

Warszawa, 2014-11-06

Pan
Mateusz Szczurek
Minister Finansów

Na podstawie art. 38 pkt 3 ustawy z dnia 14 grudnia 1995 r. o izbach rolniczych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1079), mając na uwadze konieczność ochrony interesów rolników, zwracam się z uprzejmą prośbą o niezwłoczne podjęcie działań zmierzających do zmiany ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, w taki sposób, by jednoznacznie umożliwić zarejestrowanie jako czynnego podatnika podatku VAT małżonka, w sytuacji gdy drugi małżonek już wcześniej dokonał zgłoszenia rejestracyjnego z tytułu prowadzenia wspólnego gospodarstwa rolnego.

Do czasu wprowadzenia takich zmian legislacyjnych, uprzejmie proszę o podjęcie działań w celu zmiany interpretacji wydawanych przez właściwe organy w tym zakresie, zgodnie z przedstawioną poniżej interpretacją.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

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 (art. 15 ust. 2 ustawy o VAT).

Stosownie do art. 15 ust. 4 ustawy o VAT, w przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złożyła zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1.

Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach.

Działalnością rolniczą jest zaś, stosownie do art. 2 pkt 15 ustawy o VAT, 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, chów, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowla ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin "in vitro", fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnia drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowla innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.20.13.0) oraz bambusa (PKWiU ex 01.29.30.0), a także świadczenie usług rolniczych.

Trzeba też wskazać, że gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o VAT to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym (art. 2 pkt 16 ustawy o VAT), a zatem obszar gruntów, o których mowa w art. 1 (tj. sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza), o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Usługi rolnicze zaś wymienione zostały w załączniku nr 2 do ustawy o VAT i są nimi:

- usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych oraz usług podkuwania koni i prowadzenia schronisk dla zwierząt gospodarskich,
- usługi związane z leśnictwem, z wyłączeniem patrolowania lasów wykonywanego na zlecenie przez jednostki inne niż leśne oraz doradztwa w zakresie zarządzania lasami,

- usługi wspomagające rybactwo, z wyłączeniem: usług związanych z rybołówstwem morskim,
- wynajem i dzierżawa maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi.

Z powyższych przepisów płynie wniosek, że w przypadku osób fizycznych wyłącznie prowadzących gospodarstwo rolne albo osób fizycznych wyłącznie prowadzących działalność rolniczą w innym zakresie, podatnikiem jest osoba, która złożyła zgłoszenie rejestracyjne.

Stosownie do art. 96 ust. 1 ustawy o VAT, podmioty, o których mowa w art. 15, są obowiązane przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust. 3.

W przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych (art. 96 ust. 2 ustawy o VAT).

Zatem w przypadku osób fizycznych wyłącznie prowadzących gospodarstwo rolne albo osób fizycznych wyłącznie prowadzących działalność rolniczą w innym zakresie, zgłoszenie może być dokonane tylko przez jedną z tych osób.

Podkreślić także trzeba, że rejestruje podatnika i potwierdza jego zarejestrowanie naczelnik urzędu skarbowego (art. 96 ust. 4 ustawy o VAT).

Mając na uwadze wskazany powyżej stan prawny, stwierdzić trzeba, co następuje.

Stosownie do art. 15 ust. 4 ustawy o VAT, w przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złożyła zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1.

Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach.

W przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych (art. 96 ust. 2).

Podkreślenia wymaga, że przepisy te dotyczą dwóch sytuacji:

- gdy osoby fizyczne wyłącznie prowadzą gospodarstwo rolne,

- gdy osoby fizyczne prowadzą wyłącznie działalność rolniczą w innym przypadku niż gospodarstwo rolne.

„Wyłącznie” należy interpretować jako „tylko”, „nic poza tym, co wymienione” (taka jest bowiem wykładnia językowa tego wyrażenia).

W przypadku gdy małżonkowie nie prowadzą wyłącznie gospodarstwa rolnego, ani też nie prowadzą wyłącznie innej działalności rolniczej, żadna z okoliczności wskazanych w art. 15 ust. 4 lub 5 ustawy o VAT nie zaistnieje, co oznacza, że oboje małżonkowie powinni być zarejestrowani jako podatnicy podatku VAT.

Niestety w praktyce sytuacja przedstawia się zupełnie odmiennie i albo jednemu z małżonków odmawia się możliwości zarejestrowania się, albo też, gdy oboje byli zarejestrowani jako podatnicy podatku VAT, jednemu z nich nakazuje się zwrot podatku, co jest nie do pogodzenia z ww. przepisami, jak również z zasadami wynikającymi z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Jeśli bowiem małżonkowie prowadzą i gospodarstwo rolne (wspólnie) i inną działalność rolniczą (osobno), to wykładnia literalna powyższych przepisów jest jednoznaczna i nie ma miejsca na dokonywanie jakiegokolwiek wykładni celowościowej. Oznacza to, że w takiej sprawie nie znajdują zastosowania art. 15 ust. 4 i 5 w zw. z art. 96 ust. 2 ustawy o VAT.

Taka interpretacja jest ze wszech miar uzasadniona. Przyjąć bowiem trzeba, że przepisy te miały na celu wyeliminowanie sytuacji, w której osoby fizyczne (np. małżonkowie) prowadzący tylko wspólnie gospodarstwo rolne, rejestrowaliby się osobno jako podatnicy VAT, mogłoby to bowiem prowadzić do nadużyć finansowych. Dla przykładu, gdyby w ramach tego gospodarstwa hodowano drób oraz uprawiano zboże, małżonkowie zarejestrowani jako osobni podatnicy VAT mogliby próbować sprzedawać sobie wzajemnie zboże dla tego drobiu, wystawiając stosowne faktury i otrzymując w konsekwencji zwrot VAT (abstrahując już od ważności takiej umowy sprzedaży).

To samo dotyczy fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach (w przypadkach innych niż prowadzenie gospodarstwa rolnego). Przepis ten musi być interpretowany w ten sposób, że dotyczy on prowadzonej wspólnie działalności rolniczej, w przeciwnym razie doprowadziłoby to wniosków absurdalnych, że osoby zupełnie ze sobą niezwiązane jakimikolwiek więzami także musiałyby

dokonywać jednego zgłoszenia rejestracyjnego i tylko ta osoba zgłaszająca byłaby podatnikiem.

Podkreślić przy tym trzeba, że w przypadku tej innej działalności rolniczej wcale nie musi być ona związana z gospodarstwem rolnym w rozumieniu ustawy o VAT (nie musi być prowadzona w ramach tego gospodarstwa rolnego).

Działalnością rolniczą jest bowiem m.in. świadczenie usług rolniczych, którymi są np. wynajem i dzierżawa maszyn rolniczych. Wynajmować te maszyny można zaś w ogóle nie będąc posiadaczem gospodarstwa rolnego (którym są tylko grunty – zgodnie z definicją zawartą w ustawie o VAT, w związku z przepisami ustawy o podatku rolnym). Można zatem świadczyć usługi rolnicze (a zatem prowadzić działalność rolniczą), która nie jest związana z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.

Innymi słowy, nie można utożsamiać na gruncie przepisów o VAT prowadzenia działalności rolniczej tylko i wyłącznie z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.

Tym samym, skoro małżonkowie nie prowadzą wyłącznie gospodarstwa rolnego, ani nie prowadzą wyłącznie działalności rolniczej w innym zakresie, nie znajdzie do nich zastosowania art. 96 ust. 2 ustawy o VAT. Oznacza to, że zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane przez każdego z nich w ramach prowadzonej działalności, ergo – każdy z nich w tym zakresie będzie podatnikiem podatku VAT.

Inna interpretacja prowadzi do wniosków sprzecznych z ustawą o VAT oraz, przede wszystkim z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej.

Organy kontrole i podatkowe stoją jednak na stanowisku, że jeżeli małżonkowie wspólnie prowadzą gospodarstwo rolne (hodując w nim zwierzęta i uprawiając rośliny) to faktycznie nie mogą oni podjąć dodatkowo działalności gospodarczej nie związanej ze swoim gospodarstwem rolnym (ale związanej z działalnością rolniczą), bowiem każda taka działalność musi być traktowana jako działalność prowadzona „w ramach” tego gospodarstwa rolnego, co z przyczyn wykazanych powyżej nie jest prawdą. Tym samym faktycznie, jeden z małżonków nie mógłby podjąć samodzielnie innej działalności rolniczej, bowiem nigdy nie mógłby być traktowany jako podatnik VAT z tego tytułu, a tym samym nie mógłby uczynić zadość obowiązkowi podatkowemu wynikającemu z tej ustawy.

Zauważyć przy tym trzeba, że przepisy ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2013 r. poz. 672, z późn. zm.) nie wyłączają możliwości podjęcia działalności gospodarczej (rolniczej) przez małżonka podatnika VAT.

Taka interpretacja jest niezgodna z art. 22 Konstytucji RP, stosownie do którego ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny.

Żaden ważny interes publiczny za ograniczaniem prawa prowadzenia działalności gospodarczej w takiej sytuacji nie przemawia.

Podkreślenia także wymaga, że z uwagi na specyfikę polskich stosunków własnościowych na wsi, problem ten dotyczy głównie małżonków, pozostających we wspólności majątkowej małżeńskiej. Interpretacja prawa stosowana przez organy kontroli zaś narusza również konstytucyjną zasadę ochrony małżeństwa (art. 18 Konstytucji RP) oraz zasadę, zgodnie z którą podstawą ustroju rolnego państwa jest gospodarstwo rodzinne (art. 23 Konstytucji RP). Takie podejście zmuszać będzie bowiem małżonków do fikcyjnego tworzenia rozdzielności majątkowej małżeńskiej i dzielenia swojego gospodarstwa, by możliwe było prowadzenie przez nich działalności gospodarczej.

Wobec powyższego, kierując się troską o polskich rolników, wnoszę jak na wstępie.

PREZES
Krajowej Rady Izb Rolniczych

Wiktor Szmulewicz