowania VAT - początkowo obejmując gospodarstwa o wyższych obrotach, przekraczających próg wstępny, a więc jednocześnie bardziej zdolne do wdrożenia wymaganych zmian podatkowych. W dalszej kolejności system obejmowałby stopniowo gospodarstwa o niższych obrotach, w miarę obniżania kolejnych progów. W tym czasie mniejsze gospodarstwa, które nie przekraczałyby ustalonych limitów, mogłyby nadal korzystać ze zwolnienia, zyskując dodatkowy okres na przygotowanie się do funkcjonowania w reżimie pełnego opodatkowania jako podatnicy czynni VAT

Warto rozważyć również możliwość ustalenia progów o charakterze innym niż obrotowy, jak np. progi zależne od powierzchni gospodarstwa rolnego stosowane dla zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników na Litwie. Należy jednak podkreślić, że w polskim systemie VAT zdecydowanie bardziej spójnym systemowo rozwiązaniem byłoby ustalenie progu obrotowego, ponieważ upodabniałoby to omawiany mechanizm do konstrukcji zwolnienia podmiotowego z podatku VAT. Ponadto progi obrotowe lepiej oddają charakter niektórych działalności rolniczych, w których wartość produkcji nie jest proporcjonalna do wielkości gospodarstwa. W efekcie, ustalenie progu opartego na obrotach pozwala uwzględnić faktyczną zdolność podatkową gospodarstwa, niezależnie od jego powierzchni, co zwiększa sprawiedliwość i efektywność mechanizmu opodatkowania.

Mimo wielu argumentów przemawiających za zastosowaniem jednolitej stawki wewnątrz całego systemu podatkowego VAT, rozwiązanie to wydaje się być na tym etapie zbyt daleko idące i prowadziłoby nie tylko do zmiany w zakresie samego modelu opodatkowania rolnictwa, ale doprowadziłoby do zmiany całego systemu. Należy ponadto podkreślić iż pełne rozważania w tym zakresie zasługiwałyby na oddzielnej pracy

⁸⁶⁷ Szerzej na ten temat, zob. L. Ebrill, M. Keen, J.P. Bodin V. Summers, *The Modern VAT...*, s. 123.

naukową, gdyż wprowadzenie jednolitej stawki VAT w polskim systemie podatkowym wymagałaby analizy wykraczającej poza zakres sektora rolnego, a tym samym, poza zakres przedmiotowej pracy.

Mając na uwadze, że likwidacja lub wygaszanie ryczałtu dla rolników z pewnością spotkałaby się z oporem środowiska rolniczego, jednym z rozwiązań mogących ułatwić płynne wprowadzenie pełnego opodatkowania VAT byłoby czasowe ustanowienie stawki 0% na żywność przy jednoczesnym utrzymaniu ryczałtowanego zwrotu dla rolników. Takie rozwiązanie znajduje uzasadnienie w doświadczeniach systemów, które łączą stawkę 0% dla żywności ze zwrotem ryczałtowym: w praktyce większość rolników korzysta wówczas z pełnego opodatkowania, gdyż jest ono bardziej dochodowe. Wprowadzenie stawki zerowej mogłoby dodatkowo zapewnić wsparcie dla sektora rolnego w okresie wygaszania ryczałtu, zwiększając przychody gospodarstw i zachęcając rolników do zapoznania się z wymogami systemu VAT dotyczącymi ewidencji i fakturowania. W konsekwencji przygotowałoby to rolników do późniejszego opodatkowania żywności stawką obniżoną, zamiast zerową.

Rozwiązanie to miałoby dodatkową zaletę: obniżone stawki, a przede wszystkim stawka zerowa, często skutecznie przeciwdziałają inflacji, która obecnie stanowi poważne wyzwanie finansowe dla Polski. Jednocześnie należy mieć na uwadze zagrożenia związane z zastosowaniem stawki zerowej, w tym zwiększone ryzyko nadużyć finansowych oraz większe obciążenia budżetu państwa. W związku z tym stawkę zerową należałoby wprowadzać wyłącznie czasowo, w ściśle określonym okresie⁸⁶⁸.

Przeprowadzona analiza wskazuje na potrzebę kompleksowej reformy systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce – zarówno w zakresie podatku VAT, jak i innych danin publicznych. Reformy te nie powinny mieć charakteru wyłącznie technicznego, lecz muszą zmierzać do wypracowania spójnego modelu, który będzie uwzględniał specyfikę sektora rolnego, jego zróżnicowaną strukturę oraz szczególną rolę, jaką odgrywa w zapewnianiu bezpieczeństwa żywnościowego i stabilności społeczno-gospodarczej kraju. Tylko takie podejście pozwoli na stworzenie trwałych i sprawiedliwych ram prawnopodatkowych, odpowiadających zarówno wymogom prawa unijnego, jak i realiom krajowym.

⁸⁶⁸ Należałoby więc uniknąć tych problemów które miały miejsce w związku z uchYLENIEM stawki zerowej na żywność nie przetworzoną w 2004 rok – zob. W. Kieszkowski, *0% VAT na żywność...*, Legalis.

BIBLIOGRAFIA

LITERATURA

- Adam S., *Tax by design*, Oxford 2015.
- Badziak J., *Kilka uwag na temat klauzuli niepodlegania karze z art. 259 K.K.*, "Studia Prawno-Ekonomiczne" 2011, t. 83.
- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, 2012, komentarz do art. 217, Legalis.
- Barcz J. (red.), *Prawne Aspekty Członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
- Barcz J. (red.), *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2006, s. 217.
- Barcz J., Michoński A., *Polska w Unii Europejskiej. Wybór dokumentów*, Warszawa 2004.
- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2022.
- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa. 2025, LEX.
- Bernal A., *Zasadność zwolnienia usług pośrednictwa finansowego z podatku od wartości dodanej*, "Gospodarka Narodowa", 2012, nr 1.
- Bielska-Brodziak A., *Słownik a interpretacja tekstów prawnych*, "Państwo i Prawo", 2007, nr 5.
- Bieluk J., *Działy specjalne produkcji rolnej*, Białystok 2013.
- Bieluk J., *Kilka uwag dotyczących opodatkowania rolnictwa w Polsce w kontekście Europejskiego Zielonego Ładu*, "Przegląd Prawa Rolnego", 2021, nr 2.
- Biernat S., *Kilka uwag o harmonizacji polskiego prawa z prawem Wspólnoty Europejskiej*, "Przegląd Legislacyjny", 1998, nr 1.
- Blagoeva N., *The common flat-rate scheme for farmers as an instrument for supporting the agricultural sector*, w: *Business and Economics*, Nuremberg 2019.
- Błażejczyk M., Kozłowska B., Strużyk K., Tomkiewicz E., *Polityczne i prawne aspekty reaktywowania kółek rolniczych*, "Państwo i Prawo", 1991, nr 5.
- Bolkowiak I., *Docelowy system podatkowy*, "Przegląd Podatkowy", 1991, nr 2.
- Borecka G., *Szczególne zasady opodatkowania*, "Przegląd Podatkowy", 2002, nr 10

- Borszowski P. (red.), *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, Warszawa 2018.
- Borszowski P. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2018, s. 283.
- Brennenraedts, R., Clemens, I., van der Geest, J., Hanswijk, M., Hoornweg, V., Smeitink, A., *Evaluatie van het verlaagde btw-tarief*, Utrecht 2023.
- Brzezińska B., Kalinowski M. (red.), *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, Gdańsk 2017,
- Budzinowski R., *Badania prawnoporównawcze w prawie rolnym*, "Przegląd Prawa Rolnego", 2024, nr 2.
- Budzinowski R., *Koncepcja gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Poznań 1992.
- Budzinowski R., *Podstawowe założenia metodologiczne w nauce prawa rolnego*, "Przegląd Prawa Rolnego", 2013, nr 1.
- Bukowski M., Morawski I., Trzeciakowski R., *Zrozumiały i prosty VAT. Korzyści z ujednoliconych stawek*, Warszawa 2016.
- Carrozza A., *Les sources „lointaines” du droit rural et leur action sur la scène mondiale*, „Scritti di diritto agrario” Milan 2001.
- Carrozza A., *Probierni generali e profili di qualificazione del diritto agrario*, Milano 1975.
- Cieśliński J., *Wspólnotowe prawo gospodarcze. Tom I. Swobody rynku wewnętrznego*, Warszawa 2009, Legalis.
- Cnossen S., *Modernizing the European VAT*, "CESifo Working Paper", 2010, nr 8279, <https://ssrn.com/abstract=3598765>.
- Cnossen S., *Tax policy in the European Union: a review of issues and options*, "CESifo Working Paper" 2002, nr 758.
- Cnossen S., *VAT and agriculture*, "International Tax and Public Finance", 2018, t. 25.
- Czapla J., Dąbrowski J., Krzyżanowska Z., *Podatki w Unii Europejskiej i w polskim rolnictwie*, Warszawa 2000.
- Czechowski P. (red.), *Prawo Rolne*, Warszawa 2019.
- Czechowski P., Prutis S., *Grunty rolne, problemy prawno-organizacyjne*, Warszawa 1985.

- Czerewko G., Ivanicka H., Onyśko S., *Rola podatku VAT w kształtowaniu ceny na produkty i usługi*, w: *Roczniki Wydziału Nauk Prawnych i Ekonomicznych KUL*, 2005, t. 1.
- Czyżewski A., Henisz-Matuszczak A., *Rolnictwo Unii Europejskiej i Polski. Studium porównawcze struktur wytwórczych i regulatorów rynków rolnych*, Poznań 2006.
- Czyżewski A., *Makroekonomiczne zależności w procesie transformacji rolnictwa*, "Wieś i Rolnictwo", 1994, nr 3.
- D'Angelo G., *Profili strutturali e ambito applicativo del regime speciale IVA per i produttori agricoli. Dalla semplificazione amministrativa verso i "nuovi" interessi dell'agricoltura*, "Rivista di diritto tributario" 2009, nr 1.
- Debouche M., *Le régime d'imposition de l'agriculteur belge nécessite-t-il une révision ? Étude comparée du droit français et belge*, 2021 r., s. 43, <https://hdl.handle.net/2078.2/25654>.
- Desmeytere J., Wille P., *The European VAT Bible, a practical guide for each VAT Manager*, Grimbergen 2012.
- Drywa A., Juchniewicz E., Karczyński Ł. (red.), *Międzynarodowe i unijne prawo podatkowe*, Gdańsk 2016.
- Duczkowska-Piasecka M., *Gospodarstwo rolne to też przedsiębiorstwo – przyczynek do zarządzania*, w: *Wokół trudnych problemów globalnego rozwoju obszarów wiejskich, gospodarki żywnościowej i rolnictwa*, red. Duczkowska-Małyś K., Szymecka A., Warszawa 2009.
- Duda-Hyz M., *Controversies over the status of flat-rate farmers in Polish Value Added Tax – selected issues*, w: *Essential problems with taxation of agriculture*, red. Burzec M., Smoleń P., Lublin 2017.
- Dziemianowicz R.I., *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Białystok 2007.
- Dziobek-Romański A., Barczewska-Dziobek A., *Podatek od wartości dodanej w Unii Europejskiej – Zagadnienia wybrane*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2003, t. 13 nr 1.
- Ebrill L., Keen M., Bodin J.P., Summers V., *The Modern VAT*, Waszyngton 2001, s. 101.
- Evans A., *Prawo integracji europejskiej*, Warszawa 1996.

- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995, s. 33.
- Gębka G., Różycki K., *Zastosowanie obniżonej stawki VAT na podobne produkty spożywcze*, LEX/el. 2021.
- Genschel P., Jachtenfuchs M., *How the European Union Constrains the State: Multilevel Governance of Taxation*, "European Journal of Political Research" 2011, nr 50.
- Gołasa P., *Harmonizacja polityki podatkowej w Unii Europejskiej na przykładzie podatku od wartości dodanej*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Polityki Europejskie, Finanse i Marketing” 2009, nr 2.
- Gomulowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Goraj L., *Blaski i cienie życia rolnika z VAT-em*, „Owoce Warzywa Kwiaty” 2000 nr 24.
- Gorlach K., Starosta P., *Rodzinne gospodarstwa rolne w społecznościach wiejskich. Zmiany organizacji życia społecznego wsi w świecie nowoczesnym i ponowoczesnym*, „Roczniki Nauk Społecznych” 2018, t. 10, nr 4.
- Gorzelak E., *Polskie rolnictwo w XX w. Produkcja i ludność*, Warszawa 2010, s. 117.
- Gotz-Kozierkiewicz D., *Podatek od wartości dodanej*, „*Ekonomika i organizacja przedsiębiorstwa*” 1990, nr 9.
- Gruziel K., Raczkowska M., *The Taxation of Agriculture in the European Union Countries*, "Problems of World Agriculture" 2018, t. 18.
- Grzelak M., Wiktorowicz J., *Podatek od towarów i usług w rolnictwie w Polsce i w Unii Europejskiej. Analiza porównawcza*, „Acta Universitatis Lodzensis, Folia Oeconomica” 2006, t. 202.
- Gutowski M. (red.), *Kodeks cywilny. Tom I. Legalis*.
- Hadbas M., Fras M. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz t. 1*, Warszawa 2018.
- Hajduga E., *JPK_VAT - (bez)kosztowy obowiązek dla rolników - czynnych podatników VAT*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” Wrocław 2018, nr 522, s. 230.
- Hajduga E., *Podatek od towarów i usług w rolnictwie oraz związane z nim obowiązki prowadzenia ewidencji*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2016, nr 307 s. 41 i nast.

- Hanusz A., *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce*, Lublin 1996.
- Helios J, Jedlecka W, *Zasady stosowania prawa Unii Europejskiej*, Toruń 2013.
- Hunek T., *Uwarunkowania strategii rozwoju wsi i rolnictwa w Polsce*, „Polska Akademia Nauk Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa” Warszawa 1991.
- Janas K., *Czy istnieje harmonizacja podatków dochodowych w prawie Unii Europejskiej?*, w: *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system podatkowy*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2014.
- Jeżyńska B., *Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług*, „Studia Prawnicze” 2007, nr 1.
- Jurewicz K., *Vat w Polsce i w Europie*, Grodziec 2005.
- Kalyva A., Naudts H., Princen S., *The French VAT System and Revenue Efficiency; Economic Briefs*, “Publications Office of the European Union” Luxembourg, 2016.
- Kamiński J., *Ustawa o VAT: Podatkowe komentarze praktyczne*, Warszawa 2004.
- Karolak A., *Adaptation Process of a Polish Tax Law to European Union Norms – Harmonization of a Value Added Tax*, “Economics & Sociology” 2011, nr 1.
- Kawecka-Warzykowska E., Synowiec E. (red.), *Unia Europejska. Przygotowanie Polski do członkostwa*, Warszawa 2001.
- Keen M., Lockwood B., *The Value Added Tax: Its Causes and Consequences*, “International Monetary Fund Working Paper” 2007, nr 183.
- Kieszkowski W., 0% VAT na żywność do 31.3.2024 r., Legalis.
- Kieszkowski W., Jaki VAT na żywność od 1.7.2023 r.?, Legalis.
- Klat E., *Cywilnoprawne aspekty współpracy między rodzicami a dziećmi w gospodarstwie rolnym*, „Edukacja Prawnicza” 1994, nr 9.
- Klikocka H., Zakrzewska A., Chojnacki P., *Characteristics of Models of Farms in the European Union*, “Sustainability” 2021, nr 13.
- Klinkowski J., *Nowotestamentalny obraz celników na tle systemu finansowego Judei i Imperium Rzymskiego*, „Perspectiva – Legnickie Studia Teologiczno-Historyczne” 2007, nr 2.
- Knotzer C., Pfeffer S., *Exemptions in VAT: A Theoretical Overview of Traditional and Modern VAT Systems*, w: *Virtues and Fallacies of VAT: an Evaluation after 50 years*, red. van Brederode R., Alphen aan den Rijn 2021.

- Kokocińska S., *Podatek obrotowy*, Warszawa 1992, s. 5.
- Kołodziej E., Kobińska A., *Wpływ zmian w zasadach rozliczania podatku VAT na sytuację finansową gospodarstwa rolnego*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2012, t. 24, nr 2, s. 80.
- Komorowska D., *Prawidłowości rozwoju rolnictwa a rozwój współczesnego rolnictwa*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego” 2015, t. 14, z. 3.
- Kondraszuk T., *Dylematy funkcjonowania podatku od wartości dodanej (VAT) w rolnictwie*, „Roczniki Naukowe Ekonomii Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich” 2016, t. 103, nr 1.
- Kondraszuk T., Jaworski J., *W poszukiwaniu kryterium wyboru formy opodatkowania VAT w rolnictwie*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2007, nr 1.
- Kondraszuk T., Jaworski J., *Wybór formy opodatkowania VAT a koszty i korzyści rolnika*, w: *Prace naukowe Uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu*, 2018, nr 503.
- Kondraszuk T., *Prawnoekonomiczne aspekty funkcjonowania VAT w rolnictwie*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2020, nr 3.
- Korzycka M. (red.), *Instytucje prawa rolnego*, Warszawa 2019.
- Kowal A., Przekota G., *VAT Efficiency—A Discussion on the VAT System in the European Union*, „Sustainability” 2021, nr 13.
- Kowal-Pawul, *Ekonomiczne uwarunkowania i konsekwencje cyfryzacji podatku od towarów i usług w Polsce, rozprawa doktorska pod kierunkiem dra hab. Grzegorza Przekoty, prof. Politechniki Koszalińskiej*, Rzeszów 2022, s. 357.
- Kowalski J., *Rozliczenie VAT z faktury VAT RR*, Legalis.
- Krajewska A., *Opodatkowanie konsumpcji, pracy i kapitału w krajach Unii Europejskiej*, „Gospodarka Narodowa” 2019, nr 2.
- Krywan T., *Zasady ewidencjonowania obrotu przy wykorzystaniu kas rejestrujących*, LEX/el. 2025.
- Kulawik J., Płonka R., Wieliczko B., *Zmiany sytuacji dochodowej gospodarstw rolnych z pola obserwacji Polskiego FADN*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 2020, nr 4.

- Leśniak G.J., VAT w rolnictwie wciąż dzieli, „Prawo i gospodarka, magazyn finansowy” 2000, nr 7.
- Lewandowski K., *Falkowski, Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, Warszawa 2012, Legalis.
- Lipniewicz R., *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 16.
- Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych*, Warszawa 2010.
- Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców t. 2*, Gdynia 2006, s. 196.
- Łączyńskiego A. (red.), *Powszechny Spis Rolny 2020 Raport z wyników*, Warszawa 2021.
- Łęczycki W., *Opodatkowanie rolnictwa w Polsce w świetle obowiązujących uregulowań*, „Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego” 2006, t. 15.
- Łętkowska E., *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, „Państwo i Prawo” 2005, nr 4.
- Łobos-Kotowska D., *Contract farming as an instrument against food wastage*, „Studia Iuridica XIX” Warszawa 2023.
- Łobos-Kotowska D., *Gospodarstwo rodzinne. Prawne formy organizacji*, Sosnowiec 2006.
- Makowicz B., *Harmonizacja podatków pośrednich w UE*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2004, nr 12.
- Marciniuk J., *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2017, Legalis.
- Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2023, Legalis.
- Martini J. (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, Wrocław 2010.
- Maruchin W., *VAT – Harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998.
- Maruchin W., *VAT w prawie polskim i prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Warszawa 1996.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 491.
- Matarewicz, w: *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2025.

- Miąsik D., *Zasady i prawa podstawowe. System Prawa Unii Europejskiej. Tom 2*, Warszawa 2022, Legalis, teza 121.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis.
- Mik C., *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2000, s. 590.
- Mik C., *Problemy dostosowania polskiego systemu prawnego do europejskiego prawa wspólnotowego*, „Przegląd Legislacyjny” 1998, nr 1.
- Mikuła A., *Bezpieczeństwo żywnościowe Polski*, „Roczniki Ekonomii Rolnictwa i Obszarów Wiejskich” 2012, nr 4, s. 38–48.
- Mirrlees J. (red.), *Dimensions of tax design: The Mirrlees Review*, Nowy York 2010.
- Modzelewski W., Bielawny J. (red.), *Materialne prawo podatkowe (część szczegółowa). Zarys wykładu*, Warszawa 2009, Legalis.
- Modzelewski W., Bielawny J., Unisk M., *Ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym. Komentarz*, Warszawa 2024, Legalis.
- Modzelewski W., *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, Warszawa 2024, Legalis.
- Modzelewski W., *Podatek akcyzowy*, Warszawa 2003.
- Modzelewski W., Wesołowski P., *Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE. Kodyfikacja przepisów o VAT*, Warszawa 2015, Legalis.
- Nachtman, *Rozliczanie VAT na zasadach ogólnych w gospodarstwach rolnych różnych typów rolniczych*, „Zagadnienia doradztwa rolniczego” 2017, nr 2.
- Namysłowski R., Pokrop D. (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa*, Warszawa 2012.
- Nerudova D., *Tax Competition and Tax Harmonization in the European Union*, “Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis” 2004, nr 6.
- Nowak A., Jarosz-Angowska H., Klikocka A., Krukowski A., Kubik R., Kasztelan A., *Potencjał polskiego rolnictwa na tle krajów UE w zakresie zapewnienia bezpieczeństwa żywnościowego i energetycznego*, Radom 2023.
- Nowak T., Kijek A., Krukowski A., *Polskie rolnictwo wobec wyzwań współczesności. Tom 1. Wymiar ekonomiczno-strukturalny*, Lublin 2019.

- Nowak-Far A., Michoński A., *Krajowa administracja w unijnym procesie podejmowania decyzji*, Warszawa 2004.
- Nowak-Far A., *Prawo Unii Europejskiej. Języki, struktury, działanie w praktyce*, Warszawa 2021
- Ochendowski, *Prawo Administracyjne*, Toruń 2009.
- OECD / Korea Institute of Public Finance, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, “OECD Tax Policy Studies” 2014, nr 2, <https://doi.org/10.1787/9789264224520-en>.
- OECD, *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*, Paris 2022, s. 150, <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>.
- OECD, *Policies for the Future of Farming and Food in the Netherlands*, “OECD Agriculture and Food Policy Reviews” Paris 2023, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/06/policies-for-the-future-of-farming-and-food-in-the-netherlands_c632ba3d/bb16dea4-en.pdf.
- OECD, *Taxation in Agriculture*, Paris 2020, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/02/taxation-in-agriculture_cc3f80fa/073bdf99-en.pdf.
- Oktaba R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.
- Oldman O., Schenk A., *Value Added Tax. A Comparative Approach*, Cambridge 2007.
- Oręziak L., *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
- Ortoleva M.G., *I principi unionali del regime speciale dell’IVA in agricoltura e la loro valorizzazione nell’ordinamento nazionale*, “Diritto e pratica tributaria internazionale” 2021, nr 4.
- Pawlak K., Poczta W., *Konkurencyjność rolnictwa polskiego w kontekście globalizacji integracji gospodarczej – potencjał i pozycja konkurencyjna*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 2020, nr 4.
- Pilichowski A., *Grupy producentów w rolnictwie. Refleksja socjologiczna*, „Wieś i Rolnictwo” 2018, nr 1.
- Poczta W., Sadowski A., Średzińska J., *Rola gospodarstw wielkotowarowych w rolnictwie Unii Europejskiej*, „Roczniki Nauk Rolniczych” 2008, t. 95.

- Pomorska A., Szolno-Koguc J., Wótcowicz K., *Proces dostosowania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Lublin 2003.
- Pomorski W., *Zryczaltowany zwrot podatku VAT dla rolników w polskim prawie podatkowym*, Warszawa 2011.
- Prymakowska, *Status prawny rolnika w świetle ustawy o podatku od towarów i usług (VAT)*, „Studia Iuridica Agraria” 2015, nr 13.
- Rogala E., *VAT w rolnictwie 2006*, Warszawa 2006.
- Rogall H., *Podstawowe założenia ekonomii zrównoważonej*, w: *Od koncepcji ekorozwoju do ekonomii zrównoważonego rozwoju*, red. D. Kielczewski, Białystok 2009.
- Rosiński R., *The meaning of indirect taxes in agricultural activity*, w: „Stowarzyszenie Ekonomistów Rolnictwa, Agrobiznesu, Roczniki Naukowe” 2015, t. 17.
- Sachs K., Namysłowski R. (red.), *Dyrektywa VAT. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Sarmiento J., *The determinants of Value Added Tax Revenue in the European Union*, „The European Journal of Management Studies” 2016, t. 21, nr 2.
- Semeniuk A., *Harmonizacja prawa prywatnego w Unii Europejskiej*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2011, nr 11.
- Skoczny T., Saganek P., *Wybrane problemy i obszary dostosowania prawa polskiego do prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 1999.
- Smoleń P., Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023.
- Smoleń P. (red.), *Opodatkowanie rolnictwa w Polsce. Weryfikacja założeń. Perspektywa zmian*, Warszawa 2018.
- Sowa B., *Harmonizacja podatku akcyzowego jako istotny czynnik integracji gospodarczej*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2014, nr 37.
- Starzyńska W., *Podatek od wartości dodanej i jego znaczenie w gospodarce*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 2006, t. 202.
- Stiglitz J. E., *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2015.
- Świstak A., Wawrzak S., Alińska A., *In pursuit of tax equity: lessons from VAT rate structure adjustment in Poland*, „Financial Theory and Practice” 2015, nr 39.
- Świtłyk M., Niburski R., *Efektywność Techniczna i zmiany produktywności polskiego rolnictwa w latach 1999-2018*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2021, t. 65, nr 4.

- Szczypińska, *What drives the VAT gap in the European Union?*, „Roczniki Kolegium Analiz Ekonomicznych / Szkoła Główna Handlowa” 2019, nr 55.
- Szymecka A., *Przedsiębiorstwo rolne we włoskim systemie prawnym (II)*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2008, nr 1.
- Szymecka A., *Przedsiębiorstwo rolne we włoskim systemie prawnym*, „Przegląd prawa rolnego” 2007, nr 2.
- Tait A., *Value Added Tax, International Practice and Problems*, Waszyngton 1998.
- Terra B., Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives, vol. 1, Introduction to the European VAT*, Amsterdam 2014.
- Terra J., Kajus J., *Commentary—A guide to the recast VAT directive*, Deventer 2015.
- Tomczak F., *Gospodarka rodzinna w rolnictwie: uwarunkowania i mechanizmy rozwoju*, Warszawa 2005.
- Turowska W., *Ewidencja, rozliczanie i skutki rozrachunków przedsiębiorstw rolniczych z tytułu podatku VAT*, „Zeszyty Naukowe SGGW - Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2010, nr 82.
- van der Veen H., van der Meulen H., van Bommel K., Doorneweert B., *Exploring agricultural taxation in Europe*, Haga 2007.
- W. Borysiak (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2024, Legalis.
- Wiktorowicz, Zrobek J., *Podatek VAT w świetle badań empirycznych wśród rolników*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 2006, nr 202.
- Wilkin J., Hałasiewicz A. (red.), *Polska Wieś 2022. Raport o stanie wsi*, Warszawa 2022.
- Witkowska M., *Zasady funkcjonowania Unii Europejskiej*, Warszawa 2008.
- Wójtowicz W., *Prawo podatkowe: część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009.
- Wolański R., *System podatkowy. Zarys wykładu*, Warszawa 2020.
- Woś A., *Strategiczne problemy rozwoju polskiego rolnictwa*, Warszawa 1996.
- Zabielska D., *Uwarunkowania zasad funkcjonowania podatku VAT w gospodarstwach rolnych*, „Zeszyty Naukowe SGGW – Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2011, nr 89.

- Zegar J. St., *Polskie rolnictwo w okresie dwóch przełomów – transformacji ustrojowej i integracji europejskiej*, „Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy” 2015, nr 41.
- Zegar J. St., *Współczesne wyzwania rolnictwa*, Warszawa 2012.
- Zeiger P., Nurk A., Lehtsaar J., Värnik R., *Possibilities and contradictions in the calculation of the flat rate of the Value Added Tax Special Scheme for farmers in the European Union based on the Estonian example*, “Agronomy Research” 2008, nr 6.
- Zelder F., *Zaspokojenie wierzytelności rolników w postępowaniu upadłościowym*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2007, nr 2.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT, t. 1*, Wrocław 2012.
- Zubrzycki J., *VAT w rolnictwie (2)*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 10.

AKTY PRAWA POLSKIEGO

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, Dz. U. z 2024 r. poz. 572 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz.U. z 2025 r. poz. 1071.
- Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym, Dz.U. z 1983 r. nr 43, poz. 191 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej, Dz.U. z 1987 r. nr 12, poz. 77 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, Dz.U. z 2025 r. poz. 197 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2025 r. poz. 163 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. 1993 nr 11, poz. 50 z późn. zm.

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, Dz.U. z 2024 r. poz. 1646 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2025 r. poz. 633.
- Ustawa z 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej, Dz. U. z 2000 r. poz. 805.
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, Dz.U. z 2025 r. poz. 176.
- Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego, Dz.U. z 2024 r. poz. 423 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r. o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności, Dz.U. z 2025 r. poz. 865.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2025 r. poz. 775 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu, Dz.U. z 2024 r. poz. 105.
- Ustawa z dnia 11 kwietnia 2008 r o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 74, poz. 444 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 9 maja 2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Dz.U. z 2023 r. poz. 1199 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2024 r. poz. 1530 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, Dz. U. Nr 238, poz. 1578 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach, Dz. U. Nr 64, poz. 332.
- Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2013 r. poz. 35 z późn. zm.

- Ustawy z dnia 12 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2012 r. poz. 1530.
- Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2016 poz. 846 z późn. zm.
- Ustawy z dnia 5 września 2016 r o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2018 r. poz. 280.
- Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa, Dz.U. z 2025 r. poz. 294.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. z 2022 r. poz. 470 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, Dz.U. z 2021 r. poz. 170.
- Ustawa z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2018 r. poz. 2392 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2019 r. poz. 1751 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2022 r. o obronie Ojczyzny, Dz.U. z 2025 r. poz. 825 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 7 lipca 2022 r. o finansowaniu społecznościowym dla przedsięwzięć gospodarczych i pomocy kredytobiorcom, Dz.U. z 2024 r. poz. 984 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2022 r. poz. 2180 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2023 r. poz. 1598 z późn. zm.

- Ustawa z dnia 9 maja 2024 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2024 r. poz. 852.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 224, poz. 1799 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2022 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług w roku 2023, Dz. U. poz. 2495.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług, Dz. U. poz. 2670.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, Dz.U. z 2024 r. poz. 1902.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2025 r. w sprawie kas rejestrujących, Dz.U. 2025 poz. 845.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu RP z dnia 29 lipca 2011 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2011 nr 177, poz. 1054.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu RP z dnia 10 maja 2016 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. 2016 poz. 710.

AKTY PRAWA UE

- Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą z dnia, 25 marca 1957 r., EUR-Lex, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A11957E%2FTXT>.
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z dnia 25 marca 1957 r., Dz.U. 2004 Nr 90, poz. 864.
- Traktat o Unii Europejskiej z dnia 7 lutego 1992 r, Dz.U. 2004 Nr 90, poz. 864.
- Traktat między Królestwem Belgii, Królestwem Danii, Republiką Federalną Niemiec, Republiką Grecką, Królestwem Hiszpanii, Republiką Francuską, Irlandią, Republiką Włoską, Wielkim Księstwem Luksemburga, Królestwem Niderlandów, Republiką Austrii, Republiką Portugalską, Republiką Finlandii, Królestwem Szwecji, Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii

Północnej (Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej) a Republiką Czeską, Republiką Estońską, Republiką Cypryjską, Republiką Łotewską, Republiką Litewską, Republiką Węgierską, Republiką Malty, Rzeczpospolitą Polską, Republiką Słowenii, Republiką Słowacką dotyczący przystąpienia Republiki Czeskiej, Republiki Estońskiej, Republiki Cypryjskiej, Republiki Łotewskiej, Republiki Litewskiej, Republiki Węgierskiej, Republiki Malty, Rzeczypospolitej Polskiej, Republiki Słowenii i Republiki Słowackiej do Unii Europejskiej, podpisany w Atenach w dniu 16 kwietnia 2003 r., Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864.

- Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z dnia 29 grudnia 2006 r., Dz.Urz. UE C Nr 321.
- Układ Europejski ustanawiający stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi, Bruksela, 16 grudnia 1991 r., Dz.U. 1994 nr 11, poz. 38.
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 1782/2003 z dnia 29 września 2003 r. ustanawiające wspólne zasady systemów wsparcia bezpośredniego w ramach WPR oraz określone systemy wsparcia dla rolników, Dz.U. L 270 z 21.10.2003.
- Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej i zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej, Dz.U. L 268 z 12.10.2010.
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. L 77 z 23.03.2011.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/2115 z dnia 2 grudnia 2021 r. ustanawiające przepisy dotyczące wsparcia planów strategicznych sporządzanych przez państwa członkowskie w ramach wspólnej polityki rolnej (planów strategicznych WPR) i finansowanych z Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji (EFRG) i z Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW) oraz uchylające rozporządzenia (UE) nr 1305/2013 i (UE) nr 1307/2013, Dz.Urz.UE.L 2021 Nr 435, str. 1.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/2116 z dnia 2 grudnia 2021 r. w sprawie finansowania, zarządzania i monitorowania wspólnej

polityki rolnej oraz uchylające rozporządzenie (UE) nr 1306/2013, Dz.U. L 435 z 6.12.2021.

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/2117 z dnia 2 grudnia 2021 r. zmieniające rozporządzenia (UE) nr 1308/2013, (UE) nr 1151/2012, (UE) nr 251/2014 i (UE) nr 228/2013 w zakresie WPR, Dz.U. L 435 z 6.12.2021.
- Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11 kwietnia 1967r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych, Dz. Urz. WE L 71 z 14.4.1967r., s. 1301.
- Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – Struktura i procedury stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. WE L 71 z 14.4.1967 r., s. 1303.
- Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, Dz.Urz.U.E.L 1977 Nr 145, poz. 1.
- Dyrektywa Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych, Dz.Urz. UE L 376, 31.12.1991, s. 1.
- Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, Dz.U. L 76 z 23.3.1992, s. 1–13.
- Trzynasta dyrektywa Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty, Dz.Urz.U.E.L Nr 326, str. 40.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str.1.

- Dyrektywa Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych przepisów tymczasowych dotyczących stawek podatku od wartości dodanej, Dz.Urz.UE.L Nr 346, str. 13.
- Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, Dz. Urz. UE. L. z 2008 r. Nr 44.
- Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, Dz.Urz.UE.L nr 44, str 23.
- Dyrektywa Rady 2008/117/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu zwalczania uchylania się od opodatkowania w związku z transakcjami wewnątrzwspólnotowymi, Dz. Urz. UE. L z 2009 r. Nr 14, str. 7.
- Dyrektywa Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania, Dz.Urz. UE L 189, 13.7.2010, s. 1.
- Dyrektywa Rady (UE) 2020/285 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących małych przedsiębiorstw oraz rozporządzenie (UE) nr 904/2010, Dz.U. L 62 z 2.03.2020.
- Dyrektywa Rady (UE) 2022/542 z dnia 5 kwietnia 2022 r. w sprawie zmiany dyrektyw 2006/112/WE i (UE) 2020/285 w zakresie stawek podatku od wartości dodanej, Dz.Urz.UE.L Nr 107, str. 1.

DRUKI SEJMOWE

- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy z 28 października 2020 r. oraz ustawy - Prawo bankowe. Druk nr 718.
- Rządowy projekt ustawy 5 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Ordynacja podatkowa Druk nr 3255.

- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy z 30 października 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, Druk nr 3430.
- Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy z 2 lutego 2024 r. zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych, Druk 341.
- Uzasadnienie do Poselskiego projektu ustawy z 11 stycznia 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług. Druk nr 1905.

ORZECZNICTWO

- Wyrok ETS z dnia 19 stycznia 1982 r., C-8/81, Legalis nr 2395116.
- Wyrok ETS dnia z 14 lutego 1985 r., C-268/83, <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-268/83>.
- Wyrok ETS z dnia 25 lipca 1991 r., C-208/90, Legalis nr 116457.
- Wyrok ETS z dnia 24 października 1996 r., C-288/94, ECLI:EU:C:1996:398, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:61994CJ0288>.
- Wyrok ETS z dnia 4 października 1995 r., C-291/92, EU:C:1995:304, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:61992CJ0291>.
- Wyrok ETS z dnia 8 czerwca 1999 r., C-338/97, Legalis nr 152153.
- Wyrok ETS z dnia 19 września 2000 r., C-454/98, Legalis nr 152893.
- Wyrok ETS z dnia 27 lutego 2003 r., C-373/00, Legalis nr 154071.
- Wyrok ETS z dnia 15 lipca 2004 r., C-321/02 Legalis nr 155655.
- Wyrok ETS z dnia 26 maja 2005 r., C-465/03, Legalis nr 69056.
- Wyrok ETS z dnia 26 maja 2005 r., C-43/04, Legalis nr 70315.
- Wyrok ETS z dnia 8 czerwca 2006 r. C-430/04, Legalis nr 75472.
- Wyrok ETS z dnia 22 marca 2008 r., C-162/07, Legalis nr 97806.
- Wyrok ETS z dnia 5 marca 2009 r., C-302/07, Legalis nr 110675.
- Wyrok TSUE z dnia 29 października 2009 r., C-29/08, Legalis nr 175642.
- Wyrok TSUE z dnia 15 września 2011 r., C-180/10, Legalis nr 364769.
- Wyrok TSUE z dnia 8 marca 2012 r., C-524/10, Legalis nr 440013.
- Wyrok TSUE z dnia 12 października 2016 r., C-340/15, Legalis nr 1533450.
- Wyrok TK z dnia 1 września 1998 r., U 1/99, OTK 1998, Nr 5, poz. 63.

- Postanowienie TK z dnia 13 października 1998 r., Ts 117/98, OTK 1999, nr 3, poz. 43.
- Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., K 28/98, Legalis nr 45621.
- Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 17 stycznia 2011 r., II FPS 2/10, Legalis nr 316983.
- Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2000 r., I SA/Ka 2367/98, LEX nr 44026.
- Wyrok NSA z dnia 8 lutego 2007 r., II OSK 1555/06, Legalis nr 230394.
- Wyrok NSA z dnia 29 października 2007 r., I FPS 3/07, Legalis nr 89265.
- Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2008 r., I FSK 729/07, Legalis nr 170677.
- Wyrok NSA z dnia 7 lipca 2009 r., I FSK 514/08, Legalis nr 224170.
- Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2010 r., I FSK 1938/09, Legalis nr 325480.
- Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2013 r., I FSK 1006/12 Legalis nr 794005.
- Wyrok NSA z dnia 29 maja 2014 r., I FSK 757/13 Legalis nr 1042915.
- Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2015 r., I FSK 1457/14, Legalis nr 1395543.
- Wyrok NSA z dnia 10 października 2018 r., I FSK 1740/16 Legalis nr 1850105.
- Wyrok NSA z dnia 10 marca 2020 r., I FSK 1277/18, Legalis nr 2420190
- Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2020 r., I FSK 807/19, Legalis nr 2485960.
- Wyrok NSA z dnia 14 marca 2023 r., I FSK 221/20, Legalis nr 2902133.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 20 czerwca 2008 r., I SA/Op 137/08, Legalis nr 268658.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 lipca 2008 r., I SA/Po 539/08, Legalis nr 257012.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 14 kwietnia 2010 r., I SA/Go 201/10, Legalis nr 228978.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 listopada 2010 r., III SA/Wa 1033/10, Legalis nr 373233.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 listopada 2011 r., I SA/Gd 1086/11, Legalis nr 403404.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 31 marca 2016 r., I SA/Łd 114/16, Legalis nr 1482254

- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 czerwca 2016 r., I SA/Gd 343/16, Legalis, nr 1474788.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 kwietnia 2017 r., I SA/Gd 109/17, Legalis nr 1599541.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 listopada 2017 r., I SA/Po 574/17, Legalis nr 1697221.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 marca 2018 r., I SA/Łd 96/18, Legalis nr 1742171.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 13 kwietnia 2019 r., I SA/Op 390/19, Legalis nr 2266114.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 lipca 2019 r., III SA/Wa 2614/18, Legalis nr 2388374.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 12 stycznia 2024 r. I SA/Op 308/23, Legalis nr 3034521.

INTERPRETACJE INDYWIDUALNE

- Interpretacja indywidualna z dnia 24 lutego 2010 r. IPPP3/443-1176/09-2/KC.
- Interpretacja indywidualna z dnia 31 sierpnia 2012 r. ITPP2/443-746/12/RS.
- Interpretacja indywidualna z dnia 29 listopada 2012 r. IPPP2/443-948/12-2/KG.
- Interpretacja indywidualna z dnia 6 września 2013 r. IBPP1/443-440/13/ES.
- Interpretacja indywidualna z dnia 26 lutego 2016 r. IPTPP2/4512-656/15-3/IR.
- Interpretacja indywidualna z dnia 6 grudnia 2016 r. 1061-IPTPP1.4512.484.2016.2.MW.
- Interpretacja indywidualna z dnia 13 lutego 2018 r. 0114-KDIP1-3.4012.534.2017.1.KC.
- Interpretacja indywidualna z dnia 15 stycznia 2020 r. 0114-KDIP1-3.4012.565.2019.1.JF.
- Interpretacja indywidualna z dnia 15 lutego 2024 r. 0113-KDIPT1-3.4012.834.2023.1.ALN.
- Interpretacja indywidualna z dnia 19 czerwca 2024 r. 0112-KDIL3.4012.296.2024.1.MBN.
- Interpretacja indywidualna z dnia 25 lutego 2025 r. 0114-KDIP1-3.4012.97.2025.1.JG.

- Interpretacja indywidualna z dnia 16 lipca 2025 r., 0111-KDIB1-1.4010.244.2025.4.KM.

INNE

- ARC2020, *Community Supported Agriculture in the Czech Republic*, <https://www.arc2020.eu/agroecology/czech-republic/>
- BTW-jurisprudentie.nl, *Herzieningsregeling landbouwwregeling 2018*,
- Central Statistics Office (CSO), *Farm Structure Survey 2023 – Key Findings*, <https://www.cso.ie/en/releasesandpublications/ep/p-fss/farmstructuresurvey2023/keyfindings/>
- Český statistický úřad (ČSÚ), *Souhrnná a strukturální data – Zemědělství*, dostup: <https://csu.gov.cz/summary-and-structural-data>
- Code général des impôts, Légifrance, <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069577>
- *Codice Civile*, testo del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262, <https://www.altalex.com/documents/news/2014/11/27/del-lavoro-nell-impresa>
- Decreto del 23/12/2005 - Min. Economia e Finanze, Gazzetta Ufficiale n. 304 del 31.12.2005, <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id=%7B84534841-7977-4A25-850C-41013D13FF12%7D&codiceOrdinamento=0500000000000000&articolo=Preambolo>
- Decreto del Presidente della Repubblica del 26/10/1972 n. 633, <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommario&id=%7B75A4827C-3766-4ECC-9C45-00C8D6CDC552%7D>,
- Decreto interministeriale del 26/01/2016 - Min. Economia e Finanze, Gazzetta Ufficiale n. 39 del 17.02.2016, <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommario&id=%7B9500FA60-56BB-4957-9052-E97D3D99E3C1%7D>,
- Decreto interministeriale del 30/12/1997 - Min. Finanze, Gazzetta Ufficiale n. 303 del 31.12.1997 <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getArticoloDetailFromResultList.do?id=%7B60E622A8-38AE-44ED-B68E-54A495F3DB0F%7D&codiceOrdinamento=0500000000000000&idAttoNormativo=%7B4112454C-CBF5-4805-9BAC-2C4DE47A7513%7D>

- European Commission, *At a glance: The Netherlands' CAP Strategic Plan*, https://agriculture.ec.europa.eu/document/download/55f2438e-bb14-4509-bd42-d4034a2533a8_en?filename=csp-at-a-glance-netherlands_en.pdf
- European Commission, *Czechia – CAP Strategic Plan*, dostęp: https://agriculture.ec.europa.eu/cap-my-country/cap-strategic-plans/czechia_en (dostęp: 04.09.2025).
- European Commission, *France – CAP Strategic Plan*, dostęp: https://agriculture.ec.europa.eu/cap-my-country/cap-strategic-plans/france_en (dostęp: 04.09.2025).
- European Commission, *Italy – CAP (Common Agricultural Policy) Strategic Plan*, dostęp: https://agriculture.ec.europa.eu/cap-my-country/cap-strategic-plans/italy_en (dostęp: 04.09.2025).
- Eurostat, *Farms and farmland in the European Union – statistics, Farms in 2020*, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Farms_and_farmland_in_the_European_Union_-_statistics#SE_MAIN_TT
- GUS, *Biuletyn Statystyczny*, 2021, nr 12.
- GUS, *Powszechny Spis Rolny 2020. Charakterystyka gospodarstw rolnych w 2020 r.*, Warszawa 2022.
- GUS, *Rocznik Statystyczny Rolnictwa 2023*, Warszawa 2023r.
- GUS, *Rocznik statystyczny rolnictwa i obszarów wiejskich*, Warszawa 2005
- GUS, *Rolnictwo w I półroczu 2005r.* Warszawa 2005
- GUS, Rynek pracy, online: www.stat.gov.pl
- GUS, *Użytkowanie gruntów, powierzchnia zasiewów i pogłowie zwierząt gospodarskich w 2005 r.*, Warszawa 2005
- Herzieningsregeling landbouwregeling 2018, BTW-jurisprudentie.nl,
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów, *Tarcza Antyinflacyjna i obniżka podatków*, <https://www.gov.pl/web/premier/tarcza-antyinflacyjna-i-obnizka-podatkow--rzad-przeciwdziala-skutkom-inflacji>
- Lov om merværdiafgift (Momsloven), lov nr 1517 af 10. grudnia 2021, <https://www.retsinformation.dk/eli/lt/2021/1517>
- Ministerie van Financiën, *Wet op de omzetbelasting 1968*, https://www.belastingtips.nl/files/omzetbelasting/wet_op_de_omzetbelasting_1968.pdf

- Ministerstwo Finansów, *Rozporządzenie przedłużające zerowy VAT na żywność z podpisem Ministra Finansów*, <https://www.gov.pl/web/finanse/rozporzadzenie-przedluzajace-zerowy-vat-na-zywnosc-z-podpisem-ministra-finansow>
- Revenue, *Flat-rate scheme for farmers*, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/value-added-tax/part10-special-schemes/flat-rate-farmers/special-flat-rate-scheme-for-farmers.pdf>
- Revenue, *Search for VAT rates*, https://www.revenue.ie/en/vat/vat-rates/search-vat-rates/current-VAT-rates.aspx?utm_source=chatgpt.com
- Revenue, *VAT treatment of food and drink supplied by wholesalers and retailers*, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/value-added-tax/part03-taxable-transactions-goods-ica-services/Goods/vat-on-food-and-drink-supplied-by-wholesalers-and-retailers.pdf>
- Safe Habitus, *Technical note 1: France – Overview of Farms, Farming and Safety and Health*, 2016, <https://www.safehabitus.eu/community-of-practice/cop-france/>
- Słownik Języka Polskiego PWN, *rolnik*, <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/rolnik;5490433.html>
- Taxes in Europe (TEDB), https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxes-europe-database-tedb_en
- Tweede Kamer der Staten-Generaal, *Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 en enkele andere wetten (Wet afschaffing van de btw-landbouwregeling)*, <https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/wetsvoorstellen/detail?cfg=wetsvoorstelsteldetails&qry=wetsvoorstel%3A34787>
- VATabout, *Complete Guide to VAT in Denmark: Rates, Rules & Registration Thresholds*, https://vatabout.com/complete-guide-to-vat-in-denmark-rates-rules--registration-thresholds?utm_source=chatgpt.com
- Zákon č. 235/2004 Sb., *Zákon o dani z přidané hodnoty*, dostup: <https://www.zakonyprolidi.cz/cz/2004-235>