

Pojęcia kluczowe: VAT, rolnik ryczałtowy, współwłasność gospodarstwa rolnego, wyłączenie, usługi incydentalne, zgłoszenie rejestracyjne, działalność gospodarcza

Jacek Matarewicz, Julia Cebula

Wybrane zagadnienia związane z opodatkowaniem VAT rolników

ABSTRAKT

Ustawa o podatku od towarów i usług przewiduje ograniczony katalog procedur szczególnych, w tym jedną dotyczącą rolników ryczałtowych. Zakłada ona szereg ułatwień zwalniających rolnika z formalności administracyjnych, m.in. wystawiania faktur. Jednak w rzeczywistości ze statusem rolnika ryczałtowego wiążą się liczne ryzyka wynikające z niejasności przepisów. W artykule poruszono wybrane zagadnienia wynikłe z wieloletnich sporów sądowych co do poprawności interpretacji przepisów prawa. Kontrowersje ujawniły się m.in. na tle prowadzenia wspólnego gospodarstwa rolnego i rejestracji jednego ze współwłaścicieli jako podatnika VAT. Przedmiot licznych wypowiedzi orzecznictwa i doktryny stanowiła także kwestia opodatkowania wyłączenia nieruchomości pod inwestycje drogowe. Dodatkowo przybliżone zostaną praktyczne wątpliwości związane z jednoczesnym łączeniem przez rolnika dwóch statusów podatkowych: rolnika ryczałtowego oraz podatnika VAT czynnego w odniesieniu do działalności pozarolniczej. To zaś często wiąże się z problematyką wzajemnego wpływu równolegle prowadzonej działalności gospodarczej i gospodarstwa rolnego. Ścisłe rozgraniczenie tych dwóch rodzajów aktywności ma istotne znaczenie, gdyż naruszenie niepodzielności statusu rolnika ryczałtowego może skutkować zakwestionowaniem przez organy podatkowe dotychczasowych rozliczeń. Ostatnia część artykułu zostanie poświęcona tematyce usług incydentalnych świadczonych przez rolnika, a zatem niebędących przejawem prowadzenia działalności gospodarczej.

I. WPROWADZENIE

Nie jest odkrywczym stwierdzenie, że rolnictwo w Polsce jest bardzo korzystnie opodatkowane. Wymienić tu należy m.in.:

1. brak podatku dochodowego¹, z małym wyjątkiem w postaci preferencyjnego (bo, co do zasady, podatek płacony jest od norm szacunkowych, a nie realnego dochodu²) – w stosunku do przychodów ze zwykłej działalności gospodarczej – opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej,
2. znacznie niższy podatek rolny od podatku od nieruchomości³, czy wreszcie
3. zwolnienie z VAT.

Niniejszy tekst porusza zagadnienia związane z tym 3) ww. tytułem podatkowym.

Opodatkowanie VAT działalności rolniczej od dawna budzi sporo kontrowersji w praktyce. W odróżnieniu od większości polskich ustaw podatkowych, na gruncie przepisów o VAT działalność rolnicza (art. 2 pkt 15 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług⁴) jest traktowana jak działalność gospodarcza. W zakres działalności rolniczej wchodzi także świadczenie usług rolniczych.

Problemy związane z opodatkowaniem VAT rolników wynikają z pewnej dyktomii, jaką te regulacje wprowadzają. Rolnik może być bowiem podatnikiem VAT opodatkowanym na zasadach ogólnych albo tzw. ryczałtowcem, którego dostawy produktów rolnych lub świadczone usługi rolnicze są zwolnione z VAT. Ryczałtowiec zwolniony jest także z obowiązku wystawienia faktur (te wystawia za niego nabywca).

Opodatkowanie na zasadach ogólnych niesie za sobą pewne przywileje wpisane w system VAT, np. prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych, które stanowi realizację zasady neutralności VAT. Ciężar ekonomiczny podatku powinni ponosić faktycznie konsumenci. Przedsiębiorca dokonujący sprzedaży opodatkowanej VAT powinien mieć możliwość obniżenia podstawy opodatkowania i w efekcie także zobowiązania podatkowego poprzez odliczenie VAT od zakupów z tą sprzedażą związanych. Artykuł 167 dyrektywy Rady (UE) z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵ stanowi: „Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”. Artykuł 168 tej dyrektywy przewiduje: „Jeżeli towary

1 Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.), dalej: ustawa o PIT, przepisów ustawy o PIT nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej.

2 Zgodnie z art. 24 ust. 4 zd. 2 ustawy o PIT, „dochód z działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli podatnik nie prowadzi ksiąg, o których mowa w art. 15, ustala się przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej, określonych w załączniku nr 2”.

3 L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 214.

4 Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm., dalej: ustawa o VAT.

5 Dz.Urz. UE L. z 2006 r. nr 347, s. 1 ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE lub dyrektywa VAT.

i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić: a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

Z uwagi na harmonizację⁶ VAT, prawo unijne wymaga bezwzględnego zachowania zasady neutralności, w efekcie czego odmowa odliczenia podatku naliczonego VAT może nastąpić wyjątkowo i tylko z uzasadnionych powodów, np. z uwagi na udział w oszustwie podatkowym. Potwierdza to orzecznictwo TSUE (por. wyroki: C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftsstreuhandgmbH przeciwko Finanzlandesdirektion für Steiermark and Michael Stadler v Finanzlandesdirektion für Vorarlberg⁷, a także C-465/03, Kretztechnik AG przeciwko Finanzamt Linz⁸).

Nie daje prawa do odliczenia VAT naliczonego działalność w ogóle nieopodatkowana VAT⁹ lub z tego podatku zwolniona¹⁰.

Z kolei sprzedaż dokonywana przez rolnika ryczałtowego w ramach jego działalności rolniczej jest zwolniona z VAT. Stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku dostawę produktów rolnych dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego. Rolnikiem ryczałtowym w rozumieniu ustawy o VAT jest rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych (art. 2 pkt 19 ustawy o VAT). Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości¹¹, przepisy tej ustawy, a więc m.in. obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, dotyczy osób fizycznych, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro. Rolnikiem ryczałtowym nie będzie więc rolnik obowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Co ważne, ustawa o VAT definiuje również „produkty rolne”, przez które rozumie się **towary pochodzące z własnej działalności rolniczej** rolnika ryczałtowego oraz towary, o których mowa w art. 20 ust. 1c i 1d ustawy o PIT

6 Harmonizacja to w uproszczeniu proces, w wyniku którego systemy podatkowe różnych krajów podlegają ujednoliceniu (zob. M. Piłatowski, *Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej w dobie zmian gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2012/708).

7 EU:C:2002:2.

8 EU:C:2005:320.

9 Zob. art. 86 ust. 2a ustawy o VAT odnoszący się do wyliczania prewspółczynnika proporcji w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych zarówno do działalności opodatkowanej, jak i nieopodatkowanej.

10 Zob. art. 90 ust. 2–3 ustawy o VAT odnoszący się do wyliczania współczynnika proporcji w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych zarówno do działalności opodatkowanej, jak i zwolnionej.

11 Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm., dalej: Ust.Rach.

(art. 2 pkt 20 ustawy o VAT). Tylko bowiem sprzedaż własnych produktów rolnych, a nie np. w ramach punktu skupu lub hurtowni spożywczej, będzie mogła korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Produktem rolnym będzie również produkt roślinny lub zwierzęcy w stanie nieprzetworzonym (naturalnym), a także przetworzony w sposób inny niż przemysłowy. W tym ostatnim przypadku wspomniany przepis art. 20 ust. 1c ustawy o PIT wprowadza następujące warunki:

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, wytłoczenia oleju lub soku oraz sprzedaży podczas wystaw, festynów, targów i kiermaszy;
2. co najmniej w dniu sprzedaży jest prowadzona ewidencja zawierająca: numer kolejnego wpisu, datę uzyskania przychodu, kwotę przychodu, przychód narastająco od początku roku oraz ilość i rodzaj przetworzonych produktów;
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.

Ustawa o VAT definiuje również „gospodarstwo rolne” i jest nim gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Zgodnie zaś z art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1 ustawy z 15.11.1984 r. o podatku rolnym¹², za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, **niezajętych 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.

W motywie 50) dyrektywy VAT wskazano, że „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 ustanowić podstawowe zasady tej procedury szczególnej oraz przyjąć wspólną metodę określania wartości dodanej zrealizowanej przez takich rolników, do celów poboru zasobów własnych”. Zgodnie z art. 302 dyrektywy VAT, „w przypadku gdy rolnik ryczałtowy korzysta ze zryczałtowanej rekompensaty, nie ma on prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do czynności objętych niniejszym systemem ryczałtowym”. W Polsce rolnik ryczałtowy (z ang. *flat-rate farmer*) został zwolniony z wielu obowiązków ciążących zazwyczaj na podatnikach VAT, tj. m.in. z obowiązku:

12 Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.

1. wystawiania faktur;
2. prowadzenia ewidencji dostaw i nabyć towarów i usług;
3. składania w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 99 ust. 1 ustawy o VAT;
4. dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ustawy o VAT¹³.

Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana rolnikowi ryczałtowoemu przez nabywcę produktów rolnych. Następuje więc doliczenie do ceny produktu kwoty podatku. Konstrukcja taka stanowi swoistą rekompensatę dla rolnika i wynika z faktu, iż nie może on dokonać odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupu towarów lub usług wykorzystywanych w związku z prowadzoną działalnością, np.: maszyn rolniczych, nawozów itp.¹⁴ **Obowiązki** związane m.in. z wystawieniem faktury (faktura VAT RR) **za rolnika ryczałtowego** oraz dokonaniem zwrotu zryczałtowanego VAT rolnikowi ryczałtowemu **przechodzą na nabywcę** płodów rolnych, dokonującego zakupu od rolnika ryczałtowego. Zgodnie zaś z art. 116 ust. 6 ustawy o VAT, „zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, 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;
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”.

II. PROWADZENIE WSPÓLNEGO GOSPODARSTWA ROLNEGO

W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybne za podatnika VAT uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne na obowiązującym formularzu VAT-R (art. 15 ust. 4 ustawy o VAT). Podatnikiem VAT w związku z działalnością gospodarstwa rolnego może być tylko jeden ze współwłaścicieli (por. prawomocny wyrok WSA w Łodzi z 20.07.2017 r.,

¹³ Stosownie do art. 117 ustawy o VAT.

¹⁴ Por. J. Matarewicz, VAT. *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, LEX/el., komentarz do art. 115 ustawy o VAT, stan prawny: 15.07.2024 r.

I SA/Łd 506/17¹⁵). Podobnie za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne, w przypadku podatników prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w art. 15 ust. 4 ustawy o VAT przypadkach, np. tzw. małych rolników nieprowadzących gospodarstwa rolnego w rozumieniu ww. przepisów (art. 15 ust. 5 ustawy o VAT). Oznacza to, że odrębnymi podatnikami VAT mogą być np. małżonkowie lub inni współwłaściciele prowadzący gospodarstwo rolne z zastrzeżeniem, że w zakresie związanym z działalnością tego gospodarstwa tylko jeden z nich *lege artis* zachowa status podatnika VAT. Nie ulega wątpliwości, że wprowadzenie powyższych regulacji miało chronić budżet państwa przede wszystkim przed nadużyciami wynikającymi z działalności współwłaścicieli/malżonków, z których jeden posiada status rolnika ryczałtowego (zwalniającego z VAT sprzedaż produktów rolnych), a drugi rozlicza VAT na zasadach ogólnych (korzystając z pełnego prawa do odliczenia VAT naliczonego). Ryzyka takich nadużyć obiektywnie nie ma w przypadku, w którym każdy z ww. podmiotów rozlicza VAT na zasadach ogólnych¹⁶. W tym kontekście art. 15 ust. 4–5 ustawy o VAT powinny być rozumiane w zgodzie z duchem prawa unijnego, co – zdaje się – potwierdza wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) z 24.03.2022 r. w sprawie C-697/20 W.G. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w L. W sprawie tej TSUE orzekł, że art. 9, 295 i 296 dyrektywy Rady 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że:

- stoją one na przeszkodzie praktyce państwa członkowskiego, która wyklucza możliwość uznania małżonków prowadzących działalność rolniczą w ramach jednego gospodarstwa przy wykorzystaniu majątku objętego małżeńską wspólnością majątkową za odrębnych podatników podatku od wartości dodanej (VAT), w przypadku gdy każde z tych małżonków prowadzi działalność gospodarczą w sposób samodzielny;
- nie stoją one na przeszkodzie temu, by w okolicznościach, w których małżonkowie prowadzą tę działalność rolniczą w ramach systemu ryczałtowego dla rolników, wybór przez jedno z małżonków opodatkowania prowadzonej przez nie działalności na zasadach ogólnych VAT powodował utratę przez drugie z nich statusu rolnika ryczałtowego, jeżeli po zbadaniu konkretnej sytuacji skutek ten okaże się konieczny w celu przeciwdziałania ryzyku nadużyć i oszustw, którego nie można wykluczyć poprzez przedstawienie przez małżonków odpowiednich dowodów, lub jeżeli prowadzenie tej działalności przez owych małżonków w sposób samodzielny i tak, że każde z nich czyni to na podstawie zasad ogólnych VAT, nie powoduje trudności administracyjnych w porównaniu z sytuacją współistnienia po stronie wspomnianych małżonków dwóch różnych statusów.

15 LEX nr 2339922.

16 Por. I. Ożóg, J. Matarewicz, *Opodatkowanie VAT działalności gospodarstwa rolnego*, „Przegląd Podatkowy” 2017/4, s. 8–11.

Powyższy wyrok TSUE w sprawie C-697/20 nie oznacza, że organy podatkowe nie będą kontrolować wspólnie prowadzonych gospodarstw rolnych, w których działalność gospodarczą (rolniczą) w rozumieniu przepisów o VAT prowadzi dwóch lub więcej współwłaścicieli. Wręcz przeciwnie, aktualne pozostaje przecież orzecznictwo dotyczące nadużycia prawa w VAT¹⁷, w tym wprost treść art. 5 ust. 4–5 ustawy o VAT, które pozwalają organom podatkowym kwestionować pewne zdarzenia gospodarcze z perspektywy VAT, jeżeli ich zaistnienie miało charakter sztuczny i było motywowane tylko względami oszczędności podatkowej. Zresztą, w wyroku C-697/20 TSUE wprost wyraził pogląd, że w pewnych sytuacjach wybór opodatkowania na zasadach ogólnych dokonany przez jednego ze współwłaścicieli wyłączy możliwość korzystania z dobrodziejstwa ryczału od przychodów ewidencjonowanych przez pozostałych współwłaścicieli. Będzie tak, jeżeli po zbadaniu konkretnej sytuacji takie ograniczenie uzasadni cel przeciwdziałania ryzyku nadużyć i oszustw, którego nie można wykluczyć poprzez przedstawienie np. przez małżonków odpowiednich dowodów. A błędne doradztwo skutkujące funkcjonowaniem dwóch podatników VAT w związku z prowadzeniem wspólnego gospodarstwa rolnego może skutkować odpowiedzialnością odszkodowawczą doradcy podatkowego¹⁸, radcy prawnego, adwokata czy biegłego rewidenta. Akceptowalne również co do zasady jest prowadzenie działalności rolnej z wykorzystaniem wspólnego gospodarstwa rolnego przez oboje małżonków w sposób samodzielny i tak, że każde z nich czyni to na podstawie zasad ogólnych VAT. Oczywiście jest, że problemów ww. nie mieli i nie będą mieć małżonkowie, którzy np. fizycznie i prawnie podzielili gospodarstwo rolne tak, że każdy z nich wykorzystuje inną jego część.

Pozytywnie w kontekście ww. wyводу należy ocenić prawomocny wyrok WSA w Olsztynie, I SA/OI 17/18¹⁹, w którym zanegowano praktykę, w której organ podatkowy przyjmuje zgłoszenie rejestracyjne od podmiotu, który *ex lege* podatnikiem nie jest, tzn. od małżonki rolnika wcześniej zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, przyjmując przez lata od niej deklaracje podatkowe, rozliczając saldo na rachunku z urzędem, dokonując zwrotów podatku, prowadząc czynności sprawdzające, by po latach zakwestionować jej prawo do odliczenia VAT naliczonego oraz potraktować jej faktury jako puste w rozumieniu art. 108 ustawy o VAT. Takie działanie jest sprzeczne z zasadą zaufania wyrażoną w art. 121 § 1 ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa²⁰.

17 Zob. wyrok TSUE z 21.02.2006 r. (C-223/03), University of Huddersfield Higher Education Corporation przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:124; wyrok TSUE z 21.02.2006 r. (C-255/02), Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, EU:C:2006:121.

18 Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 14.02.2020 r. (VII AGa 1764/18).

19 LEX nr 2462566.

20 Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: O.p.

III. VAT OD GRUNTÓW WYWŁASZCZONYCH POD DROGĘ

Ustawodawca zrównał z dostawą towarów przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie (art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). W takim przypadku obowiązek podatkowy powstaje na zasadzie kasowej, tj. w dacie otrzymania odszkodowania, a nie na zasadzie memoriału, kiedy to odszkodowanie stanie się należne. Stosownie do art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b) ustawy o VAT, „obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienia z mocy prawa *własności towarów w zamian za odszkodowanie*”.

Nie zawsze jednak wywłaszczenie nieruchomości będzie podlegało opodatkowaniu VAT. Podobnie jest w przypadku wypłaconego przez wojewodę odszkodowania z tytułu szkód powstałych na nieruchomości oraz zmniejszenia jej wartości na skutek przebudowy sieci elektroenergetycznej wysokiego napięcia związanej z realizacją inwestycji drogowej polegającej na budowie drogi²¹. Jednokrotna dostawa gruntów wynikająca z decyzji wywłaszczeniowej, z którą nie wiążą się żadne aktywne działania podatnika zmierzające do zmiany przeznaczenia tych gruntów, nie podlega VAT (por. wyrok NSA z 29.10.2015 r., I FSK 1254/14²²; nieprawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z 25.01.2017 r., I SA/Wr 600/16²³). Nie będzie opodatkowane wywłaszczenie nieruchomości osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, która tę nieruchomość wykorzystywała do celów prywatnych/osobistych. Jeżeli jednak mówimy o wywłaszczeniu działki wykorzystywanej w działalności gospodarczej przez podatnika, która dodatkowo była wprowadzona do jego ewidencji środków trwałych, to takie wywłaszczenie, a właściwie odszkodowanie otrzymane z tego tytułu, rodzi już skutki w VAT²⁴. To jednak, że wywłaszczenie dotyczy aktywów przedsiębiorcy, nie oznacza, że zawsze jest związane z jego działalnością gospodarczą. Jest to konsekwencją zasady, że podatnikiem VAT się bywa, a nie jest z założenia. W pewnych zdarzeniach dana osoba fizyczna występować może jako przedsiębiorca, a w pewnych jako osoba prywatna.

W wyroku z 11.07.2024 r. w sprawie C-182/23 (Makowit) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przeciwko J.S., TSUE uznał, że art. 2 ust. 1 lit. a w zw. z art. 14 ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że transakcja przeniesienia własności działek gruntu rolnego w trybie wywłaszczenia, w zamian za

21 Por. wyrok NSA z 8.10.2021 r. (I FSK 1329/18).

22 LEX nr 1985370.

23 LEX nr 2220704.

24 Zob. wyrok TSUE z 13.06.2018 r. (C-665/16) MF przeciwko Gminie Wrocław.

zapłatę odszkodowania właścicielowi tego gruntu, powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (VAT), jeżeli właściciel ten jest rolnikiem będącym podatnikiem VAT i działa w takim charakterze, nawet jeśli nie prowadzi on żadnej działalności w zakresie obrotu nieruchomościami i nie podjął żadnych działań w celu takiego przeniesienia. Decydujący więc ma być status rolnika wyłączonego z działki, a także związek tej działki z jego działalnością gospodarczą (rolniczą). Warto w tym miejscu dodać, że w przeszłości polskie sądy administracyjne bywały bardziej liberalne w tym obszarze, przyjmując, np. że odszkodowanie otrzymane przez rolnika z tytułu wyłączenia jego gruntów z powodu lokalizacji na nich inwestycji drogowej pozostaje poza zakresem VAT, bo rolnik nie prowadził działalności gospodarczej w zakresie obrotu nieruchomościami, nawet jeżeli ten rolnik był zarejestrowanym podatnikiem VAT w związku z prowadzeniem gospodarstwa rolnego (zob. wyroki NSA z 25.05.2017 r.: I FSK 1557/15²⁵ i I FSK 1558/15²⁶). Patrząc jednak na tezy najnowszego wyroku TSUE w sprawie C-182/23, można sobie wyobrazić, że podejście organów podatkowych i sądów administracyjnych w sprawie odszkodowań otrzymywanych przez rolników będących podatnikami VAT (czy na zasadach ogólnych, czy ryczałtów) będzie profiskalne, tzn. że odszkodowanie należy ubruttowić. Odrębną bowiem kwestią jest to, że odszkodowanie, jeśli już podlega opodatkowaniu, to zawiera w sobie VAT. Tak uznał m.in. NSA w wyroku z 21.06.2011 r., I FSK 1702/10²⁷, podkreślając, że „Podatek od towarów i usług jest cenotwórczy, a więc ustalając w decyzji wysokość odszkodowania za wyłączenie, które ma odzwierciedlać rynkową wartość takiej transakcji organ, w przypadku podmiotu, który z tytułu takiej transakcji jest podatnikiem VAT, powinien uwzględnić ten podatek w wysokości odszkodowania”. W tym samym wyroku NSA nie znalazł „podstawy prawnej do konstruowania normy prawa materialnego nakładającej w stanie faktycznym sprawy, obowiązek doliczenia VAT do ustalonego odszkodowania”. Sąd zgodził się ze skarżącą gminą, że taka wykładnia powoduje problem praktyczny i budzi wątpliwości konstytucyjne. W takiej sytuacji gmina musi bowiem oddać część odszkodowania tytułem VAT. Zdaniem tego sądu jednak można ten problem rozwiązać na etapie ustalania wartości wyłączonej nieruchomości i wydawania decyzji o odszkodowaniu. W innym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny, odwołując się do przepisów regulujących proces budowy dróg, uznał, że: „Ani więc z przepisów specustawy drogowej, ani też z przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami nie wynika, aby wysokość odszkodowania należnego za nieruchomości przejęte na własność Skarbu Państwa na podstawie specustawy drogowej była powiększana o należny podatek od towarów i usług” (wyrok NSA z 18.01.2013 r.,

25 LEX nr 2324233.

26 LEX nr 2336547.

27 LEX nr 1095776.

I OSK 1690/11²⁸). Podobne stanowisko zajął WSA w Warszawie w nieprawomocnym wyroku z 21.09.2017 r., III SA/Wa 2907/16²⁹.

IV. DWA STATUSY ROLNIKA RYCZAŁTOWEGO

Przepisy prawa podatkowego nie pozwalają temu samemu podmiotowi na rozliczanie podatkowe oparte jednocześnie na różnych zasadach. Taka konstrukcja byłaby praktycznie niemożliwa do zastosowania i wprowadzałaby zamęt w – i tak już wysoce skomplikowanych – regulacjach podatkowych. Mogłoby się wydawać, że jednak taki schemat przewidują regulacje odnoszące się do statusu rolnika ryczałtowego na gruncie VAT.

Jak już była o tym mowa, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, zwolnienie przedmiotowe (a właściwie podmiotowo-przedmiotowe) z podatku obejmuje dostawę produktów rolnych oraz świadczenie usług rolniczych. W tym miejscu należy zwrócić szczególną uwagę na definicję zarówno „produktów rolnych”, jak i „usług rolniczych”. Zgodnie ze słowniczkiem ustawowym przez pierwsze z tych pojęć rozumie się towary, które pochodzą wyłącznie z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego. Wykładnia *a contrario* sugerowałaby zatem, że inne produkty – zakupione na rynku i odsprzedane – będą opodatkowane na zasadach ogólnych. Zaś wyliczenie usług rolniczych przewiduje art. 2 pkt 21 ustawy o VAT. Zalicza się do nich m.in. usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt – z pewnymi wyłączeniami, usługi związane z leśnictwem oraz wynajem i dzierżawę maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi.

Zwolnienie odnosi się zatem do produktów rolnych pochodzących z własnej produkcji. Nie dotyczy tym samym – przykładowo – zorganizowanej działalności polegającej na uprzednim zakupie produktów rolnych, a następnie ich odsprzedaży. Tak się często dzieje w ramach punktów skupu zbóż, gdzie zakupy odbywają się na większą skalę, pozwalając zarobić na różnicy ceny zakupu oraz ceny sprzedaży. W orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w stanowiskach organów podatkowych wybrzmiewa teza, że w takich przypadkach łączenie przez ten sam podmiot różnych statusów – rolnika ryczałtowego oraz podatnika VAT na zasadach ogólnych – jest dopuszczalne, acz wyjątkowe³⁰.

Z podobnym problemem mierzył się podatnik, który prowadził sprzedaż detaliczną towarów zarówno pochodzących z własnej działalności rolniczej jako rolnik ryczałtowy, jak i niepochodzących z gospodarstwa rolnego, a nabytych od

28 LEX nr 1341457.

29 LEX nr 2418701.

30 Przykładowo interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: „DKIS”) z 5.03.2023 r., 0112-KDIL3.4012.27.2023.2.KFK.

hurtowników, jako przedsiębiorca podlegający wpisowi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej³¹. Podatnik powziął wątpliwość, czy zachowuje status rolnika ryczałtowego w zakresie produktów rolnych pochodzących z własnego gospodarstwa rolnego. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej³² słusznie zauważył, że prowadzenie jednocześnie działalności gospodarczej opodatkowanej na zasadach ogólnych – obok działalności rolniczej – nie powoduje utraty zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT³³.

Reżimy opodatkowania się nie przenikają. Ma to znaczenie z perspektywy regulacji dotyczącej zwolnienia podmiotowego z uwagi na przekroczenie limitu obrotów. Stosownie do art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku. Zwolnienia tego nie stosuje się do pewnej kategorii sprzedaży towarów i usług (art. 113 ust. 13 ustawy o VAT). Do limitu sprzedaży nie wlicza się także pewnych transakcji (art. 113 ust. 2 ustawy o VAT). Z powyżej wskazanego względu dotyczącego nieprzenikania się reżimów opodatkowania, a także z uwagi na treść art. 113 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT do limitu, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT (200 000,00 zł), nie powinna być wliczana wartość sprzedaży produktów rolnych pochodzących z własnej produkcji oraz usług rolniczych świadczonych przez rolnika ryczałtowego, korzystających ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

Choć łączenie dwóch statusów podatkowych jest możliwe, to wiąże się z dodatkowymi trudnościami. W przywołanej wcześniej interpretacji indywidualnej podatnik rozmieszczał w sklepie osobno towary pochodzące z własnej produkcji oraz te nabyte na rynku. Dla celów podatkowych rozgraniczenie takich produktów jest konieczne, aby w ewentualnym sporze z organem podatkowym móc wykazać zasadność stosowania zwolnienia do własnych produktów rolnych. W razie ewentualnej pomyłki, polegającej przykładowo na wystawieniu faktur VAT za sprzedaż produktów rolnych pochodzących z własnego gospodarstwa lub zafakturowania usługi rolniczej (np. najmu maszyn), urząd skarbowy może uznać, że taki rolnik prowadzi gospodarstwo rolne jednocześnie jako rolnik ryczałtowy i podatnik VAT czynny. Taka pomyłka doprowadzić może do kontroli podatkowej, a następnie postępowania podatkowego, gdyż nie jest możliwe łączenie dwóch różnych statusów podatkowych z tego samego tytułu.

W związku z powyższym orzecznictwo sformułowało tezę, z którą należy się zgodzić, że zwolnienie z VAT rolnika ryczałtowego jest niepodzielne³⁴. Tym samym

31 Dalej: CEIDG.

32 Dalej: DKIS.

33 Interpretacja indywidualna DKIS z 19.06.2024 r., 0112-KDIL3.4012.296.2024.1.MBN.

34 Wyrok WSA w Lublinie z 18.07.2019 r. (I SA/Lu 228/19), LEX nr 2715290.

rezygnacja ze zwolnienia jest także niepodzielna, tzn. nie może dotyczyć części, gdyż „albo cała działalność rolnicza rolnika ryczałtowego jest zwolniona od podatku, albo żadna jej część”³⁵.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na kolejny problem, który wiąże się z posiadaniem dwóch statusów podatkowych. Bowiem zgodnie z art. 2 pkt 19 ustawy o VAT przez pojęcie 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, **z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych**. Zdaniem sądów administracyjnych³⁶ definicja ta zawiera odwołanie do art. 2 ust. 1 pkt 2 Ust. Rach. Zgodnie zaś z tym przepisem ustawa ma zastosowanie m.in. do osób fizycznych, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro. Pojawia się zatem pytanie, czy próg kwotowy określony w Ust. Rach. należy liczyć odrębnie od sprzedaży dokonywanej w ramach działalności gospodarczej oraz działalności rolniczej, czy też odnosi się on do całości przychodów osiąganych przez podatnika? W interpretacji indywidualnej Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 6.01.2009 r., ITPP2-443-919/08/AJ, uznano, że do limitu określonego w art. 2 ust. 1 pkt 2 Ust. Rach. należy wliczyć przychody pochodzące zarówno z działalności rolniczej, jak i pozarolniczej. Taka teza wyprowadzana jest głównie w art. 6 tejże ustawy, który nakazuje ujmować w księgach wszystkie przypadające na jednostkę przychody. Oczywiście taka interpretacja przepisów jest niekorzystna z perspektywy prawa do preferencyjnego traktowania na gruncie VAT. W związku z tym pojawiła się koncepcja analogicznego stosowania regulacji ustawy o PIT do omawianego przypadku na gruncie VAT.

Należy bowiem zwrócić uwagę na bogate orzecznictwo sądów w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych³⁷ odnoszące się do kwestii opodatkowania przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że osiągnięcie przez podatnika przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej w wysokości przekraczającej 2 mln euro (a zatem obligujących do prowadzenia ksiąg rachunkowych) nie wpływa na kwestię opodatkowania przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej³⁸. Zatem przychody z produkcji rolnej i pozostałych źródeł są traktowane rozłącznie. Taki wniosek w tym wypadku jest uzasadniony ze względu na brzmienie art. 15 ust. 2 ustawy o PIT. Z tego przepisu jednoznacznie wynika „że ustawodawca odrębnie uregulował obowiązki ewidencjonowania za

35 Wyrok NSA z 21.02.2020 r. (I FSK 2342/19), LEX nr 2958429.

36 M.in. wyrok NSA z 7.09.2012 r. (I FSK 1564/11), LEX nr 1215859.

37 Dalej: PIT.

38 Wyrok NSA z 19.07.2019 r. (II FSK 2907/17), LEX nr 2722211; z 19.07.2019 r. (II FSK 2767/18), LEX nr 2723954; z 13.02.2020 r. (II FSK 662/18), LEX nr 3022119.

pomocą ksiąg przychodów określonych w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. z pozarolniczej działalności gospodarczej), od ewidencjonowania przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej z art. 10 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.³⁹”.

Powyższego jednak nie sposób przekładać na ustawę o VAT. Odrębne potraktowanie przychodów z działów specjalnych produkcji rolnych i działalności pozarolniczej wynikało z przepisów ustawy o PIT, ale zasadą ogólną jest to, aby wszystkie przychody danego podatnika sumować. W ustawie o VAT brak norm wyłączających tę regułę. Pośrednio stanowisko takie potwierdza wyrok WSA w Poznaniu z 4.09.2014 r., I SA/Po 623/14⁴⁰: „W rozpoznawanej sprawie – wbrew obszernym wywodom zawartym w skardze sporządzonej przez doradcę podatkowego – nie mają zastosowania przepisy u.p.d.o.f., a także odnosząca się do tych przepisów uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 stycznia 2011 r., o sygn. akt II FPS 2/10. W ocenie Sądu, nie budzi najmniejszych wątpliwości, że zarówno u.p.t.u., jak i u.p.d.o.f., posługują się własnymi pojęciami i definicjami. W szczególności należy podkreślić, że mająca zastosowanie w niniejszej sprawie u.p.t.u. definiuje pojęcie działalności rolniczej, nie wyodrębniając części tej działalności w osobny rodzaj (tak, jak to czyni u.p.d.o.f. w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej) i zawiera definicję rolnika ryczałtowego oraz określa warunki zwolnienia od podatku VAT”.

Artykuł 2 pkt 19 ustawy o VAT stanowi o „obowiązku” prowadzenia ksiąg rachunkowych. *A contrario* dobrowolne prowadzenie ksiąg rachunkowych w myśl art. 2 ust. 2 Ust.Rach. nie powinno skutkować utratą statusu rolnika ryczałtowego. Elementem rozstrzygającym jest zatem prawny obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Bez znaczenia będzie fakt, że mimo tego obowiązku rolnik faktycznie ksiąg rachunkowych nie prowadzi⁴¹.

Odnosząc się do pojęcia rolnika ryczałtowego, warto w tym miejscu zastanowić się jeszcze nad jego zakresem podmiotowym, tzn. czy obejmuje on inne niż osoby fizyczne podmioty prawa. Na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco. Wynika to z kilku powodów. Dyrektywa 2006/112/WE definiuje rolnika jako „każdego podatnika prowadzącego działalność w ramach gospodarstwa rolnego, leśnego lub rybackiego”, zaś rolnika ryczałtowego jako „każdego rolnika objętego systemem ryczałtowym”. Zarówno zatem na gruncie dyrektywy VAT, jak i ustawy o VAT, pojęcie rolnika ryczałtowego nie zostało ograniczone wyłącznie do osób fizycznych.

W drugiej kolejności wskazówką interpretacyjną może być odesłanie do Ust. Rach. w art. 2 pkt 19 ustawy o VAT. Orzecznictwo bowiem zgodnie stwierdziło, iż w definicji rolnika ryczałtowego chodzi o odesłanie do art. 2 ust. 1 pkt 2 Ust.Rach. Przepis ten zaś stanowi także o spółkach cywilnych osób fizycznych, spółkach cywilnych osób

39 Wyrok NSA z 16.07.2019 r. (II FSK 2647/17), LEX nr 2715274.

40 LEX nr 1510094

41 A. Bartosiewicz (w:) VAT. Komentarz, Warszawa 2024, art. 2.

fizycznych i przedsiębiorstwach w spadku, spółkach jawnych osób fizycznych, spółkach partnerskich oraz przedsiębiorstwach w spadku działających zgodnie z ustawą z dnia 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw⁴².

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej orzekał już o tym, że spółki jawne i cywilne mogą być rolnikami ryczałtowymi⁴³. Organy podatkowe w swoich stanowiskach analizują także elementy składowe definicji rolnika ryczałtowego, wywodząc, że z zarówno pojęcia „działalności rolniczej”, jak i „produktu rolnego” oraz „usług rolniczych” nie sposób wywieść ograniczenia co do formy prawnej rolnika ryczałtowego. Taki wniosek potwierdza dodatkowo interpretacja art. 96 ustawy o VAT. Przepis ten odsyła do art. 15, który mówi o osobach prawnych, jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osobach fizycznych wykonujących samodzielnie działalność gospodarczą. Obowiązek lub możliwość złożenia zgłoszenia rejestracyjnego jest adresowany do każdego „rodzaju” podatnika, w tym rolników ryczałtowych. Stąd DKIS wywiódł, że „ustawa o podatku od towarów i usług nie ogranicza wyłącznie do osób fizycznych, ani konkretnego rodzaju spółki katalogu podmiotów zaliczanych do rolników ryczałtowych, ani prowadzących działalność rolniczą, ani zajmującą się produkcją rolną”⁴⁴.

W tym miejscu należy zadać sobie pytanie, czy definicja rolnika ryczałtowego obejmuje także spółki kapitałowe. Odpowiedzią może być jeden z podstawowych celów regulacji o ryczałtowym systemie opodatkowania rolników. System ten dąży bowiem do odciążenia rolników z formalności, którym często nie zdołaliby podołać. Bezpośrednim przejawem tego jest art. 117 ustawy o VAT, który zwalnia rolników ryczałtowych z wystawiania faktur, prowadzenia ewidencji dostaw i nabyć towarów i usług oraz innych obowiązków administracyjnych. Takie ułatwienia jednak nie znajdują podstaw w odniesieniu do spółek handlowych, które przeznaczone są do gromadzenia kapitału i prowadzenia operacji gospodarczych na wiele większą skalę. Ponadto wykluczenie spółek kapitałowych z zakresu podmiotowego systemu ryczałtowego może pośrednio wynikać z art. 2 ust. 1 pkt 2 Ust.Rach.; pamiętać jednak należy, że odesłanie w definicji rolnika ryczałtowego do tej konkretnej jednostki redakcyjnej bierze się z powtarzających się stanowisk sądów administracyjnych, a nie z wyraźnego brzmienia ustawy o VAT.

Zagadnienie to zbadał TSUE w wyroku z 12.10.2016 r., C-340/15, *Christine Nigl i in. Przeciwko Finanzamt Waldviertel*, który wprost potwierdził, że przepisy dyrektywy

42 Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 170 ze zm.

43 Przykładowo interpretacje indywidualne DKIS z 15.01.2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.565.2019.1.JF; z 25.04.2024 r., 0111-KDIB3-2.4012.71.2024.2.SR.; Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 27.01.2011 r., ITPP1/443-1088/10/KM.

44 Interpretacja indywidualna DKIS z 15.01.2020 r., 0114-KDIP1-3.4012.565.2019.1.JF.

VAT nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, które ze względu na rozmiar lub formę prawną przedsiębiorstwa wykluczają je z systemu ryczałtowego.

Podsumowując tę część rozważań, wskazać należy przede wszystkim na nadzwyczajność regulacji dotyczących rolnika ryczałtowego. Mowa bowiem o specyficznym przedmiotowo-podmiotowym zwolnieniu, które nie wyklucza prowadzenia jednocześnie działalności gospodarczej opodatkowanej na zasadach ogólnych. Przepisy ustawy o VAT są jednak dalekie od precyzji, co szczególnie widać na tle podstawowej dla całego systemu ryczałtowego definicji rolnika ryczałtowego.

V. ZGŁOSZENIE REJESTRACYJNE ROLNIKA RYCZAŁTOWEGO

W związku z prowadzeniem obok działalności rolniczej regularnej działalności gospodarczej nierzadko występują problemy zaistniałe na tle zgłoszeń rejestracyjnych dla celów VAT. Podatnicy obowiązani są do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego przed dniem wykonania pierwszej czynności opodatkowanej. Zgodnie zaś z art. 96 ust. 3 ustawy o VAT podmioty wykonujące czynności zwolnione od podatku mogą – choć nie muszą – złożyć zgłoszenie rejestracyjne składane na formularzu VAT-R.

Sprawa komplikuje się przy opisanym wyżej przypadku łączenia dwóch statusów. Rolnik ryczałtowy w zakresie nierolniczej działalności będzie oczywiście zobowiązany do przedłożenia urzędowi skarbowemu VAT-R (chyba że wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł).

Poprzez złożenie zgłoszenia rejestracyjnego, w którym rolnik ryczałtowy informuje o przekroczeniu limitu, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej, nietrudno wywołać skutki dalece odmienne od założonych. Dzieje się tak zwłaszcza w sytuacji, w której rolnik ryczałtowy nie rozumie zasady niepodzielności zwolnienia z VAT dostawy produktów rolnych lub świadczenia usług rolniczych. Wielokrotnie w orzeczeniach sądów administracyjnych i interpretacjach indywidualnych chodziło o rolnika ryczałtowego korzystającego ze wspomnianego zwolnienia, a jednocześnie prowadzącego działalność gospodarczą, która mieściła się w definicji działalności rolniczej. Szczególnie często miało to miejsce na tle definicji usług rolniczych.

W praktyce organy podatkowe przyjmują, że złożenie zgłoszenia rejestracyjnego w odniesieniu do działalności gospodarczej, którą rolnik mylnie traktuje jako działalność nierolniczą, spowoduje opodatkowanie na zasadach ogólnych całej działalności⁴⁵. Dzieje się to mimo tego, że rolnik np. nie składa oświadczenia o rezygnacji ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, lecz informuje o utracie zwolnienia podmiotowego wskazanego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Sama zaś rezygnacja ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3, nie powinna

⁴⁵ *Opodatkowanie rolnictwa w Polsce. Weryfikacja założeń. Perspektywa zmian*, red. P. Smoleń, Warszawa 2018.

być dorozumiana⁴⁶. W ocenie organów podatkowych jest to pochodną wspomnianej wyżej zasady niepodzielności zwolnienia (nie można korzystać z dwóch statusów podatkowych w odniesieniu do działalności o tym samym charakterze). Nie jest jednak zrozumiałe, dlaczego organy podatkowe przyjmują, że doszło do definitywnej rezygnacji ze zwolnienia przewidzianego dla rolników ryczałtowych, skoro rolnik takiej informacji im nie przekazał. Podstawą do takiego podejścia wcale nie musi być złożenie zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R lub jego aktualizacja. Czasem wystarczające dla organów podatkowych do przyjęcia, że rolnik utracił zwolnienie przewidziane dla rolników ryczałtowych, jest wystawianie faktur na zasadach ogólnych z tytułu świadczenia usług np. najmu/dzierżawy maszyn rolniczych. Jak już była o tym mowa, rolnik rejestruje się jako podatnik VAT czynny najczęściej dlatego, że w działalności ocenianej przez niego jako pozarolnicza przekroczył próg 200 000 zł. Kwota ta jest daleka od limitu 2 mln euro, po przekroczeniu którego należy prowadzić księgi rachunkowe. Fiskus uznaje zatem pomyłkę rolnika jako rezygnację ze zwolnienia działalności rolniczej z podatku (mimo że oświadczenie w tym zakresie powinno być wyraźne). Warto wspomnieć, że formularz VAT-R zawiera część poświęconą „okolicznościom określającym obowiązek podatkowy”. Wyraźnie wyodrębnione są dwie pozycje: „podatnik rezygnuje (zrezygnował) ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy”, oraz „podatnik traci (utracił) zwolnienie, o którym mowa w art. 113 ust. 1 lub 9 ustawy”. Ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, można także zrezygnować dobrowolnie, mimo nieprzekroczenia pułapu obrotów 200 000 zł.

Widać zatem jednoznacznie profiskalną postawę organów podatkowych, niekorzystną dla rolnika ryczałtowego. Urząd skarbowy nie informuje go, że zaznaczona przez niego informacja o utracie zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT, nie jest adekwatna do jego przypadku. Przyjmuje po prostu, że rolnik rezygnuje z własnego, szczególnego podmiotowo-przedmiotowego zwolnienia, choć formularz rejestracyjny (a przede wszystkim brzmienie ustawy) nie pozwala tego utożsamiać.

Zagadnienie to poniekąd wyjaśnia NSA w wyroku z 16.09.2021 r., I FSK 204/18⁴⁷. Sąd podkreślił, że „nie można zgodzić się bowiem z tezą, że utrata statusu rolnika ryczałtowego uzależniona jest od treści zgłoszenia aktualizacyjnego dokonanego przez podatnika”. Jeśli zatem podatnik świadczy usługi rolnicze w ramach prowadzonej przez niego działalności rolniczej oraz pozarolniczej działalności gospodarczej (praktyka pokazuje, że organy podatkowe często badają wskazane w rejestrze kody PKD), to utrata zwolnienia następuje z mocy prawa, bez dokonywania jakiegokolwiek zgłoszenia.

46 A. Bartosiewicz (w:) *VAT. Komentarz...*, art. 43.

47 LEX nr 3265007.

Bezpośrednio odniósł się do tego problemu WSA w Białymstoku w wyroku z 3.06.2022 r., I SA/Bk 127/22⁴⁸. Jednym z zarzutów podatnika było właśnie naruszenie art. 43 ust. 3 ustawy o VAT. Skarżący argumentował, że w formularzu zgłoszeniowym nie zaznaczył pozycji odnoszącej się do rezygnacji ze zwolnienia rolników ryczałtowych. Także i tutaj sąd uznał, że niedopuszczalna jest sytuacja korzystania ze statusu rolnika ryczałtowego w odniesieniu do sprzedaży własnych produktów rolnych i podatnika VAT czynnego w odniesieniu do usług rolniczych. Obie formy aktywności mieszczą się bowiem w zakresie zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. W tym jednak przypadku skutkowało to uznaniem przez sąd, że oznaczenie na formularzu VAT-R pozycji o rezygnacji ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 lub ust. 9, stanowiło w istocie rezygnację ze zwolnienia całej działalności rolniczej.

Ważnym argumentem podnoszonym przez organy podatkowe jest to, że rezygnacja ze zwolnienia przez rolnika ryczałtowego dotyczy zawsze całości działalności rolniczej, ponieważ albo ona cała jest zwolniona od podatku, albo żadna jej część.

Wyroki te dotyczą jednak sytuacji, w której rolnik rezygnuje ze zwolnienia podmiotowego (nie przekracza kwoty 200 000 zł). Prawdopodobnie sądy oraz organy podatkowe będą postępować podobnie w przypadku złożenia formularza, w którym ten poinformuje nie o rezygnacji, a utracie zwolnienia. Zdaje się jednak, że sytuacje te powinny być odmiennie traktowane. W pierwszym wypadku rolnik świadomie rezygnuje ze zwolnienia w odniesieniu do działalności, która jego błędnym zdaniem nie stanowi działalności rolniczej. Jeśli jednak postanowił na zasadach ogólnych opodatkowywać tożsamą działalność, to cała jego aktywność rolnicza powinna zostać opodatkowana w ten sposób. Jednak tak nie jest, kiedy zgłoszenia rejestracyjnego rolnik dokonuje ze względu na obowiązek wynikający z art. 96 ustawy o VAT. Przekroczenie progu wartości sprzedaży obliguje do takiego działania, a nie jest wyrazem woli „rezygnacji”. Aktualna jest uwaga poczyniona na początku tego podrozdziału, że utrata zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT, po prostu nie znajduje do takiego rolnika zastosowania. Podstawą jego zwolnienia z podatku jest art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, a nie art. 113.

Warto w tym miejscu odnieść się także do stanowisk organów podatkowych wyrażanych w interpretacjach indywidualnych. Przykładowo w interpretacji z 5.05.2023 r., 0114-KDIP1-3.4012.120.2023.1.PRM, DKIS stwierdził, że skoro rolnik w ramach działalności gospodarczej świadczy usługi rolnicze i występuje w tym zakresie jako podatnik VAT czynny, to taki status będzie miał także w odniesieniu do działalności rolniczej z tytułu dostawy własnych produktów rolnych.

Oczywiście jeśli rolnik prawidłowo rozdziela zakres działalności rolniczej i pozarolniczej, i w odniesieniu do tej ostatniej składa formularz VAT-R, nie ma mowy o potraktowaniu tego zgłoszenia jako formy rezygnacji ze zwolnienia rolnika ryczałtowego.

48 LEX nr 3355542.

Takich wątpliwości nie ma najczęściej w odniesieniu do znacząco odmiennych od działalności rolniczej rodzajów działalności gospodarczej, np. doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania (kod PKD: 70.22.Z)⁴⁹, prowadzenie gabinetu rehabilitacyjnego⁵⁰ lub usługi transportowe⁵¹.

Zgodzić się należy, że rejestracja do celów VAT co do zasady obejmuje całą działalność podmiotu rejestrującego. Wyjątkiem jest tutaj sytuacja rolnika ryczałtowego, gdyż w ramach działalności rolniczej może pozostawać zwolniony z VAT. Ma to jednak miejsce pod warunkiem, że rolnik prawidłowo rozróżnia czynności mieszczące się w ramach zwolnionej działalności rolniczej (dostawa własnych produktów rolnych oraz świadczenie usług rolniczych) i pozostałe czynności, wykraczające poza zwolnienie. Pomyłka w tym zakresie może rolnika sporo kosztować. Fiskus uzna, że opodatkowanie na zasadach ogólnych odnosi się do całej działalności rolnika. Sądy zaś przyjmują, że utrata zwolnienia w takich przypadkach następuje z mocy prawa – nie jest bowiem dopuszczalne łączenie dwóch statusów podatkowych w odniesieniu do działalności rolniczej. Utrata zwolnienia nie będzie warunkowana złożeniem przez rolnika zgłoszenia rejestracyjnego. Nie ma też znaczenia zamiar rolnika co do umiejscowienia świadczonych usług rolniczych w ramach działalności rolniczej lub poza nią⁵².

VI. USŁUGI JEDNORAZOWE POZA DZIAŁALNOŚCIĄ ROLNICZĄ I GOSPODARCZĄ

Podatnikami zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Zaś ust. 2 przywołanego artykułu stanowi, że „działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”. Przytoczenie definicji działalności gospodarczej jest o tyle istotne, gdyż jej prowadzenie jest warunkiem wstępnym do ustalenia, czy dana czynność podlega opodatkowaniu.

Przedmiotem licznych wypowiedzi judykatury było zagadnienie sprzedaży nieruchomości jako podlegającej (lub nie) opodatkowaniu VAT. Jest to pokłosie głośnego wyroku z 15.09.2011 r., C-180/10, *Jarosław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów oraz Kuć i Jeziorska-Kuć przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie*. Trybunał

49 Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Warszawie z 1.12.2015 r., IPPP2/4512-967/15-2/RR.

50 Interpretacja indywidualna DKIS z 13.06.2017 r., 0114-KDIP1-3.4012.162.2017.1.JG.

51 Interpretacja indywidualna DKIS z 9.04.2024 r., 0111-KDIB3-1.4012.6.2024.1.ICZ.

52 Wyrok WSA w Bydgoszczy z 6.12.2023 r. (I SA/Bd 545/23), LEX nr 3657532, nieprawomocny.

analizował przesłanki uznania sprzedaży nieruchomości za czynność podlegającą opodatkowaniu. Stwierdził, że sprzedaż następująca w ramach zarządu majątkiem prywatnym osoby nie podlega VAT. Przypomniawszy, że zwykle wykonywanie prawa własności nie stanowi samo przez się prowadzenia działalności gospodarczej. Stąd też większego znaczenia nie będą miały: liczba i zakres transakcji, wysokość uzyskanych przychodów, długość okresu, w jakim te transakcje następowały, podział działań w celu uzyskania wyższych zysków. To wszystko bowiem może dotyczyć także zarządu majątkiem prywatnym. W opinii Rzecznika Generalnego Jána Mazáka z kolei skupiono się na przesłance uzyskiwania stałych dochodów. Choć wyrok odbiega od konkluzji przedstawionych przez Rzecznika, to należy zwrócić uwagę na jasność wyводу w opinii⁵³. Trybunał nie potwierdził słuszności tez Rzecznika Generalnego, jednak nie należy z góry przekreślać ich przydatności.

Celem powyższego wstępu jest wprowadzenie do problematyki incydentalnych usług świadczonych prywatnie przez rolnika, w ramach których ten nie występuje w charakterze podatnika VAT. Wymaga to jednak uznania, że świadczący usługę nie robi tego w ramach działalności gospodarczej (obejmującej wszakże działalność rolniczą). Tutaj znajduje się przestrzeń do zastosowania tez z przedstawionego wyżej wyroku TSUE.

Cechą ustalającą, że określona aktywność stanowi przejaw działalności gospodarczej, jest jej zorganizowany i ciągły charakter (zatem czynności jednorazowe co do zasady nie podlegają opodatkowaniu VAT), a także prowadzenie jej w sposób samodzielny (podejmowana we własnym imieniu, na własne ryzyko, w sposób samodzielny). Tak przykładowo w interpretacji indywidualnej z 5.07.2024 r., 0114-KDIP1-2.4012.212.2024.2.AP, DKIS podkreślił, że nie stanowi działalności gospodarczej wykonywanie przez osobę fizyczną okazjonalnych transakcji, za które nie przewiduje ściśle regularnej zapłaty. Organ przyznał jednocześnie, że ocena w tym zakresie dokonywana jest *ad casum*. Uwagi te mają oczywiście zastosowanie także w odniesieniu do ustalenia, czy dana aktywność stanowi przejaw działalności rolniczej. Z uwagi bowiem na szeroką definicję działalności gospodarczej w ustawie o VAT uznaje się, że swoim zakresem obejmuje działalność rolniczą.

Do ustalenia, czy świadczenie usługi rolniczej stanowi przejaw działalności gospodarczej, nie jest wystarczające powołanie się wyłącznie na zapisy w ewidencji działalności gospodarczej. Byłoby to nadmierne uproszczenie tej jakże skomplikowanej kwestii. Ustalenie, czy dana usługa stanowi przejaw działalności gospodarczej, musi odwoływać się do całokształtu okoliczności.

Nie bez znaczenia są aspekty konstytucyjne. Prowadzenie działalności podlegającej regulacjom ustawy o VAT nie może wykluczać działań o charakterze prywatnym,

53 A. Wesołowska, *Dostawa gruntów jako czynność opodatkowana podatkiem VAT. Glosa do wyroku TS z 15.09.2011 r., w sprawie C-180/10 i C-181/10*, LEX/el. 2011.

nienoszącym znamion działalności profesjonalnej. W tym zakresie fundamentalne są art. 20 oraz art. 47 Konstytucji RP⁵⁴. Podmioty prawa mogą zdecydować się na prowadzenie działalności gospodarczej. Truizmem będzie stwierdzenie, że Konstytucja jednak nie ustanawia takiego obowiązku. Zatem zbyt daleko idąca będzie teza, że prowadzenie działalności gospodarczej wyklucza podejmowanie przedsięwzięć w sferze prywatnej. Potwierdzeniem tego jest chociażby przywołany wyżej wyrok TSUE i podążające za nim orzecznictwo polskich sądów administracyjnych uznające, że zarząd majątkiem prywatnym nie stanowi czynności opodatkowanej. Zaś art. 47 Konstytucji potwierdza, że każdy ma prawo decydować o swoim życiu osobistym – osoba fizyczna ma zatem prawo do wyraźnego oddzielania swojej strefy prywatnej od zawodowej. Nie sposób wykluczyć wpływu jednostki na to, którym strefom przypisuje podejmowane przez siebie czynności.

Może więc się zdarzyć, że rolnik, korzystając ze swojej wiedzy i doświadczenia, wykona działanie mieszczące się w definicji usług rolniczych, ale niebędące przejawem działalności gospodarczej (rolniczej). Dzieje się tak zwłaszcza, gdy dane działanie jest sporadyczne lub nawet jednorazowe i nie wiąże się z uzyskaniem zarobku. Tutaj może być przydatna przesłanka „uzyskiwania stałych przychodów”, która – jakkolwiek odrzucona przez Trybunał – jest przecież naturalną konsekwencją prowadzenia ciągłej i zorganizowanej działalności gospodarczej. Zasługuje zatem na krytykę praktyka organów podatkowych, która nie uznaje zasadności korekty „do zera” faktur (za zwrotem kontrahentom nienależnie doliczonego VAT) omyłkowo wystawionych przez rolnika. Fiskus automatycznie przekreśla możliwość uznania, że dana aktywność nie była przejawem działalności gospodarczej. Ocena taka – jak zasygnalizowano wyżej – powinna jednak być starannie przeprowadzana w odniesieniu do każdego przypadku.

VII. PODSUMOWANIE

Podstawowym celem systemu ryczałtowego jest wprowadzenie dla rolników ułatwień administracyjnych. W związku z powyższym rolnicy ryczałtowi przykładowo nie muszą wystawiać faktur ani dokonywać zgłoszeń rejestracyjnych. Praktyka pokazuje jednak, że stosowanie procedury szczególnej w odniesieniu do rolnika ryczałtowego wiąże się z licznymi kontrowersjami. Ujawniły się one na tle prowadzenia przez małżonków wspólnego gospodarstwa rolnego. Wątpliwości te były na tyle istotne, że doprowadziły do wydania przez TSUE orzeczenia w sprawie C-697/20. Trybunał podkreślił, że nie jest dopuszczalna praktyka państwa wykluczająca możliwość uznania małżonków prowadzących wspólne gospodarstwo rolne objęte małżeńską wspólnością majątkową za odrębnych podatników VAT, w przypadku gdy każde z tych małżonków prowadzi działalność gospodarczą w sposób samodzielny. Natomiast względy

54 Dz.U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 ze zm.

przeciwdziałania nadużyciom podatkowym pozwalają na wniosek o utracie przez jednego z małżonków statusu rolnika ryczałtowego w przypadku, gdy drugi przechodzi na opodatkowanie na zasadach ogólnych. Orzeczenie to wpływa na dotychczasowe rozumienie art. 15 ust. 4 ustawy o VAT.

Ponadto TSUE wpłynął na krajową praktykę orzekania w sprawach wyłączenia nieruchomości pod inwestycje drogowe. W rozstrzygnięciu sprawy C-182/23 (Makowit) zostało wskazane, że wyłączenie nieruchomości w zamian za zapłatę odszkodowania będzie podlegać opodatkowaniu pod warunkiem, że właściciel jest rolnikiem będącym podatnikiem VAT i działa też w takim charakterze. Straciła zatem aktualność wcześniejsza linia orzecznicza uznająca, że odszkodowanie otrzymane przez rolnika nie jest opodatkowane VAT, o ile ten nie prowadził działalności gospodarczej w zakresie obrotu nieruchomościami. Istotny jest zatem związek danej nieruchomości z aktywnością gospodarczą podatnika.

Wiele trudności wiąże się ponadto z jednoczesnym posiadaniem statusu podatnika VAT czynnego oraz rolnika ryczałtowego. Wątpliwości w tym zakresie pojawiają się na elementarnym poziomie, bo już przy analizie legalnej definicji rolnika ryczałtowego. W tym miejscu warto wysunąć postulat doprecyzowania tejże definicji poprzez wyraźne odwołanie się do przepisów Ust.Rach. Na chwilę obecną wypełnienia tej definicji dokonały sądy, co nie jest satysfakcjonujące w świetle zasady określoności prawa podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP „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 w drodze ustawy”. Jest to o tyle istotne, że w sporach z organami podatkowymi podatnicy doszukiwali się odesłania do ustawy o PIT, a nie Ust.Rach.⁵⁵

Problemy rodzi także składanie zgłoszeń rejestracyjnych przez rolników ryczałtowych prowadzących jednocześnie pozarolniczą działalność gospodarczą. Wbrew oczekiwaniom rolnika formularz VAT-R może zostać potraktowany jako rezygnacja ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Podejmując zatem decyzję o jednoczesnym prowadzeniu gospodarstwa rolnego i działalności pozarolniczej, rolnik powinien mieć świadomość zasady niepodzielności statusu podatkowego, a także ostrożnie dobierać kody PKD.

Krytycznie ponadto należy podejść do praktyki organów podatkowych polegającej na nieuznawaniu korekty faktur VAT „do zera” za zwrotem podatku kontrahentom. Ten problem nie dotyczy jedynie rolników ryczałtowych, ale wpisuje się w ogólny schemat działania fiskusa, który przyjmuje domniemanie, że działanie podmiotu zarejestrowanego jako podatnik VAT zawsze stanowi przejaw działalności gospodarczej.

55 Wyrok NSA z 16.02.2022 r. (I FSK 1477/18), LEX nr 3330457.

Błędnie wystawiona faktura za świadczenie, które nosi znamiona działania prywatnego, może być zatem trudna do skorygowania.

Powyższe rozważania wskazują więc, że praktyka funkcjonowania systemu ryczałtowego może różnić się z oczekiwaniami rolników.

adw. dr Jacek Matarewicz

Autorka jest adwokatem Izby Adwokackiej w Warszawie oraz doradcą podatkowym.

The author is an advocate at the District Bar Association in Warsaw and a tax adviser.

ORCID: 0000-0002-3529-8658 e-mail: j-matarewicz@wp.pl

Julia Cebula

Autorka jest prawnikiem w Kancelarii Tomczykowski Tomczykowska sp. z o.o.

The author is a lawyer at Kancelaria Tomczykowski Tomczykowska sp. z o.o. law firm.

ORCID: 0009-0006-0079-1190 e-mail: jj.cebula@student.uw.edu.pl

ABSTRACT

Keywords: VAT, flat-rate farmer, joint ownership of an agricultural holding, expropriation, incidental services, VAT registration, economic activity

Selected issues relating to taxation of farmers with VAT

The Goods and Services Tax (VAT) Act provides for a closed list of special schemes, including one concerning flat-rate farmers. It provides for a number of facilitations exempting the farmer from administrative formalities such as issuing invoices. However, in reality, the status of a flat-rate farmer entails numerous risks due to the ambiguity of the rules. The article addresses selected issues arising from long court disputes as to the correctness of the interpretation of the law. Controversies arose, inter alia, in the context of running a joint agricultural holding and registration of one of the co-owners as a VAT taxable person.

The issue of taxation of real estate expropriation for road investments was also the subject of numerous statements of case law and legal scholarship. In addition, the article discusses practical doubts related to the farmer having simultaneously two tax statuses: that of a flat-rate farmer and that of an active VAT taxable person with regard to non-agricultural activity. This, in turn, often raises the issue of the mutual influence of the parallel economic activity and agricultural holding. The strict demarcation of these two types of activity is of significant importance, as a violation of the indivisibility of the status of a flat-rate farmer may result in the tax authorities questioning previous settlements. The last part of the article is devoted to the subject of incidental services provided by the farmer, and therefore ones not being a manifestation of economic activity.

Bibliografia

- Bartosiewicz Adam** (w:) *VAT. Komentarz*, Warszawa 2024
- Etel Leonard**, *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Białystok 2001
- Matarewicz Jacek**, *VAT. Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz*, LEX/el., komentarz do art. 115 ustawy o VAT, stan prawny: 15.07.2024 r.
- Opodatkowanie rolnictwa w Polsce. Weryfikacja założeń. Perspektywa zmian*, red. P. Smoleń, Warszawa 2018
- Ożóg Irena, Matarewicz Jacek**, *Opodatkowanie VAT działalności gospodarstwa rolnego*, „Przegląd Podatkowy” 2017/4
- Piłatowski Michał**, *Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej w dobie zmian gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2012/708
- Wesołowska Agnieszka**, *Dostawa gruntów jako czynność opodatkowana podatkiem VAT. Glosa do wyroku TS z 15.09.2011 r., w sprawie C-180/10 i C-181/10*, LEX/el. 2011