

## Status prawny rolnika w świetle ustawy o podatku od towarów i usług (VAT)

### 1. Wprowadzenie

Obecny system podatkowy funkcjonuje w Polsce od ponad dwudziestu lat. Ten okres to przede wszystkim czas wielkich przemian społecznych, ekonomicznych i gospodarczych, które przyczyniły się także do szeregu zmian w polskim ustawodawstwie podatkowym. Wprowadzone zmiany były wynikiem zarówno naszego działania w nowej rzeczywistości podatkowej, jak i naturalnego ewoluowania systemu podatkowego. Nie bez znaczenia dla polskiego systemu podatkowego był również fakt akcesji Polski do struktur europejskich. Można zaryzykować twierdzenie, że dla niektórych grup społecznych były to radykalne zmiany, gdyż po raz pierwszy unormowano ich sytuację prawnopodatkową, włączając ich jako podatników pod rządami cytowanej ustawy. Dotyczyło to w szczególności takich podmiotów, jak rolnicy, którzy nabyli status podatników podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania działalności rolniczej wykonywanej w gospodarstwach rolnych.

Celem tego artykułu jest przedstawienie sytuacji prawnopodatkowej rolników na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> oraz wskazanie problemów pojawiających się przy stosowaniu przepisów prawa podatkowego w przypadku korzystania z możliwości rozliczania się rolników na zasadach ogólnych, w związku z rezygnacją ze zwolnienia.

### 2. Ewolucja statusu rolnika w podatku VAT

Rolnik prowadzący działalność rolniczą w ramach własnego gospodarstwa rolnego został objęty przepisami ustawy o podatku VAT z dniem 20 lipca 2000 roku. W pierwotnym brzmieniu ustawa o podatku VAT nie przewidywała opodatkowania podatkiem VAT rolników. Jej zakresem podmiotowym, zgodnie z art. 5, rolnik nie został objęty, a obrót produktami rolnymi i usługami był zwolniony z podatku VAT.

1 Uniwersytet Śląski w Katowicach.

2 Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11), poz. 50 z późn. zm.; zwana w skrócie „ustawą o podatku VAT”.

Zakres tego zwolnienia określa art. 7 pkt 1 oraz załącznik nr 1 i 2 do ustawy o podatku VAT.

Nowelizacja ustawy z dnia 20 lipca 2000 roku<sup>3</sup> po raz pierwszy wprowadziła do ustawy pojęcie rolnik ryczałtowy jako podatnik, definiując jednocześnie podstawowe pojęcia, takie jak:

- rolnik ryczałtowy rozumiany jako podatnik korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 7,
- produkty rolne określone jako towary wymienione w załączniku nr 8 do ustawy o podatku VAT,
- działalność rolnicza rozumiana jako produkcja roślinna i zwierzęca, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza, gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowego lub fermowego oraz hodowla ryb słodkowodnych i pozostałych zwierząt wodnych żywych, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzywni, uprawy roślin „*in vitro*”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnia 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 oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (wg PKWiU: 02.01.13)<sup>4</sup> oraz bambusa (PKWiU 02.01.42-00.11),
- gospodarstwo rolne rozumiane jako gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym,<sup>5</sup>
- gospodarstwo leśne rozumiane jako gospodarstwo prowadzone przez podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku leśnym,<sup>6</sup>
- gospodarstwo rybackie rozumiane jako prowadzenie działalności w zakresie hodowli ryb słodkowodnych oraz pozostałych zwierząt wodnych żywych.

Zakres pojęć przyjęty w tej materii był w owym czasie odzwierciedleniem przepisów wspólnotowych.<sup>7</sup> Jednak nie wszystkie pojęcia zostały implementowane do polskiego systemu podatkowego, co niejednokrotnie powodowało wiele niejasności

3 Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o zmiany ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i opłacie skarbowej (Dz.U. z 2000 r. Nr 68, poz. 805).

4 Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług.

5 Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm).

6 Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, Dz.U. z 2002 Nr 200, poz. 1682 ze zm.

7 VI Dyrektywa Rady Unii Europejskiej nr 77/388/EEC z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich, dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości doda-

interpretacyjnych. Art. 25 ust. 2 IV Dyrektywy wprowadza pojęcie rolnik rozumianego jako podatnik (bez jednoznacznego wskazania, czy chodzi wyłącznie o osobę fizyczną) prowadzący działalność w ramach jednego z wymienionych przedsiębiorstw: rolnego, leśnego lub rybackiego. Z kolei w polskiej ustawie o podatku VAT, znowelizowanej w 2000 roku brak jest ustawowej definicji pojęcia rolnik. To z treść art. 5 ust. 1a i 1b wynika, że rolnik jest osobą fizyczną prowadzącą gospodarstwo rolne lub działalność rolniczą w rozumieniu art. 4 pkt 12 tejże ustawy, nie uwzględniając innych jednostek organizacyjnych.

Kolejna istotna zmiana ustawy o podatku VAT nastąpiła z dniem 11 marca 2004 roku<sup>8</sup> i stanowiła bezpośrednią realizację art. 68 Układu Europejskiego<sup>9</sup>. 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 wspólnotowych. 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 usługa rolnicza, a także ustala warunki korzystania ze zwolnień w przypadku sprzedaży produktów rolnych i świadczenia usług. Poszerzona definicja pojęcia rolnik ryczałtowy eliminuje dotychczasowy podstawowy błąd logicznego rozumowania *idem per idem* „rolnik ryczałtowy jest rolnikiem ryczałtowym”. A ponadto po raz pierwszy uznaje rolnika za podatnika podatku VAT, wskazuje źródło pochodzenia sprzedawanych produktów oraz rozszerza pojęcie o usługi rolnicze. Zatem rolnik uzyskuje status podatnika podatku VAT korzystającego ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, bądź status czynnego podatnika podatku VAT na podstawie art. 15 ust. 1 i 2 jeżeli prowadzi inną pozarolniczą działalność gospodarczą.

Wypada podnieść, że do dnia 4 września 2004 r. rolnictwo poprzez system wyłączeń i zwolnień pozostało wyłączone z działania ustawy o podatku VAT. Rolnik „stykał się” z tym podatkiem jedynie jako osoba płacąca VAT w cenie zakupionych towarów bez możliwości odliczenia.<sup>10</sup>

---

nej; ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, uchylona przez Dyrektywę Rady Unii Europejskiej nr 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej.

8 Ustawa o zmianie ustawy w dniu 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm).

9 Układ Europejski podpisany przez Polskę i ustanawiający stowarzyszenie między Rzeczpospolitą Polską z jednej strony, a Wspólnotami Europejskimi i ich Państwami Członkowskimi z drugiej strony, sporządzony w Brukseli dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 11, poz. 38 z późn. zm).

10 Por. J. Bieluk, [w:] Prawo rolne, P. Czechowski (red.), Warszawa 2011, s. 447.

### 3. Rolnik ryczałtowy

Jak powyżej wskazano, pojęcie „rolnik” jako podatnik podatku VAT zostało wprowadzone do polskiego ustawodawstwa podatkowego wraz ze szczególnym statusem podatkowym rolnika ryczałtowego. Jak zatem rozumieć pojęcie „rolnik ryczałtowy”? Zgodnie z ustawą o podatku VAT w jej brzmieniu z roku 2004 rolnikiem ryczałtowym jest rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika zobowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Konstrukcja tej definicji jest złożona i pomimo że powinna opierać się na przesłankach zwolnienia podmiotowego (zwolnienie rolnika dokonującego dostawy lub świadczącego usługi), to jednak sankcjonuje ona zwolnienie przedmiotowe (zwalnia z podatku VAT dostawy i usługi). W praktyce rolnik ryczałtowy to nie ten, kto korzysta ze zwolnienia od VAT, lecz rolnik, którego dostawa produktów rolnych oraz świadczenie usług rolniczych korzysta ze zwolnienia od VAT.<sup>11</sup>

Analizując poszczególne elementy tej definicji przede wszystkim należy ustalić, czy użycie przez ustawodawcę pojęcia „rolnik” wskazuje wyłącznie na osobę fizyczną, czy może w tym zakresie podmiotowym mieszczą się również spółki osobowe (cywilne, jawne). Problem ten pojawił się na gruncie art. 116 ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku VAT, stanowiącej: „jeżeli rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych jest osobą fizyczną (...)”, co pozwala sądzić, że także inne podmioty niż osoby fizyczne mogą mieć status rolnika ryczałtowego. Jednak nie do końca można podzielić to stanowisko, gdyż potoczne znaczenia pojęcia „rolnik” definiuje go jako „człowieka zajmującego się rolnictwem, prowadzącego gospodarstwo rolne, pracującego na roli”.<sup>12</sup> Rozbieżność w treści przepisów art. 2 pkt 19 i art. 116 ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT (wobec braku definicji legalnej) skłania do przyjęcia wykładni literalnej, iż rolnikiem ryczałtowym jest osoba fizyczna.

Na wyjaśnienie zasługuje również zwrot „dostawy produktów rolnych i świadczenie usług rolniczych”. Rodzi się pytanie, jakie to będą usługi i produkty? Pozornie odpowiedź wydaje się prosta, ponieważ pojęcia zostały uregulowane w załączniku nr 2 do ustawy o podatku VAT. Treść załącznika enumeratywnie wymienia rodzaje usług klasyfikowanych jako usługi rolnicze<sup>13</sup> oraz zawiera wykaz towarów, w tym produktów rolnych wraz z symbolami statystycznymi, które są istotne, albowiem wpływają na ustalenie stawki podatkowej lub przesądzają o zwolnieniu z tego podatku. Zakres przedmiotowy pojęcia „towary w tym produkty rolne” został uści-

11 J. Kamiński, VAT Komentarz, Warszawa 2004, s. 20-21.

12 W. Doroszewski, Słownik języka polskiego, Warszawa 1969, <http://sjp.pwn.pl/Doroszewski/rolnik;5490433.html>

13 Usługi rolnicze wymienione w załączniku nr 2 to te związane z chowem i hodowlą zwierząt, z leśnictwem i pozyskiwaniem drewna, rybołówstwem i rybactwem oraz dzierżawa i wynajem maszyn i urządzeń rolniczych bez obsługi.

ślony nowelą z dnia 1 czerwca 2005 roku. Są nimi towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy 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. Wprowadzone zmiany miały przede wszystkim na celu doprecyzowanie zakresu przedmiotowego pojęcia towary, które są wytworzone na bazie już istniejących. Taki zabieg legislacyjny spowodował wiele wątpliwości interpretacyjnych. Mianowicie, oprócz towarów wprost wymienionych w załączniku nr 2, do produktów rolnych będzie można dodatkowo zaliczyć takie, które zostały wytworzone z towarów wymienionych w załączniku do ustawy o podatku VAT. Towary poddane przetworzeniu muszą pochodzić z działalności rolniczej rolnika ryczałtowego, ich przetworzenia musi dokonać rolnik ryczałtowy, a cały proces powinien zostać dokonany przy zastosowaniu środków technicznych używanych zwykle w gospodarstwie rolnym. Rodzą się jednak kolejne trudności interpretacyjne, które dotyczą: po pierwsze, braku w ustawie opisu czynności występujących w procesie wytworzenia nowych produktów. W poprzednim stanie prawnym, załącznik A do VI Dyrektywy zawierał listę czynności stanowiących rolniczą działalność produkcyjną; był to jednak raczej proces przetwarzania, a nie wytwarzania. Został on jednak zweryfikowany negatywnie przez orzecznictwo sądowe. Po drugie, w przepisach ustawy nie określono, jakie środki techniczne mają być wykorzystywane w procesie wytwarzania. Określenie „środki techniczne zwykle używane w gospodarstwie rolnym” jest pojęciem nieostrym i wieloznacznym. Można zrozumieć cel ustawodawcy, który chciał wykluczyć możliwość wytwarzania nowych produktów na skalę przemysłową, jednak w praktyce zastosowanie to prowadzi do kolejnych sporów i daje możliwości nadinterpretacji tego pojęcia. Wprowadzanie do obrotu coraz to nowych produktów wymaga ich sklasyfikowania bądź przyporządkowania do istniejącej klasy.<sup>14</sup> Zatem klasyfikacja statystyczna powinna być elastyczna, aby uwzględnić wprowadzenie do obrotu tych nowych produktów. Istnieje jednak niebezpieczeństwo, że z powodu zmian w nomenklaturze statystycznej dany produkt nie będzie objęty zryczałtowanym zwrotem podatku VAT. Budzi poważne wątpliwości sytuacja, że reguły obowiązujące przy tworzeniu klasyfikacji statystyki publicznej mogą *de facto* przesądzać o zakresie przedmiotowym VAT<sup>15</sup>.

W następnej kolejności wyjaśnienia wymaga również zwrot „pochodzenie produktów z własnej działalności rolniczej”. Z literalnego jego brzmienia wynika, że

14 Takı problem przyporządkowywania towarów do odpowiedniej klasy pojawił się w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 25 lipca 2014 roku nr ITPP1/443-880/14/JP w związku z hodowlą i sprzedażą ślimaka jadalnego. W załączniku nr 2 do ustawy jako towary zostały wymienione tylko „zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego” o symbolu PKWiU 01.4, zatem aby stwierdzić, czy ślimaki hodowlane będą towarami rolniczymi należało w pierwszej kolejności ustalić symbol PKWiU oraz zweryfikować, czy mieści się w zdefiniowanej klasie 01.4.

15 B. Jeżyńska, Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług, Zeszyty Instytutu Nauk Prawnych, s.129.

aby utrzymać status rolnika ryczałtowego sprzedawane produkty rolne muszą zostać wytworzone w ramach tego gospodarstwa rolnego, a tym samym wyklucza to nabywanie produktów rolnych od innych rolników w celu dalszej odsprzedaży. Kryterium pochodzenia produktów z własnej działalności rolniczej jest zrozumiałe. Nie ma znaczenia tytuł prawny do gruntu. Często występują sytuacje, w których rolnik jako np. spadkobierca nabywa tylko posiadanie samoistne. Bardzo często rolnik obejmuje grunty w posiadanie zależne, a niekiedy nawet bezumownie korzysta z gruntów rolnych. W tym zakresie ustawodawca nie dostrzega problemu. Istotne jest, aby produkty rolne pochodziły z własnego gospodarstwa rolnika, a tytuł prawny do gruntu nie ma znaczenia. Słuszny wydaje się pogląd, że nie chodzi o prawa własności do gruntów rolnych, lecz o prawo własności do zasiewów i upraw na tym gruncie, czyli posiadanie z prawem pobierania pożytków. Status rolnika ryczałtowego jest zatem ściśle powiązany z prawem korzystania ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku VAT. Wybór tego zwolnienia skutkuje uzyskaniem statusu rolnika ryczałtowego, a rezygnacja z tego zwolnienia skutkuje utratą tegoż statusu.

*Ex lege* z zakresu pojęcia rolnik ryczałtowy zostali wyłączeni rolnicy zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie odrębnych przepisów. Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych określono w ustawie o rachunkowości.<sup>16</sup> Art. 2 ust. 1 pkt 2 tej ustawy stanowi: rolnicy, u których przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1.200.000 euro są zobowiązani do zaprowadzenia ksiąg rachunkowych. Problem niejednoznaczności przepisów w tym zakresie może zilustrować interpretacja indywidualna z dnia 12 listopada 2014 roku,<sup>17</sup> w której Wnioskodawca błędnie interpretuje przepisy prawa podatkowego dotyczącego podatku VAT w zakresie możliwości zastosowania zwolnienia przewidzianego dla rolnika ryczałtowego. W omawianym przykładzie osoba fizyczna prowadziła gospodarstwo rolne oraz świadczyła usługi transportowe w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Łączyła zatem dwa statusy podatkowe: w zakresie prowadzonej działalności rolniczej korzystała ze statusu rolnika ryczałtowego, a w zakresie pozarolniczej działalności gospodarczej była zarejestrowana jako czynny podatnik podatku VAT. Ponieważ pod koniec roku podatkowego 2012 przekroczyła ustawowy próg przychód ze sprzedaży w wysokości 1.200.000 euro z tytułu świadczonych usług transportowych, od nowego roku była zobowiązana do zaprowadzenia ksiąg rachunkowych. Pytanie: na czym polegał jej błąd. Osoba ta była przekonana, że nadal w zakresie działalności rolniczej będzie mogła zachować status rolnika ryczałtowego, pomimo iż z tytułu prowadzonej pozarolniczej działal-

16 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. Nr 330, poz. 613 z późn. zm.).  
17 Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy nr ITPP1/443-961/14/MS, 2014, <http://interpretacje-podatkowe.org/rolnik-ryczaltowy/itpp1-443-961-14-ms>

ności gospodarczej została zobligowana do zaprowadzenia ksiąg rachunkowych. W uzasadnieniu Wnioskodawca podnosił: „Z definicji rolnika ryczałtowego wynika, że zastrzeżenie dotyczące nieprowadzenia ksiąg rachunkowych przez rolnika dotyczy wyłącznie działalności rolniczej, z którą wiąże się zwolnienie przedmiotowe w podatku od towarów i usług, a nie całokształtu jego działalności. Gdyby intencją ustawodawcy było obostrzenie tego warunku i rozszerzenie na całokształt działalności, to ustawodawca użyłby w definicji określenia «z wyjątkiem podatnika», a nie jak użył «z wyjątkiem rolnika»”. Jednak Dyrektor Izby Skarbowej nie podzielił tego stanowiska, co skutkowało utratą statusu rolnika ryczałtowego i opodatkowanie całości przychodów podatkiem VAT.

Jeżeli przedsiębiorca prowadzi działalność rolniczą w ramach gospodarstwa rolnego i jednocześnie wykonuje inną działalność gospodarczą, to po przekroczeniu określonego poziomu przychodu będzie zobowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych. W takim przypadku utraci także status rolnika ryczałtowego. Przyjęte rozwiązanie jest zgodne z założeniami VI Dyrektywy (a obecnie Dyrektywy 2006/112/WE), w której postanowiono, że zasady uproszczonego rozliczenia ryczałtowego podatku VAT zostały zastrzeżone do przypadków szczególnych (małych gospodarstw rolnych), dla których zastosowanie do rozliczenia działalności rolniczej ogólnych zasad podatku od towarów i usług mogłoby powodować trudności.<sup>18</sup>

Omawiając zagadnienie obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych należy uwzględnić także sytuację, gdy rolnik decyduje się na zasady ogólne opodatkowania, z powodów określonych w innych ustawach podatkowych. Ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>19</sup> stosuje się do opodatkowania przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, które może również prowadzić rolnik mający na gruncie ustawy o podatku VAT status rolnika ryczałtowego. Właśnie w tym zakresie pojawi się zasadniczy problem, albowiem zgodnie z przepisami art. 24 ust. 4 tej ustawy do ustalenia dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej na zasadach ogólnych niezbędne jest prowadzenie ksiąg rachunkowych. Opcjonalnie można wybrać uproszczoną formę ustalenia dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej na podstawie norm szacunkowych. Za pierwszym sposobem rozliczenia często przemawiają względy ekonomiczne, a to jednak wprost koliduje ze statusem rolnika ryczałtowego w podatku VAT. Jakiej dokonać w tym przedmiocie interpretacji? Czy przyjąć, że sposób opodatkowania w tym zakresie jest opcjonalny? Rolnik nie ma obowiązku prowadzenia ksiąg, ma natomiast prawo wyboru, co nie wyczerpuje ustawowego obowiązku wynikającego z przepisów ustawy o podatku VAT. Czy należałoby przyjąć, że to zobowiązanie do prowadzenia ksiąg rachunkowych

---

18 K. Sachs, VI Dyrektywa VAT, Warszawa 2003, s. 631.

19 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, (Dz.U. z 2012 r. Nr 36, poz. 361 z późn. zm.).

na podstawie odrębnych przepisów może również wynikać z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

#### **4. Zasady rozliczenia zryczałtowanego podatku VAT**

Do zasad, jakie ustawodawca przyjął w zakresie rozliczania podatku VAT dla rolników ryczałtowych, należy wcześniej przytoczyć treści art. 115 ustawy o podatku VAT, w którym czytamy: „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”. Z tego przepisu wprost wynika obowiązek rozliczenia podatku VAT przez nabywcę produktów rolnych, a następnie bezpośredni zwrot tego podatku do rolnika. Należy jednak pamiętać, że zwrot podatku jest determinowany statusem podatkowym nabywcy. Mowa jest wyłącznie o czynnym podatniku podatku VAT, co potwierdza dodatkowo przepis art. 116 ust. 1 tej ustawy. Szczególna procedura rozliczania zryczałtowanego podatku VAT zdejmuje wszelakie obowiązki z rolnika ryczałtowego i przenosi cały ciężar na nabywcę. Ustawodawca w art. 116 ust. 2 ustawy o podatku VAT enumeratywnie wymienia, co powinna zawierać faktura VAT RR wskazując na dane, takie jak:

- 1) imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy,
- 2) numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy i nabywcy,
- 3) numer dowodu osobistego dostawcy lub innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość, datę wydania tego dokumentu i nazwę organu, który wydał dokument, jeżeli rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych jest osobą fizyczną,
- 4) datę dokonania nabycia oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury,
- 5) nazwy nabytych produktów rolnych,
- 6) jednostkę miary i ilość nabytych produktów rolnych oraz oznaczenie (opis) klasy lub jakości tych produktów,
- 7) cenę jednostkową nabytego produktu rolnego bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku,
- 8) wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku,
- 9) stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku,
- 10) kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku od wartości nabytych produktów rolnych,



- 11) wartość nabytych produktów rolnych wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku,
- 12) kwotę należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku, wyrażoną cyfrowo i słownie,
- 13) czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury lub podpisy oraz imiona i nazwiska tych osób.

Nabywca jest zobowiązany do udokumentowania transakcji nabycia produktów rolnych poprzez wystawienie faktury VAT RR i przekazania jej oryginału do dostawcy. Również obowiązkiem nabywcy jest prawidłowe naliczenie zryczałtowanego podatku VAT w wysokości 7% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych. Najważniejszym obowiązkiem nabywcy określonym w art. 116 ust. 6 pkt 2 i 3 tej ustawy jest zapłata należności za produkty rolne, obejmująca kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, która musi nastąpić na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego nie później niż 14. dnia, licząc od dnia zakupu (z wyjątkiem przypadku, gdy rolnik zawarł umowę z nabywającym produkty rolne określającą dłuższy termin płatności); a w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne będą podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych będą podane dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty. W tym wypadku za datę zapłaty uważa się datę wydania przez nabywcę dyspozycji bankowej przekazania środków finansowych na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego pod warunkiem, że dyspozycja ta została ostatecznie zrealizowana. W przypadku dokonania zapłaty po upływie 14 dni od daty transakcji nabywca traci bezpowrotnie prawo rozliczenia tego podatku. Tylko spełnienie wszystkich warunków łącznie daje możliwość nabywającemu rozliczenie tej rekompensaty jako podatek naliczony w deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym dokonał zapłaty rolnikowi ryczałtowemu. Stworzony w ten sposób system odciąża rolników od wykonywania większości obowiązków administracyjnych związanych z podatkiem VAT, a jednocześnie zapewnia uzyskanie powszechności opodatkowania i neutralności podatku dla rolników prowadzących działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatku VAT.<sup>20</sup>

Rolnik ryczałtowy, jak już wcześniej wspomniano, ma niewiele obowiązków w procesie rozliczenia zryczałtowanego zwrotu podatku VAT. Jego obowiązki mają głównie charakter administracyjny i polegają na:

- przekazaniu nabywcy swoich danych personalnych umieszczonych na fakturze VAT RR,
- podpisaniu otrzymanej faktury VAT RR,

---

20 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT Komentarz, Warszawa 2011, s. 606.

- złożeniu nabywcy stosownego oświadczenia wg ustalonego w ustawie wzoru o statusie podatnika korzystającego ze zwolnienia,
- zawiadomieniu nabywcy towarów w ramach umów kontraktacyjnych lub umów o podobnym charakterze o zrzeczeniu się zwolnienia od VAT,
- posiadaniu rachunku bankowego,
- oraz przechowywaniu oryginałów faktur VAT RR i kopii oświadczeń o statusie rolnika ryczałtowego przez okres 5 lat licząc od końca roku, w którym zostały wystawione.

Przeciwwą dla obowiązków rolnika ryczałtowego jest zdefiniowanie w art. 117 ustawy o podatku VAT zwolnienia od:

- wystawiania faktur,
- prowadzenia ewidencji dostaw i nabyć towarów i usług,
- składania w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowej,
- dokonania zgłoszenia rejestracyjnego.

Z powyższej analizy wynika, że procedura rozliczenia z tytułu zwrotu zryczałtowanego podatku VAT jest skomplikowana. Za takim rozwiązaniem przemawiały co prawda problemy natury administracyjnej, które mogłyby powstać w związku z nałożeniem na rolników wszystkich obowiązków, jakim podlega podatnik rozliczający się z tytułu VAT na zasadach ogólnych.<sup>21</sup> Nie wzięto jednak pod uwagę faktu, że wszystkie ewentualne negatywne skutki bądź to obciążają nabywców produktów rolnych (np. skutki podatkowe błędnie wystawionych faktur VAT RR, brak prawa do odliczenia podatku VAT w przypadku niedotrzymania terminu zapłaty oraz konsekwencji błędnego oświadczenia złożonego przez rolnika o jego statusie), bądź dostawców – rolników ryczałtowych (np. skutki braku posiadania rachunku bankowego). Ta sytuacja powoduje, że nabywcy unikają zakupu produktów od rolników ryczałtowych, a rekompensata, która ma zapewnić rolnikowi ryczałtowemu zwrot podatku VAT z powodu braku możliwości bezpośredniego rozliczenia tego podatku w związku z dokonanymi zakupami stanie się iluzoryczna.

## 5. Rolnik jako czynny podatnik VAT

Każdy rolnik prowadzący działalność rolniczą w polskim systemie podatkowym z mocy prawa posiada status rolnika ryczałtowego korzystającego ze zwolnienia w podatku VAT. Zatem, aby zmienić swój status rolnik ryczałtowy musiał zrezygnować ze zwolnienia. W poprzednim stanie prawnym ta rezygnacja nie była łatwa i nie każdy rolnik mógł z takiej możliwości skorzystać. Warunki rezygnacji ze

---

21 K. Sachs, VI Dyrektywa VAT..., *op. cit.*, s. 629.

zwolnienia były określone w art. 43 ust. 3 (w brzmieniu ustawy z roku 2004) i wymagały od rolnika, aby:

- dokonał w poprzednim roku podatkowym dostawy produktów rolnych oraz świadczenia usług rolniczych o wartości przekraczającej 20 000 zł,
- dokonał zgłoszenia rejestracyjnego jako czynny podatnik podatku VAT,
- prowadził ewidencję sprzedaży za każdy dzień przez okres co najmniej trzech kolejnych miesięcy poprzedzających bezpośrednio miesiąc, od którego nastąpi rezygnacja ze zwolnienia.

Poprzednie uregulowania prawne ograniczały możliwość rezygnacji ze zwolnienia do rolników, którzy mieli określone przychody oraz do tych, którzy działali jak rolnicy ryczałtowi dłużej niż rok. Nie bez znaczenia był fakt obowiązku prowadzenia ewidencji przez ściśle ustalony okres i według określonych zasad. Te wymagania ustawowe były problematyczne zwłaszcza w sytuacji, gdy rolnik sprzedając swoje płody rolne nie dokonywał tego procesu cyklicznie przez trzy miesiące poprzedzające ten miesiąc, w którym następowała rezygnacja ze zwolnienia. Nieprecyzyjne określenie w ustawie o podatku VAT zasad prowadzenia ewidencji sprzedaży budziło wiele kontrowersji, przede wszystkim brak było podstaw do ustalenia, czy ta ewidencja miała być tożsama z prowadzeniem rejestru VAT sprzedaży, czy też można było prowadzić inną uproszczoną ewidencję.

Nowelizacja przepisów z dnia 28 marca 2011 roku<sup>22</sup> dostosowała polską ustawę o VAT do wymogów prawa wspólnotowego i zlikwidowała obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży w okresie poprzedzającym rezygnację ze zwolnienia, jak również zniosła limit dotyczący wysokości sprzedaży za poprzedni rok. Od tego momentu rolnik może swobodnie zrezygnować ze statusu rolnika ryczałtowego i zarejestrować się zgodnie z art. 96 ustawy o podatku VAT jako czynny podatnik podatku VAT. Obecna procedura jest zgodna z regulacjami Dyrektywy 2006/112/WE, która przewiduje, że każdy rolnik ryczałtowy może (bez ograniczeń zarówno prawnych, jak i administracyjnych) wybrać zgodnie z warunkami określonymi w prawie krajowym opodatkowanie na zasadach ogólnych albo wedle uproszczonego schematu określonego w przepisach Dyrektywy 2006 (tzn. z zastosowaniem tzw. podmiotowego zwolnienia od podatku).<sup>23</sup>

Rodzi się kolejne pytanie, jakim podatnikiem jest rolnik po rezygnacji ze zwolnienia? Zgodnie z art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku VAT staje się podatnikiem wykonującym samodzielnie działalność gospodarczą (obejmującą w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych) bez względu na cel lub rezul-

---

22 Ustawa z dnia 28 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 Nr 64, poz. 332).  
23 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz..., *op. cit.*, s. 606-607.

tat takiej działalności. Jednak rezygnacja rolnika ze statusu rolnika ryczałtowego nie jest równoznaczna z uzyskaniem statusu czynnego podatnika podatku VAT. Bo- wiem każdy podatnik ma prawo skorzystać ze zwolnienia podmiotowego wskazanego w art. 113 ust. 1 ustawy o podatku VAT, które przewiduje zwolnienie się od podatku sprzedaży dokonywanej przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150.000 zł. Dopiero rezygnacja rolnika (podczas procesu rejestracji) zarówno ze zwolnienia podmioto- wo-przedmiotowego (czyli statusu rolnika ryczałtowego), jak i ze zwolnienia pod- miotowego (podatnika zwolnionego) skutkuje uzyskaniem statusu czynnego podat- nika podatku VAT.

Kto jest uprawniony do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego w podatku VAT? Zgodnie z przepisami art. 15 ust. 4 tej ustawy zgłoszenia dokonuje osoba fizycz- na prowadząca wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie. Jednak problem pojawi się, gdy gospodarstwo rolne prowadzone jest przez więcej niż jedną osobę, np. małżeństwo mające ustawową wspólność majątkową. W przepisach nie zosta- ło wskazane, które z małżonków może dokonać zgłoszenia rejestracyjnego. W art. 96 ust. 2 ustawy o podatku VAT określono, że w przypadku osób fizycznych pro- wadzących gospodarstwo rolne, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wy- łącznie przez jedną z osób, na którą będą wystawiane faktury przy zakupie towa- rów i usług, i która będzie wystawiała faktury przy sprzedaży produktów rolnych. A zatem tylko zgodne oświadczenie małżonków o wyborze, która z osób dokona zgłoszenia rejestracyjnego, przesądza o fakcie uzyskania przez tę osobę statusu po- datnika.<sup>24</sup> Problemy z rejestracją w podatku VAT nie występują w przypadku mał- żonków prowadzących gospodarstwa rolne i posiadających ustrój rozdzielności ma- jątkowej. W tej sytuacji każdy ze współmałżonków jest traktowany jako niezależny podmiot i każdy z nich ma prawo dokonać zgłoszenia rejestracyjnego dla celów po- datku VAT. Konsekwencją złożenia zgłoszenia rejestracyjnego w podatku VAT jest utrata statusu rolnika ryczałtowego, jednak nie jest to bezpowrotne. Zgodnie z art. 43 ust. 5 tej ustawy tacy podatnicy, którzy dobrowolnie zrezygnowali ze zwolnienia od podatku, mogą po upływie 3 lat od daty rezygnacji ze zwolnienia ponownie sko-

24 Problem dotyczący rejestracji jednej z osób jako podatnika w przypadku prowadzenia wspólnego gospodarstwa rolnego przez małżonków zasługuje na uwagę w kontekście zarówno prawa do odliczenia podatku VAT od za- kupionych towarów, jak również nieprawidłowego funkcjonowania tego przepisu. Kwestia ta została poruszona w interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 lipca 2014, IBPP1/443-690/14/ES, w której to zarejestrowanym podatnikiem był jeden z małżonków, a faktury na nabycie środków trwałych były wy- stawione na drugiego z małżonków aplikującego o dofinansowanie. Z tak wystawionych faktur wg zasad nie moż- na by odliczyć podatku VAT i to nie podlegało wątpliwości. Jednak to rozstrzygnięcie było interesujące w innym aspekcie. Mianowicie organ podatkowy wskazał, że nie widzi przeszkód, aby na fakturze obok danych Wnioskodawcy (zarejestrowanego dla potrzeb podatku od towarów i usług) i jego nr NIP jako nabywcy wpisane zostały również dane jego małżonki i jej numeru NIP. Faktura będzie zawierała dane podatnika, jak i dane niepodatnika. Zapytać należy, jaki jest cel dokonywania zgłoszenia rejestracyjnego zgodnie z zapisami ustawowymi? Trze- ba się także zastanowić, czy nadal rejestrować jako podatnika osobę fizyczną, czy może dokonywać rejestracji w zakresie podatku VAT gospodarstwa rolnego jako tworu podatkowego traktowanego na równi ze spółką cywil- ną.

rzystać ze zwolnienia pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca (kwartału) o zamiarze ponownego skorzystania ze zwolnienia. To zjawisko powrotu do zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 3 jest dosyć częste, ponieważ działalność rolnicza obciążona jest dużym ryzykiem (zła koniunktura na rynku, nieurodzaj z powodu złej aury, skomplikowane przepisy podatkowe). Jednak tak jak decyzja o rejestracji jako czynny podatnik podatku VAT powinna być przemyślana (ze względu na obowiązki administracyjno-prawne związane z samodzielnym wystawianiem faktur, prowadzeniem rejestrów VAT, rozliczaniem i składaniem deklaracji VAT oraz odpowiedzialnością prawną za wszystkie błędy), tak również powrót do statusu rolnika ryczałtowego nie powinien być podejmowany pochopnie, ponieważ to również wiąże się z konsekwencjami zwłaszcza finansowymi w zakresie rozliczenia się z podatku VAT (przykładowe rozliczenie zakupu środków trwałych użytkowanych w działalności opodatkowanej i konsekwencje korekty w podatku VAT w przypadku użytkowania ich w działalności zwolnionej).

## 6. Podsumowanie

Formułując uwagi końcowe należy podkreślić, że objęcie obowiązkiem podatkowym rolników czyni zadość ogólnym zasadom przyjętym w państwie prawa co do powszechności opodatkowania wszystkich podmiotów wykonujących czynności faktyczne. Z analizy obowiązujących przepisów wynika, że zlikwidowane zostały jakiegokolwiek przeszkody prawne, utrudniające rolnikowi ryczałtowemu swobodną rezygnację ze zwolnienia na rzecz statusu czynnego podatnika podatku VAT. Jednak należy przychylić się do poglądu doktryny stwierdzającego, że ustawa podatkowa jest trudna i niejasna, a ze względu na niekonsekwencję w definiowaniu pojęć często nadinterpretowywana. Najwięcej kontrowersji powstało w praktyce stosowania przepisów wokół problemu związanego z funkcjonowaniem rolnika jako rolnika ryczałtowego, jak również jako podatnika podatku VAT na zasadach ogólnych. Należy zatem postulować o znaczne uproszczenie przepisów podatkowych zwracając uwagę na jednoznaczne definiowanie uprawnień i obowiązków podatników oraz o spójność instytucji prawnych w zakresie całego systemu podatkowego.

THE LAW STATUS OF FARMER WITH REFERENCE  
TO VALUE ADDED TAX (VAT) ACT

Keywords: Agricultural law, VAT, agricultural taxation/taxes, tax regulation, tax exemption

The author presents the position of farmers with reference to the VAT act. As a final result of numerous changes to tax law introduced in Poland over the last 20 years, farmers gained the status of VAT taxpayers in the scope of their business activity held in agriculture. The article depicts the status and situation of VAT taxpayers and presents the tax law application in reference to agricultural business.

The article describes the common definitions used in regard to agricultural tax law: flat-rate farmer, farmer products, agricultural activity, agricultural farm, forestry farm, fishing farmhouse. Special attention has been given to flat-rate tax model for farmers and the rules of VAT taxation of farmers. The article denotes the major acts and changes in the law situation introduced by: VAT Act (2000), following amendment (included changes with connection to VI Directive of European Union Council). The most recent changes have been implemented by Directive of European Union Council no. 2006/11/WE (28th of November, 2006).

The purpose of the article is to present the farmers' tax situation with reference to tax law (VAT) and to point out the issues with application of tax law, particularly with the renouncement of tax exemption under the general rules.

**Bibliografia:**

- A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT. Komentarz, Warszawa 2011.
- J. Bieluk, [w:] Prawo rolne, P. Czechowski (red.), Warszawa 2011.
- W. Doroszewski, Słownik języka polskiego, PWN, Warszawa 1969, <http://sjp.pwn.pl/Doroszewski/rolnik;5490433.html>
- B. Jeżyńska, Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług, „Zeszyty Instytutu Nauk Prawnych Państwowej Akademii Nauk” 2007, z. 1(171).
- J. Kamiński, VAT Komentarz, Warszawa 2004.
- K. Sachs, VI Dyrektywa VAT, Warszawa 2003.