



The World's Largest Open Access Agricultural & Applied Economics Digital Library

This document is discoverable and free to researchers across the globe due to the work of AgEcon Search.

Help ensure our sustainability.

Give to AgEcon Search

AgEcon Search

<http://ageconsearch.umn.edu>

aesearch@umn.edu

*Papers downloaded from **AgEcon Search** may be used for non-commercial purposes and personal study only. No other use, including posting to another Internet site, is permitted without permission from the copyright owner (not AgEcon Search), or as allowed under the provisions of Fair Use, U.S. Copyright Act, Title 17 U.S.C.*

No endorsement of AgEcon Search or its fundraising activities by the author(s) of the following work or their employer(s) is intended or implied.

Beata Kucia-Guściora

Węzłowe problemy preferencji podatkowych dla grup producentów rolnych

Streszczenie: Artykuł dotyczy problematyki preferencji podatkowych przygotowanych dla grup producentów rolnych. Autorka odniosła się do ważnego aspektu funkcjonowania grup producentów rolnych w Polsce, jakim jest ich status prawnopodatkowy. Analizie prawnej poddano aktualną konstrukcję preferencji skierowanych do grup producentów rolnych w dwóch istotnych, z punktu widzenia praktyki stosowania prawa, podatkach: w podatku dochodowym od osób prawnych oraz w podatku od nieruchomości. Nakreślenie statusu prawnopodatkowego wymagało uprzedniego wyjaśnienia kluczowych zagadnień formalnoprawnych i organizacyjnych grup producentów rolnych. W artykule omówione zostały w sposób szczegółowy warunki stosowania zwolnień podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych, których beneficjentami są grupy producentów rolnych. Zwolnienia te odnoszą się zarówno do przeznaczenia dochodów, jak i wolnych od podatków dystrybuowanych przez agencje rządowe środków pochodzących z Unii Europejskiej. Nadto rozważona została preferencyjne wyłączenie grup producentów rolnych z zakresu konstrukcji podatkowej – podmiotów powiązanych. W niniejszym opracowaniu Autorka odniosła się także do zwolnienia w podatku od nieruchomości budynków i budowli zajętych przez grupę producentów rolnych. Omówione zwolnienia budzą wiele kontrowersji w praktyce stosowania prawa. Przyczyną tego stanu rzeczy są z jednej strony niejasne przepisy podatkowe, z drugiej mocno ograniczony ze względów formalnoprawnych zasięg ich stosowania.

Słowa kluczowe: grupy producentów rolnych, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek od nieruchomości.

1. Uwagi ogólne

W polskim prawie próby integracji oraz zinstytucjonalizowanej współpracy rolników podejmowane były wielokrotnie z różnorodnymi skutkami (Stoma 2013, s. 14–18). Jednakże dopiero od 2000 r. w ustawodawstwie polskim przewidziano

Dr hab. Beata Kucia-Guściora, adiunkt, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji, Katedra Finansów i Prawa Finansowego, Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin, beakuc@kul.pl, ORCID: 0000-0002-6671-0334.

możliwość organizowania się producentów rolnych w tzw. grupy producentów rolnych¹ (Mickiewicz, Wawrzyniak 2011, s. 105; Jeżyńska 2005, s. 25). W badaniach naukowych dotyczących tego zagadnienia przeważają wątki ekonomiczne (Goszka 2010), społeczne (Marcysiak 2010) czy z zakresu nauk rolniczych (Jabłonka 2007). Prawnicze rozważania koncentrują się głównie wokół zagadnień prawnoadministracyjnych (Biskup 2007). Wydaje się, że istotnym aspektem funkcjonowania grup producentów rolnych jest ich status prawnopodatkowy. W niniejszym opracowaniu poddano analizie prawnej aktualną konstrukcję preferencji dla grup producentów rolnych w podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku od nieruchomości. Punktem wyjścia do podatkowych rozważań było natomiast nakreślenie statusu prawnego grup producentów rolnych, który w sposób kardynalny rzutuje na możliwość korzystania z preferencji podatkowych.

2. Formalnoprawne aspekty funkcjonowania grup producentów rolnych

Grupy producentów rolnych (GPR) z prawnego punktu widzenia mogą być tworzone przez osoby fizyczne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, jak również osoby prawne, które w ramach działalności rolniczej prowadzą gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym² lub dział specjalny produkcji rolnej³. Organizowanie się w grupy producentów rolnych jest ukierunkowane na realizację ustawowo określonych celów. Są nimi: dostosowanie produktów rolnych i procesu produkcyjnego do wymogów rynkowych, wspólnego wprowadzania towarów do obrotu, w tym przygotowania do sprzedaży, centralizacji sprzedaży i dostawy do odbiorców hurtowych, ustanowienie wspólnych zasad dotyczących informacji o produkcji ze szczególnym uwzględnieniem zbiorów i dostępności produktów rolnych, rozwijanie umiejętności biznesowych, marketingowych oraz organizowanie i ułatwianie procesów wprowadzania innowacji, a także ochrony środowiska naturalnego⁴.

Z powyższego wynikają dwa spostrzeżenia. Po pierwsze, można stwierdzić, że funkcjonalny charakter grupy producentów rolnych umożliwia jej tworzenie zarówno rolnikom działającym indywidualnie, jak i w innych konstrukcjach prawnych posiadających lub nieposiadających osobowości prawnej. Po drugie, trzeba

¹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1026 z późn. zm.), dalej u.g.p.r.

² Art. 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1892 z późn. zm.), dalej u.p.r.

³ Art. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 865 z późn. zm.), dalej u.p.d.p.

⁴ Art. 2 u.g.p.r.

wyraźnie wskazać, iż przesłanki tworzenia grupy producentów rolnych, tj. prowadzenie przez wskazane podmioty w ramach działalności rolniczej gospodarstwa rolnego lub działu specjalnego produkcji rolnej, wymagają wykładni przepisów podatkowych obok dogmatycznej analizy ustawy o grupach producentów rolnych.

W ustawie o podatku rolnym gospodarstwo rolne zdefiniowano następująco: obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, 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 prawnej⁵. W orzecznictwie podkreśla się, że dla uznania gruntów za gospodarstwo rolne konieczne jest zaistnienie dwóch komponentów: normy obszarowej oraz odpowiedniego sklasyfikowania gruntów w ewidencji⁶. Nie można jednak pominąć kwestii przeznaczenia gruntu, czyli prowadzenia działalności rolniczej⁷. Jednocześnie warto zauważyć pewną niekonsekwencję ustawodawcy, budzącą wątpliwości interpretacyjne. Pomimo iż odwołuje się do regulacji podatku rolnego w zakresie pojęcia gospodarstwa rolnego, której elementem jest określenie pojęcia działalności rolniczej⁸, na gruncie ustawy o grupach producentów rolnych przyjmuje inne pojęcie działalności rolniczej oparte na przepisach Unii Europejskiej. Działalność rolnicza w przepisach rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1307/2013 jest jednak odmienna od tej sformułowanej w podatku rolnym, gdyż oznacza: produkcję, hodowlę lub uprawę produktów rolnych, w tym zbiory, dojenie, hodowlę zwierząt oraz utrzymywanie zwierząt do celów gospodarskich⁹. W podatku rolnym za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb. Wyraźnie rysuje się różny zakres obu pojęć. Zestawienie obu definicji może rodzić pewne wątpliwości interpretacyjne: w jaki sposób oba konieczne w procesie wykładni pojęcia zastosować. Wydaje się, że w praktyce definicja wynikająca z podatku rolnego, do której konieczne jest odniesienie na etapie kwalifikacji

⁵ Art. 2 u.p.r.

⁶ Wyrok NSA z dnia 26 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2704/11, opubl. CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 marca 2013 r., sygn. akt. III SA/Po 8/13, opubl. CBOSA.

⁷ Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 1029/15, opubl. CBOSA.

⁸ Art. 2 ust. 2 u.p.r.

⁹ Art. 4 ust. 1 lit. c pkt i rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1307/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiającego przepisy dotyczące płatności bezpośrednich dla rolników na podstawie systemów wsparcia w ramach wspólnej polityki rolnej oraz uchylającego rozporządzenie Rady (WE) nr 637/2008 i rozporządzenie Rady (WE) nr 73/2009 (Dz.Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 608, z późn. zm.).

prawnej gospodarstwa rolnego, ma znacznie szerszy zasięg, nie ogranicza bowiem aktywności podmiotów prowadzących taką działalność do potrzeb gospodarskich. Jednakże odwołanie się w ustawie o grupach producentów rolnych do definicji wynikającej z prawa unijnego ma związek z właściwą kwalifikacją działalności rolniczej dla potrzeb płatności bezpośrednich w ramach Wspólnej Polityki Rolnej UE. Można także twierdzić, że takie uregulowanie umożliwia włączenie w zakres działalności rolniczej działów specjalnych produkcji rolnej.

Z punktu widzenia prawnopodatkowego za dział specjalny produkcji rolnej uznaje się uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowlę dżdżownic, hodowlę entomofagów, hodowlę jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym¹⁰. Jednocześnie warto wskazać, iż nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Biorąc powyższe pod uwagę, można uznać, że prawnopodatkowe ujęcie gospodarstwa rolnego oraz działów specjalnych produkcji rolnej stanowi zasadniczą wstępną przesłankę przedmiotową determinującą utworzenie grupy producentów rolnych. Zatem wszelkie pojawiające się w praktyce stosowania wątpliwości interpretacyjne tych pojęć mają istotne znaczenie prawne w zakresie możliwości powoływania grup producentów rolnych¹¹. Judykatura wskazuje, że bezzasadne jest powoływanie się przy rejestracji grupy producentów rolnych na przykład na definicję producenta rolnego zawartą w ustawie o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności¹², jako że ustawa o grupach nie odwołuje się do powyższej ustawy w zakresie definicji producenta rolnego i tym samym nie uzależnia członkostwa w grupie producentów rolnych od posiadania statusu producenta rolnego w rozumieniu tej regulacji¹³.

¹⁰ Art. 2 ust. 3 u.p.d.p.

¹¹ Na szereg takich trudności interpretacyjnych wskazuje bogaty dorobek judykatury. Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 746/09, CBOSA, wyrok WSA w Opolu z dnia 20 maja 2016 r., sygn. akt I SA/Op 100/16, CBOSA, wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2009 r. sygn. akt II FSK 289/08, CBOSA, wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 2106/10, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 września 2014 r., sygn. akt I SA/Po 627/14, CBOSA, wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 289/08 CBOSA.

¹² Art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 18 grudnia 2003 r. o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 1853).

¹³ Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2017 r., sygn. akt II GSK 2764/15, Legalis 1627735.

Z formalnoprawnego punktu widzenia grupa producentów rolnych prowadzi działalność jako przedsiębiorca posiadający osobowość prawną. Ustawa nie precyzuje więc formy organizacyjno-prawnej, w jakiej grupa producentów rolnych winna funkcjonować. Wnioskować należy, że w sposób niejako pośredni wymagane jest uzyskanie statusu przedsiębiorcy przez utworzenie i zarejestrowanie jednostki gospodarczej, której odrębne przepisy przyznają osobowość prawną. W literaturze przedmiotu podkreśla się wobec powyższego, że dobór formy organizacyjno-prawnej dla grupy producentów rolnych jako przedsiębiorcy mającego osobowość prawną jest stosunkowo wąski i w praktyce sprowadza się do spółek kapitałowych, chociaż jest także zauważalna praktyka wykorzystywania w tym celu konstrukcji zrzeszeń lub stowarzyszeń (Jeżyńska 2008, s. 61). Zaakcentować należy, że ustawa dozwala, aby także spółdzielnia prowadziła działalność jako grupa (Suchoń 2012, s. 385). W tym wypadku wymagane jest dokonanie rejestracji spółdzielni jako grupy producentów rolnych, tak aby uzyskała ona prawo do korzystania z odpowiednich przywilejów podatkowych.

Biorąc powyższe pod uwagę, zasadne jest twierdzenie, że po dopełnieniu warunków formalnych zarówno spółka prawa handlowego posiadająca osobowość prawną, jak i spółdzielnia czy też zrzeszenia branżowe są równoprawnymi typami osoby prawnej, w jakiej grupa producentów rolnych może prowadzić działalność. Ten zaś status prawny determinuje zasady opodatkowania grupy w polskim prawie podatkowym.

Poza wskazanymi uwarunkowaniami wstępnymi ustawa uzależnia przyznanie producentom rolnym statusu grupy od spełnienia szeregu dalszych warunków. Ich analiza umożliwia bliższą charakterystykę omawianej konstrukcji prawnej i odróżnienie jej od innych organizacji, w jakich producenci rolni mogą uczestniczyć¹⁴, co z kolei ma istotne znaczenie przy wyznaczeniu kręgu podmiotów uprawnionych do preferencji podatkowych.

Do istotnych uwarunkowań tworzenia i funkcjonowania grupy producentów rolnych zaliczyć należy obwarowania dotyczące jej struktury podmiotowej. Grupa może być bowiem utworzona przez producentów jednego produktu rolnego lub grupy produktów, o ile realizowany jest główny cel utworzenia grupy¹⁵. Jak podkreśla judykatura, jest to podstawowy warunek prowadzenia przez grupę producentów rolnych działalności jako przedsiębiorca mający osobowość prawną¹⁶. Jednocześnie Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że każda sytuacja, w której nie wszyscy

¹⁴ Dotyczy to na przykład organizacji producentów owoców i warzyw utworzonych zgodnie z wymogami ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz chmielu (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1131 z późn. zm.).

¹⁵ Art. 3 ust. 1 pkt 1 u.g.p.r.

¹⁶ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 kwietnia 2011 r., sygn. akt V SA/Wa 2298/10, opubl. CBOSA.

członkowie grupy prowadzą produkcję, ze względu na którą grupa powstała, musi być oceniona indywidualnie z uwzględnieniem rzeczywistych przyczyn zaniechania produkcji przez niektórych jej członków oraz realizacji celów grupy mimo tego faktu. Zasadą powinno być uznanie, że członkowie grupy producenckiej powinni produkować produkt, ze względu na który grupa powstała, i sprzedawać go za pośrednictwem grupy¹⁷.

Nadto konstrukcja podmiotowa grupy zakłada wyłączność przynależności każdego z członków grupy tylko do jednej grupy w zakresie danego produktu lub grupy produktów¹⁸. Uwarunkowania podmiotowe wiążą się także ze strukturą udziałową w grupie producentów rolnych. Ustawa zastrzega, że żaden z członków, udziałowców lub akcjonariuszy będących „członkami grupy” nie może mieć więcej niż 20% głosów na walnym zgromadzeniu, zgromadzeniu wspólników lub walnym zebraniu członków. Ograniczenie ewentualnej dominacji znajduje szerokie zastosowanie. Odnosi się ono do dysponowania bezpośrednio lub pośrednio większością głosów na walnym zgromadzeniu, zgromadzeniu wspólników albo walnym zebraniu członków jako zastawnik albo użytkownik; bądź w zarządzie innej osoby prawnej będącej członkiem grupy, również na podstawie porozumień z innymi osobami lub w spółce osobowej będącej członkiem grupy, a także na podstawie porozumień z innymi osobami. Nadto dotyczy sytuacji, gdy członkowie zarządu osoby prawnej będącej członkiem grupy stanowią więcej niż połowę członków zarządu innej osoby prawnej będącej członkiem grupy¹⁹.

Funkcjonowanie grupy producentów rolnych jest uwarunkowane także względami ekonomicznymi. W grupie producentów rolnych obligatoryjnie powinny zostać określone obowiązujące członków grupy zasady produkcji, w tym dotyczące jakości i ilości produktów lub grup produktów, oraz sposoby przygotowania produktów do sprzedaży²⁰. Ustawa wymaga, aby coroczne przychody ze sprzedaży produktów lub grup produktów wytworzonych w gospodarstwach lub działach specjalnych produkcji rolnej członków grupy stanowiły więcej niż połowę przychodów grupy ze sprzedaży produktów lub grup produktów, ze względu na które grupa została utworzona. Ponadto uczestnictwo w grupie producentów rolnych wiąże się z obowiązkiem każdego z członków grupy w każdym roku działalności grupy produkcji oraz sprzedaży do grupy co najmniej 80% wyprodukowanych przez siebie produktów lub grup produktów, ze względu na które grupa została utworzona²¹. Tego ostatniego warunku nie stosuje się w przypadku, gdy brak

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2013 r., sygn. akt II GSK 2138/11, opubl. CBOSA.

¹⁸ Art. 3 ust. 1 pkt 7 u.g.p.r.

¹⁹ Art. 3 ust. 1 pkt 3 u.g.p.r.

²⁰ Art. 3 ust. 1 pkt 5 u.g.p.r.

²¹ Art. 3 ust. 1 pkt 6 u.g.p.r.

produkcji jest spowodowany działaniem siły wyższej lub wystąpieniem nadzwyczajnych okoliczności²².

Z formalnoprawnego punktu widzenia grupa producentów rolnych działa na podstawie aktu założycielskiego, który może mieć postać statutu lub umowy. Treść aktu założycielskiego powinna odpowiadać wymaganiom ustawowym²³. Zwrócić należy uwagę, że ustawa o grupach producentów rolnych nie stosuje zamkniętego wyliczenia elementów tego dokumentu. Z jednej strony odsyła bowiem do odrębnych przepisów, które tę kwestię regulują, z drugiej wymienia jedynie niektóre wymagania co do treści tego aktu. Ich wskazanie może także posłużyć do ujawnienia charakteru prawnego grupy producentów rolnych, gdyż może to mieć znaczenie dla stosowania przepisów prawa podatkowego.

Akt założycielski powinien określać zasady przyjmowania do grupy nowych członków oraz występowania członków z grupy. Warto zaznaczyć, że w ustawie został wskazany dyrektywnie minimalny okres członkostwa liczony od dnia wydania decyzji uznającej grupę, który nie może być krótszy niż trzy lata działalności grupy. W akcie założycielskim wyszczególnione powinny być także między innymi: zasady dostarczania przez członków grupy informacji dotyczących wielkości sprzedaży i cen uzyskiwanych za produkty, z uwagi na które grupa została powołana, a które są sprzedawane poza grupą, jak też zasady tworzenia i wykorzystania funduszu specjalnego²⁴. Co istotne z podatkowego punktu widzenia, fakultatywnie w akcie założycielskim mogą być również zawarte postanowienia dotyczące w szczególności: zaopatrzenia członków grupy w środki produkcji, zasad wspólnego użytkowania sprzętu rolniczego, promocji produktów lub grupy produktów wprowadzanych do obrotu, przechowywania, konfekcjonowania i standaryzacji produktów lub grupy produktów. Wynika z tego, iż nie we wszystkich grupach producentów rolnych akty założycielskie obejmują wymienione elementy.

²² Są nimi: śmierć; długoterminowa niezdolność do wykonywania zawodu; poważna klęska żywiołowa powodująca duże szkody w gospodarstwie rolnym; zniszczenie w wyniku wypadku budynków inwentarskich w gospodarstwie rolnym; choroba epizootyczna lub choroba roślin dotykająca, odpowiednio, cały lub część inwentarza żywego lub upraw; wywłaszczenie całego lub dużej części gospodarstwa rolnego, jeśli takiego wywłaszczenia nie można było przewidzieć; zob. art. 2 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr 2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008 (Dz.Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 549).

²³ Zob. art. 4 u.g.p.r.

²⁴ Utworzenie funduszu specjalnego przewiduje art. 5 u.g.p.r. Ustawa określa, że fundusz specjalny jest przeznaczony na wypłacanie członkom grupy zaliczek za dostarczone produkty lub grupy produktów oraz na inne cele określone w akcie założycielskim.

Postępowanie w sprawie uznania lub odmowy uznania grupy producentów rolnych ma charakter administracyjnoprawny. Do końca 2015 r. organem właściwym w tej sprawie był marszałek województwa z uwagi na siedzibę grupy. Następnie przez okres od 2015 r. do września 2017 r. właściwy rzeczowo był dyrektor oddziału terenowego Agencji Rynku Rolnego. Aktualnie decyzję o uznaniu grupy lub odmowie uznania oraz o zatwierdzeniu planu biznesowego²⁵ lub jego zmian wydaje dyrektor oddziału terenowego Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (dalej: Agencja) właściwy ze względu na siedzibę grupy²⁶. Postępowanie o uznanie grupy w drodze decyzji administracyjnej wszczynane jest na wniosek grupy producentów rolnych, przy czym ustawa w sposób szczegółowy określa wymagane elementy wniosku²⁷. Grupy producentów rolnych, dla których wydana została decyzja o ich uznaniu, podlegają rejestracji. Rejestr grup prowadzi dyrektor oddziału terenowego Agencji właściwy ze względu na siedzibę grupy. W związku ze sformalizowanym charakterem rejestru zarejestrowana grupa producentów rolnych jest obowiązana do informowania dyrektora oddziału terenowego Agencji o każdej zmianie danych zawartych w rejestrze, w terminie miesiąca od dnia dokonania zmiany. Do innych obowiązków o charakterze informacyjnym zaliczyć można obowiązek corocznego składania sprawozdania dotyczącego obrotu produktem lub grupą produktów, ze względu na które grupa została utworzona, za dany rok działalności grupy. Sformalizowane sprawozdanie²⁸ podpisane przez osoby uprawnione do reprezentowania grupy jest przedkładane dyrektorowi oddziału terenowego Agencji właściwemu ze względu na siedzibę grupy w terminie do 2 miesięcy od dnia zakończenia danego roku działalności tej grupy.

W ustawie przewidziana jest możliwość wydania przez dyrektora oddziału terenowego Agencji decyzji o cofnięciu grupie uznania i skreśleniu jej z rejestru. Dotyczy to sytuacji, gdy grupa producentów rolnych przestaje spełniać ustawowe warunki wymagane do jej utworzenia funkcjonowania lub uniemożliwia lub utrudnia przeprowadzenie kontroli. Inną okolicznością powodującą wydanie decyzji o cofnięciu uznania jest niewypełnianie przez grupę obowiązków informacyjnych, o których była mowa wyżej.

Funkcję nadzorczą nad działalnością grupy sprawuje dyrektor oddziału terenowego Agencji właściwy ze względu na siedzibę grupy. W ramach sprawowanego nadzoru przeprowadza kontrolę wstępną przed wydaniem decyzji o uznaniu grupy

²⁵ Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 18 lutego 2016 r. w sprawie wymagań, jakie powinien spełniać plan biznesowy grupy producentów rolnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 237).

²⁶ Art. 7 u.g.p.r. w związku z art. 14 ustawy z dnia 10 lutego 2017 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa (Dz.U. z 2018 r. poz. 1154 z późn. zm.).

²⁷ Art. 8 u.g.p.r.

²⁸ Art. 13 u.g.p.r.

w zakresie poprawności i zgodności ze stanem faktycznym danych zawartych we wniosku o rejestrację oraz planie biznesowym. Co najmniej raz na 2 lata przeprowadzane są kontrole, których przedmiotem jest sprawdzenie spełniania przez grupę warunków jej utworzenia, a także realizacji planu biznesowego. Czynności kontrolne są wykonywane przez osoby posiadające imienne upoważnienie wydane przez dyrektora oddziału terenowego Agencji.

Warto podkreślić, że wskazane przesłanki formalnoprawne statuują grupę producentów rolnych jako specyficzny podmiot prawa, co z kolei ma istotne znaczenie na gruncie prawa podatkowego.

3. Preferencje podatkowe dla grup producentów rolnych w podatku dochodowym od osób prawnych

Przekładając powyższe rozważania na grunt podatkowy, w szczególności opodatkowania dochodów, należy stwierdzić, że grupa producentów rolnych z uwagi na jej status prawny – przedsiębiorcy posiadającego osobowość prawną – podlega zakresowi podmiotowemu podatku dochodowego od osób prawnych²⁹. Jednocześnie warto zauważyć, że z uwagi na ten status ustawodawca nie zdecydował się pełne uprzywilejowanie tego podatnika poprzez zastosowanie zwolnienia podmiotowego. Należy też przypomnieć, że idea wprowadzenia do obrotu prawnego konstrukcji prawnej grup producentów rolnych zakładała od początku odmienne ich potraktowanie aniżeli pozostałych przedsiębiorców, znajduje to także wyraz w ich sytuacji podatkowej³⁰.

Specyfika opodatkowania grupy producentów rolnych wiąże się od strony przedmiotowej z tym, że członkowie tej grupy prowadzą działalność rolniczą, z której przychody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, lub tzw. działalności produkcji rolnej, które podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Natomiast, jak wskazywano wyżej, istotą i głównym celem tworzenia i funkcjonowania grupy producentów rolnych nie jest prowadzenie ani działalności rolniczej, ani działów specjalnych produkcji rolnej. Można stwierdzić, że istotą organizowania się producentów rolnych w grupy posiadające odrębną osobowość prawną jest pomocniczy charakter działalności prowadzonej przez taką grupę wobec jej członków. Zatem

²⁹ Zob. art. 1 u.p.d.p.

³⁰ Jak wynika z uzasadnienia do projektu u.g.p.r., „nie można w odniesieniu do grup tworzonych przez samych producentów w celach określonych w projekcie ustawy czy związków tych grup stosować tych samych zasad, jakie stosuje się w odniesieniu do przedsiębiorstw komercyjnych [...] zasadą ich działania jest umieszczanie na rynku (sprzedaż) produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków, a nie zakup i odsprzedaż z zyskiem; uzyskane ze sprzedaży pieniądze trafiają do członków w całości, jedynie po odliczeniu kosztów danej operacji”. Zob. Rządowy projekt ustawy o grupach producentów rolnych i ich związkach z 18 marca 1999 r. (Druk Sejmowy nr 1002, Sejm III kadencji).

grupa, pozostając w ścisłym związku z działalnością rolnika, pozwala mu uczestniczyć w dalszych ogniwach obrotu produktami rolnymi, a przez to poprawiać jego dochodowość (Kucia-Guściora 2017, s. 30).

Wydaje się, więc że ogólne zasady opodatkowania grup producentów rolnych podatkiem dochodowym od osób prawnych nie są odmienne aniżeli przyjęty standard opodatkowania. Podatnik ma obowiązek stosowania ogólnych reguł ustalania przychodu³¹, kosztów jego uzyskania³², w celu określenia wysokości dochodu lub straty³³, a także innych obowiązków zmierzających do ustalenia w prawidłowej wysokości podatku dochodowego³⁴.

Jednakże ustawodawstwo podatkowe przewiduje znaczne odstępstwa od powyższego standardu wynikające z katalogu zwolnień przedmiotowych. Szczególne znaczenie ma zwolnienie adresowane *expressis verbis* do grup producentów rolnych. Jego konstrukcja prawna modyfikuje w znaczny sposób wskazany standard opodatkowania. Innym odstępstwem stosowanym do grup producentów rolnych jest odmienne traktowanie tych grup w porównaniu z innymi podatnikami dokonującymi transakcji z podmiotami powiązanymi.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje, że pod pewnymi warunkami zwolnienie dochodów grupy producentów rolnych, która jest wpisana do rejestru, pochodzące ze sprzedaży produktów lub grup produktów, dla których grupa została utworzona, wyprodukowanych w gospodarstwach jej członków podlegają zwolnieniu w części wydatkowanej na rzecz członków tej grupy w roku podatkowym lub roku po nim następującym³⁵. Jednocześnie w ustawie określono kategorie wydatków uprawniających do powyższego zwolnienia. Uznaje się za takie wydatki na zakup środków produkcji przekazanych członkom grupy producentów rolnych oraz szkolenie członków grupy producentów rolnych.

Wobec powyższego stwierdzić należy, że omawiane zwolnienie ma charakter podmiotowo-przedmiotowy, przy czym jest ono warunkowe³⁶. Powołane przepisy ustanawiają trzy przesłanki materialnoprawne objęcia dochodów podatnika podatku dochodowego od osób prawnych omawianym zwolnieniem.

Pierwsza z nich odnosi się do statusu podatnika. Warunkiem koniecznym o charakterze podmiotowym jest uzyskanie przez podatnika statusu grupy producentów rolnych, o którym była mowa wyżej.

³¹ Art. 12 ust. 1–3 u.p.d.p.

³² Art. 15–16 u.p.d.p.

³³ Art. 7 u.p.d.p.

³⁴ Zob. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 25/10, opubl. CBOSA.

³⁵ Art. 17 ust. 1 pkt 49 u.p.d.p.

³⁶ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 25/10, opubl. CBOSA.

Dru ga przesłanka ma charakter przedmiotowy, odnosi się bowiem do źródła dochodu uzyskanego przez grupę. Zwolnienie ograniczone zostało do dochodów uzyskanych z określonego rodzaju działalności, jaką jest sprzedaż produktów lub grup produktów, dla których grupa producentów rolnych została utworzona. Nadto, co bardzo istotne z przedmiotowego punktu widzenia, produkty te lub grupy produktów muszą zostać wyprodukowane w gospodarstwach członków grupy. Można zatem stwierdzić, że zwolnienie nie obejmuje wszystkich rodzajów dochodów grup producenckich, a jedynie te, które mają ścisły związek z istotą działalności grupy i aktywnością jej członków³⁷. W praktyce stosowania prawa podkreśla się, iż omawiana regulacja nie może stanowić podstawy do zwolnienia dochodu na przykład w postaci środków pomocowych, choćby zostały one przekazane na zakup środków produkcji, czyli spełnione byłyby dalsze warunki zwolnienia³⁸. *Nota bene* tego rodzaju środki pomocowe mogą podlegać zwolnieniu od podatku dochodowego od osób prawnych na innej podstawie³⁹.

Trzecia przesłanka odnosi się do sposobu i terminu dysponowania dochodem, aby uznać go za wolny od podatku. Omawiane zwolnienie jest uzależnione od sposobu wydatkowania dochodu. Dotyczy ono tylko tej części dochodu, która zastała wydatkowana na rzecz członków grupy producentów rolnych. Co więcej, w ustawie wskazano kategorie wydatków, których poniesienie czyni zadość warunkom korzystania ze zwolnienia. Są nimi tylko i wyłącznie zakup środków produkcji przekazanych członkom tej grupy⁴⁰ oraz wydatki na szkolenie członków tej grupy. Ograny podatkowe stoją na stanowisku, że przekazanie na wskazane cele dochodów musi być definitywne i umożliwić pod względem prawnym pełne rozporządzanie rzeczą, czyli wiązać się z przeniesieniem prawa własności, a nie oddaniem rzeczy w użytkowanie lub użyczenie⁴¹. Nadto katalog powyższych wydatków, jak podkreślają organy podatkowe, ma charakter zamknięty⁴².

³⁷ Pismo z dnia 10 lipca 2009 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, sygn. ITPB3/423-207/09/DK, <http://sip.mf.gov.pl/> (dostęp 2.05.2018).

³⁸ Zob. Interpretacja indywidualna z dnia 16 kwietnia 2014 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, sygn. ITPB3/423-16/14/MK, <http://sip.mf.gov.pl/> (dostęp 2.05.2018).

³⁹ Zob. art. 17 ust. 1 pkt 48 u.p.d.p.

⁴⁰ Np. kwalifikowanego materiału siewnego, nawozów, pestycydów zużywanych lub przetwarzanych w czasie cyklu produkcji – tak: Pismo z dnia 10 lipca 2009 r. dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, sygn. ITPB3/423-207/09/DK, <http://sip.mf.gov.pl/>, Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 maja 2008 r., sygn. IBP3/423-122/08/AK, <http://sip.mf.gov.pl/> (dostęp 2.05.2018).

⁴¹ Pismo z dnia 10 lipca 2009 r. dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, sygn. ITPB3/423-207/09/DK, <http://sip.mf.gov.pl/> (dostęp 2.05.2018).

⁴² Zob. Interpretacja indywidualna z dnia 17 września 2015 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, sygn. ITPB3/4510-306/15-2/PW, <http://sip.mf.gov.pl/> (dostęp 2.05.2018).

W zakresie terminów wydatkowania ustawa wymaga, aby nastąpiło ono w roku podatkowym lub roku po nim następującym. Zatem późniejsze wydatkowanie tego dochodu skutkuje koniecznością opodatkowania dochodu na zasadach ogólnych⁴³, w związku z niespełnieniem warunków omawianego zwolnienia.

Nie można zatem przyjąć, że wydatki na zakup środków do produkcji rolnej przekazanych członkom grupy producentów rolnych lub wydatki na szkolenie członków grupy mogą być wydatkowane bez opodatkowania bez względu na termin. Podobnie nie podlega zwolnieniu dochód uzyskany ze sprzedaży produktów, dla których grupa producentów rolnych została utworzona, wyprodukowanych w gospodarstwach jej członków na inne cele niż wymienione w ustawie, nawet jeśli dochód ten będzie przeznaczony na pomoc finansową dla członków grupy producentów rolnych w przypadkach nadzwyczajnych zdarzeń losowych, w takim też przypadku nie ma znaczenia termin wydatkowania dochodu uzyskanego ze sprzedaży produktów, dla których grupa producentów rolnych została utworzona, wyprodukowanych w gospodarstwach jej członków na cele inne niż wymienione w art. 17 ust. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴⁴.

Trzeba, więc stwierdzić, że tylko łączne spełnienie wszystkich wyżej wymienionych warunków⁴⁵ umożliwia podatnikowi skorzystanie z prawa do zastosowania zwolnienia podatkowego i wykazania osiągniętego w roku podatkowym dochodu – w części wydatkowanej na rzecz członków tej grupy w roku podatkowym lub w roku po nim następującym – w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) jako wolnego od podatku dochodowego od osób prawnych.

Grupy producentów rolnych są adresatem pomocy finansowej w zakresie wspierania rozwoju obszarów wiejskich realizowanej przez agencje płatnicze. Środki te mogą pochodzić m.in. z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej⁴⁶. Nadto pomoc ta może być finansowana z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020⁴⁷. Agencją

⁴³ Art. 7 u.p.d.p.

⁴⁴ Interpretacja indywidualna z dnia 11 marca 2014 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, sygn. ILPB3/423-588/13-4/JG, <http://sip.mf.gov.pl/> (dostęp 2.05.2018).

⁴⁵ Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 maja 2008 r., sygn. IBP3/423-122/08/AK, <http://sip.mf.gov.pl/> (dostęp 2.05.2018).

⁴⁶ Ustawa z dnia 28 listopada 2003 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich ze środków pochodzących z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1867 z późn. zm.).

⁴⁷ Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020 (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 627 z późn. zm.) oraz rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 2 sierpnia 2016 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania, wypłaty oraz zwrotu pomocy finansowej w ramach działania „Tworzenie grup producentów

redystrybuującą środki w obu przypadkach jest Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa. Z finansowoprawnego punktu widzenia środki pomocy ujęte są w budżecie środków europejskich⁴⁸. Natomiast analizując ich status na gruncie podatkowym, uznać należy, że otrzymana przez grupę producentów rolnych pomoc finansowa co do zasady stanowi jej przychód podatkowy. Jednakże w podatku dochodowym od osób prawnych przewidziano zwolnienie, zgodnie z którym wolne od podatku są kwoty otrzymane od agencji rządowych lub agencji wykonawczych, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa, z wyjątkiem dopłat do oprocentowania kredytów bankowych w zakresie określonym w odrębnych ustawach⁴⁹. Podkreślić należy, że zwolnienie to ma charakter bezwarunkowy, co oznacza, że dochody podatników z określonego w tym przepisie źródła są wolne od podatku dochodowego bez względu na ich późniejsze przeznaczenie⁵⁰.

Status prawny grupy producentów rolnych poświadcza, że jest ona zinstytucjonalizowaną formą kooperacji podmiotów prowadzących działalność rolniczą lub działy specjalne produkcji rolnej, czyli tworzy *sui generis* podmioty powiązane. Pamiętać jednak należy, że w podatkach dochodowych w sposób szczególnie wnikliwy są badane i oceniane wszelkie formuły powiązań kapitałowych, majątkowych czy rodzinnych, które skutkować mogą tzw. przerzucaniem dochodów. W sytuacji, gdy przez takie powiązania zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku tego podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały, organy podatkowe określają dochody podatnika oraz należny podatek bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. Z formalnego punktu widzenia na podatnikach, u których można stwierdzić dokonywanie transakcji z podmiotami powiązanymi, zgodnie z warunkami określonymi w ustawie, ciąży obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej tych transakcji⁵¹. Należy podkreślić jednak, że pomimo obiektywnych przesłanek pozwalających na uznanie grupy producentów

i organizacji producentów” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020 (Dz.U. z 2016 r. poz. 1284).

⁴⁸ Art. 117 w zw. z art. 184–193 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 869 z późn. zm.).

⁴⁹ Art. 17 ust. 1 pkt 48 u.p.d.p.

⁵⁰ Interpretacja indywidualna o z dnia 16 kwietnia 2014 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, sygn. ITPB3/423-16/14/MK; Interpretacja indywidualna z dnia 23 kwietnia 2010 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, sygn. ILPB3/423-113/10-5/EK; Interpretacja indywidualna z dnia 7 marca 2012 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, sygn. ILPB4/423-61/12-4/Ł.M; Interpretacja indywidualna z dnia 9 lipca 2012 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, sygn. ILPB4/423-119/12-3/DS; opubl. <http://sip.mf.gov.pl/> (dostęp 2.05.2018).

⁵¹ Zob. art. 9a ust. 1 u.p.d.p.

rolnych za podmioty powiązane ustawodawca traktuje tego podatnika w sposób szczególny. Wyraża się to w zwolnieniu z obowiązku sporządzania dokumentacji transakcji dokonywanych między grupą producentów rolnych wpisaną do rejestru a jej członkami. Ustawa określa rodzaje transakcji, co do których obowiązuje preferencyjne traktowanie. Odnoszą się one do:

- 1) odpłatnego zbycia na rzecz grupy producentów rolnych produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy;
- 2) odpłatnego zbycia przez grupę producentów rolnych na rzecz jej członków towarów wykorzystywanych przez członka do produkcji produktów lub grup produktów oraz świadczenia usług związanych z tą produkcją.

4. Zwolnienie z podatku od nieruchomości budynków i budowli zajętych przez grupę producentów rolnych

Grupy producentów rolnych działające jako osoby prawne podlegają także obowiązkowi podatkowemu w podatku od nieruchomości, jeśli są właścicielami, posiadaczami, użytkownikami wieczystymi nieruchomości objętymi zakresem tego podatku. Jednakże dla tej kategorii podatników w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych przewidziano specjalne zwolnienie podatkowe dotyczące budynków i budowli zajętych przez grupę producentów rolnych wpisaną do rejestru tych grup i wykorzystywane wyłącznie na prowadzenie działalności w zakresie sprzedaży produktów lub grup produktów wytworzonych w gospodarstwach członków grupy lub w zakresie określonym w art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1026, z późn. zm.), zgodnie z jej aktem założycielskim⁵².

Skorzystanie *ex lege* z tej preferencji podatkowej wymaga zatem łącznego spełnienia kilku warunków⁵³. Ich charakter wskazuje, że omawiane zwolnienie podatkowe ma konstrukcję mieszaną: podmiotowo-przedmiotową. Odniesienie się do dorobku judykatury wskazuje, iż w praktyce stosowania prawa interpretacja poszczególnych jego przesłanek budzi szereg wątpliwości.

Analizując zakres podmiotowy zwolnienia, wskazać trzeba, że uprawnionymi podatnikami do skorzystania z preferencji są wyłącznie grupy producentów rolnych wpisane do rejestru tych grup. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że

⁵² Art. 7 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1445), dalej u.p.o.l.

⁵³ W wyroku WSA w Lublinie z dnia 21 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 162/10, opubl. CBOSA, sąd stwierdził, że przedmiotowe zwolnienie podatkowe przysługuje wprost z mocy prawa w odniesieniu do opisanych w nim budynków i budowli, gdyż ustawa podatkowa nie przewiduje uprawnienia organu podatkowego do rozstrzygania decyzją (pozytywnie czy negatywnie) w przedmiocie tegoż zwolnienia.

wobec braku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych definicji pojęcia „grupa producentów rolnych”, dla zrekonstruowania jego znaczenia niezbędne jest odwołanie się do określenia przyjętego w ustawie o grupach producentów rolnych i ich związkach. Dokonując wykładni przepisów, Sąd uznał, że przedmiotowe zwolnienie nie obejmuje innych grup producentów wpisanych do rejestrów utworzonych na podstawie innych aktów prawnych, jak np. ustawa z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1131 z późn. zm.)⁵⁴. O ograniczeniu zakresu podmiotowego zwolnienia jedynie do grup producentów rolnych w rozumieniu ustawy o grupach producentów rolnych decydują zarówno względy formalno-poceduralne odróżniające ten podmiot od innych organizacji producenckich⁵⁵, jak i uzasadnienie legislacyjne, czyli tryb i sposób włączenia tegoż zwolnienia do porządku prawnego⁵⁶. Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego przepisy dotyczące zwolnień należy stosować w sposób ścisły i nie nadawać im treści ponad wynikającą z regulacji prawnej⁵⁷. Należy przyjąć więc, że w omawianym przypadku ustawodawca wskazuje na „grupy producentów rolnych” i rejestr tych grup. Z tego względu brak podstaw, aby zwolnienie rozszerzyć na inne grupy producenckie, w tym na wstępnie uznane grupy producentów owoców i warzyw czy uznane grupy producenckie. „Grupa producentów rolnych” i „wstępnie uznana grupa producentów” to zdaniem Sądu nie są podmioty tożsame⁵⁸. Stanowisko judykatury potwierdza doktryna, uznając, że brak jest podstaw prawnych, aby zwolnienie to rozszerzać na inne grupy producenckie przez zakwalifikowanie ich także jako grupy producentów rolnych (Aromiński 2015, s. 32).

Przedmiotowo zwolnienie ograniczone zostało do budynków i budowli zajętych przez grupy producentów rolnych i wykorzystywanych wyłącznie na prowadzenie działalności w ściśle określonym zakresie. Po pierwsze, warto wskazać, że zwolnienie obejmuje jedynie budynki i budowle. W doktrynie prawnopodatkowej podnosi się, że w aktualnym brzmieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest

⁵⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3754/14, opubl. CBOSA.

⁵⁵ Por. wyrok WSA w Poznaniu z 27 sierpnia 2014 r., sygn. akt III SA/Po 1496/13, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z 24 stycznia 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 2806/12; wyrok NSA z 11 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 112/15; wyrok NSA z dnia 1 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1428/13; wyrok NSA z dnia 19 listopada 2014 r., sygn. akt II FSK 2685/12; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 września 2015 r., sygn. akt I SA/Po 100/15; opubl. CBOSA.

⁵⁶ Art. 2 ustawy z dnia 15 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. z 2006 r. nr 251, poz. 1847).

⁵⁷ Zob. wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. akt U 6/97, opubl. OTK 1997 nr 5–6, poz. 65.

⁵⁸ Wyrok NSA z 11 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 112/15; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1321/16; opubl. CBOSA.

możliwe rozszerzenie jego stosowania na grunty czy części budynków i części budowli stanowiących w podatku od nieruchomości odrębny do budynków i budowli przedmiot opodatkowania (Borszowski, Stelmaszczyk 2015, s. 38).

Po drugie, podkreślić należy, że „wykorzystywanie” zajętych przez grupę producentów rolnych budynków polegać ma na sprzedaży produktów lub grup produktów wytworzonych w gospodarstwach członków grupy. Jak wskazują opracowania praktyczne, tego rodzaju działalność dotyczy zatem głównie budynków służących jako sklepy czy hurtownie, w których owa sprzedaż jest prowadzona. Nadto zauważyć trzeba, że w sytuacji, gdy grupa producentów rolnych będzie dokonywała sprzedaży produktów lub grup produktów, które nie zostały wytworzone w gospodarstwach członków grupy, zwolnienie od podatku od nieruchomości nie znajduje zastosowania. Dotyczy to także wypadku, gdy nawet część produktów będzie pochodziła z innych gospodarstw niż gospodarstwa członków grupy. W takim stanie faktycznym także nie zostaną wyczerpane przesłanki uprawniające do korzystania ze zwolnienia. W analizowanym przepisie wyraźnie jest bowiem mowa, iż budynki i budowle muszą być wykorzystywane „wyłącznie” na określoną działalność (Dowgier 2010). Warto w tym miejscu jednak wskazać pewne nieścisłości w ujęciu prawnym. Ustawodawca, posługując się pojęciem „gospodarstwa członków grupy”, nie definiuje tego terminu. Posłużenie się w tym wypadku pojęciem legalnym „gospodarstwa rolnego” powodowałoby wyłączenie z zakresu zwolnienia członków grupy prowadzących działalność w ramach działów specjalnych produkcji rolnej. Taka wykładnia byłaby jednak sprzeczna z istotą grupy producentów rolnych, o której była mowa wyżej. Problem ten był sygnalizowany w literaturze przedmiotu, nie doczekał się jednak jednoznacznej interpretacji (Borszowski, Stelmaszczyk 2015, s. 37).

Po trzecie, podlegające zwolnieniu budynki i budowle mogą być także wykorzystywane, o ile taką działalność przewiduje akt założycielski, na: zaopatrzenie członków grupy w środki produkcji, wspólne użytkowanie sprzętu rolniczego, promocję produktów lub grupy produktów wprowadzanych do obrotu, przechowywanie, konfekcjonowanie i standaryzację produktów lub grupy produktów⁵⁹. Wyliczenie powyższe nie ma charakteru zamkniętego. Wskazuje na to użyte w ustawie o grupach producentów rolnych sformułowanie „w szczególności”. Biorąc więc pod uwagę, że te rodzaje „wykorzystywania” przez grupę producentów rolnych budynków i budowli stanowią alternatywną działalność rozszerzającą uprawnienie do zwolnienia, nie można w sposób jednoznaczny stwierdzić pełnego katalogu rodzajów działalności grupy. Z formalnoprawnego punktu widzenia można jedynie przyjąć, że musi być ona wyekspozowana w akcie założycielskim. Uznać należy, że

⁵⁹ Art. 4 ust. 2 u.g.p.r.

w tym zakresie przepisy nie są w pełni jednoznaczne, ich brzmienie pozwalałoby już na etapie tworzenia grupy producentów rolnych na takie sformułowanie aktu założycielskiego, aby jego treść w omawianym zakresie mogła wpływać na zakres preferencji podatkowych. Doktryna prawnopodatkowa przychyliła się raczej do zwężającej wykładni tego przepisu, obejmującej jedynie formy działalności wskazane w art. 4 ust. 2 ustawy o grupach producentów rolnych (Borszowski, Stelmaszczyk 2015, s. 38).

5. Uwagi końcowe

Powyższa analiza może stanowić podstawę do sformułowania kilku konkluzji.

Po pierwsze, specyfika grupy producentów rolnych polega na uznaniu przedsiębiorcy wyposażonego w osobowość prawną za odrębny podmiot prawa – skupiający i reprezentujący interesy jej członków, prowadzących działalność rolniczą lub tzw. działy produkcji rolnej. Zasadniczym celem funkcjonowania grupy nie jest jednak w rzeczy samej prowadzenie działalności rolniczej czy działów specjalnych produkcji rolnej. Jak wskazano w artykule, istotą organizowania się producentów rolnych w grupy producentów rolnych jest pomocniczy charakter działalności prowadzonej przez taką grupę wobec jej członków. Ta specyfika znajduje odzwierciedlenie w preferencjach podatkowych skierowanych do tej kategorii podatników.

Po drugie, determinantem formalnoprawnym jest uzyskanie przez przedsiębiorcę statusu grupy producentów rolnych w drodze administracyjnoprawnej. Zarejestrowanie podmiotu jako grupy producentów rolnych wymaga spełnienia szeregu warunków o charakterze podmiotowo-przedmiotowym oraz formalnym. Następstwem uzyskania tego statusu są niebagatelne merytorycznie konsekwencje finansowoprawne. Przejawiają się one w możliwości uzyskania skierowanych do grup producentów rolnych środków pomocowych, natomiast w sferze podatkowej – uzyskania specjalnych przywilejów podatkowych.

Po trzecie, należy podkreślić, że grupy producentów rolnych nie posiadają wyodrębnionego statusu prawnopodatkowego, którego natura prawna prowadziłaby do pełnego uprzywilejowania tego podmiotu. Natomiast polskie prawo podatkowe przyznaje tej specyficznej konstrukcji prawnej pewne istotne przywileje podatkowe o mieszanej konstrukcji podmiotowo-przedmiotowej, w której znacznie ma nie tylko status podmiotu, ale także przedmiotowe przeznaczenie źródeł przychodów czy wykorzystanie zajętych przez grupy budynków i budowli.

Po czwarte, można stwierdzić, że przepisy prawne, w szczególności podatkowe, ale także dotyczące organizacji i funkcjonowania grup producentów rolnych, nie są jednoznaczne i w pełni czytelne. Świadczy o tym wiele wątpliwości wykazanych w niniejszym opracowaniu, podnoszonych także w praktyce przez podatników,

podlegających licznym rozstrzygnięciom sądów administracyjnych czy interpretacjom organów podatkowych. Nie wydaje się, aby można uznać ten stan prawny za pożądany. Biorąc powyższe pod uwagę, należałoby zgłosić postulat *de lege ferenda* o potrzebie rewizji przepisów o grupach producenckich (nie tylko „grupach producentów rolnych”) pod kątem ujednolicenia ich statusu prawnopodatkowego.

Bibliografia

- Aromiński K. (2015). Zwolnienie grup producentów rolnych od podatku od nieruchomości. *Nieruchomości*, 3, 30–32.
- Biskup R. (2007). Grupa producentów rolnych jako nowoczesna forma prowadzenia działalności gospodarczej w rolnictwie. W: M. Szewczak, R. Sura (red.). *Wspólna Polityka Rolna: Tradycja i nowoczesność* (s. 43–58). Lublin: Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego.
- Borszowski P., Stelmaszczyk K. (2015). Zwolnienie budynków i budowli zajętych przez grupę producentów rolnych z podatku od nieruchomości. *Finanse Komunalne*, 5, 31–40.
- Dowgier R. (2010). Czy spółdzielnia producentów owoców i warzyw może korzystać ze zwolnienia od podatku od nieruchomości uregulowanego w art. 7 ust. 1 pkt 13 u.p.o.l.? W: R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski (red.). *Leksykon podatków i opłat lokalnych* (s. 275–277). Warszawa: Wolters Kluwer.
- Goszka W. (2010). Prawno-ekonomiczne uwarunkowania działalności grup producentów rolnych. W: S. Zawisza (red.). *Perspektywy rozwoju grup producentów rolnych: Szanse i zagrożenia* (s. 39–47). Bydgoszcz: Wydawnictwa Uczelniane Uniwersytetu Technologiczno-Przyrodniczego.
- Jabłonka R. (2007). *Grupy producentów rolnych w wybranych gałęziach produkcji rolnej*. Siedlce: Akademia Podlaska.
- Jeżyńska B. (2005). Pojęcie producenta rolnego w ustawodawstwie europejskim (zagadnienia wybrane). *Studia Iuridica Lublinensia*, 6, 25–42.
- Jeżyńska B. (2008). Postępowanie rejestrowe grup i organizacji producentów rolnych jako przedsiębiorców branżowej organizacji rynków rolnych. *Samorząd Terytorialny*, 4, 59–71.
- Kucia-Guściora B. (2017). *Agricultural producer groups in Polish Corporate Income Tax*. W: P. Smoleń, M. Burzec (red.). *Essential Problems with Taxation of Agriculture* (s. 23–35). Lublin: Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego.
- Marcysiak T. (2010). *Spółeczne uwarunkowania działalności grup producentów rolnych*. W: S. Zawisza (red.). *Perspektywy rozwoju grup producentów rolnych: Szanse i zagrożenia* (s. 111–123). Bydgoszcz: Wydawnictwa Uczelniane Uniwersytetu Technologiczno-Przyrodniczego.
- Mickiewicz A., Wawrzyniak B.M. (2011). Kierunki rozwoju systemu wsparcia dla grup producentów rolnych. *Journal of Agribusiness and Rural Development*, 2 (20), 103–113.
- Stoma M. (2013). *Grupy producentów rolnych: Uwarunkowania i funkcjonowanie*. Lublin: Q&R Polska.

- Suchoń A. (2012). Fundusze unijne jako instrument rozwoju spółdzielczości w rolnictwie i na terenach wiejskich. *Studia Iuridica Agraria*, 10, 385–403.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1892 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1026 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1131 z późn. zm.).

Fundamental Issues of the Tax Preferences for the Groups of Growers

Abstract: The article touches upon the issue of the tax preferences dedicated to the groups of growers. The author relates to an important aspect of the group of growers and their functioning in Poland, that is their legal-fiscal status. The current construct of preferences for the group of growers has been thoroughly analysed from the legal point of view of the two substantial taxes: corporate income tax and property tax. In order to outline the legal-fiscal status, the key formal/legal and organisational issues of the groups of growers have to be explained. The article discusses in detail the conditions for the implementation of corporate income tax exemptions dedicated to the groups of growers. The exemptions relate not only to the means of earmarking the income, but also to the tax-free EU funds which are distributed by government agencies. Moreover, it considers preferential exclusion of the groups of growers from the tax construction – the related parties. The author also refers to the property tax exemptions of buildings and structures occupied by a group of growers. The exemptions discussed appear to raise numerous issues in the implementation of legislation. The situation stems from the unclear tax regulations as well as from their limited application due to formal/legal grounds.

Keywords: groups of growers, corporate income tax, property tax.