

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukow
Zbigniew Luty
Aleksandra Łakomiak
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-435-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Halina Buk: Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych	23
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar: Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe	46
Olga Grzybek: Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
Natalia Jevseychikova: Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi	66
Małgorzata Kamieniecka: Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce	77
Yury Karaleu: Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”	89
Joanna Koczar: Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
Iwona Kumor, Lucyna Poniadowska: Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF	133
Aleksandra Łakomiak: Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodniczych grup producentów rolnych	148
Przemysław Mućko: Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	170
Wojciech A. Nowak: Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
Anastazja Piekarska: Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
Edward Pielichaty: Zasady rachunkowości Banku w Świdwie Rekomendacji U.....	208

Katarzyna Piotrowska: Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
Lucyna Poniatowska: Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
Paweł Rumniak: Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
Tatiana Verezubova: Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
Edward Wiszniowski: Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
Aneta Wszelaki: Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
Katarzyna Żuk: Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

Summaries

Halina Buk: Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar: Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
Olga Grzybek: Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
Natalia Jevseychikova: Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
Małgorzata Kamieniecka: The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
Yury Karaleu: Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
Joanna Kocz ar: Accounting services as services for business – international aspect.....	118

Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment	132
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS	147
Aleksandra Łakomiak: Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups	169
Przemysław Mućko: Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
Wojciech A. Nowak: Public finance sector accounting as an industry accounting	194
Anastazja Piekarska: Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus	207
Edward Pielichaty: The rules of bank accounting in the light of Recommendation U	216
Katarzyna Piotrowska: Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation	228
Lucyna Poniatowska : Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Intangible assets in Polish mining industry	249
Paweł Rumniak: Brand as a company asset.....	260
Adrian Ryba: Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article	271
Tatiana Verezubova: Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies	281
Edward Wiszniowski: A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions?	295
Aneta Wszelaki: Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
Katarzyna Żuk: Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes	318

Aleksandra Łakomiak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

BRANŻOWE PROBLEMY RACHUNKOWOŚCI I PODATKÓW OGRODNICZYCH GRUP PRODUCENTÓW ROLNYCH

Streszczenie: Od 2001 r. powstają w Polsce ogrodnicze grupy producentów rolnych. Przybierają one różną formę prawną, wynikającą z przepisów prawnych, która warunkuje ich status prawny i zasady funkcjonowania. Celem badań było wskazanie niedostatków regulacji prawnych w zakresie tworzenia i funkcjonowania ogrodniczych grup producentów rolnych oraz skutki podatkowe i księgowo wybroru konkretnej formy prawnej. Osiągnięcie celów wymagało przeprowadzenia badań w ogrodniczych grupach producentów rolnych. Do badań wybrano grupy z województwa dolnośląskiego. W identyfikacji nieścisłości prawa regulującego stosunki ogrodniczych grup producentów rolnych zastosowano metody wywiadu bezpośredniego oraz analizę porównawczą warunków prawnych prowadzenia działalności w tej branży. Wnioski wyciągnięte na podstawie badań wskazują, że nie w każdym przypadku zakładania grupy najbardziej odpowiednią formą prowadzenia działalności ogrodniczej jest spółka kapitałowa.

Słowa kluczowe: rolnictwo, ogrodnicze grupy producentów rolnych, forma prawna, podatki.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.12

1. Wstęp

Z myślą o organizowaniu rynku rolnego z udziałem producentów w 2000 r. została uchwalona ustawa o grupach takich właśnie producentów i ich związkach, mająca na celu wsparcie procesu gospodarczego organizowania się rolników. Już w kolejnym roku, tj. od 2001 r., powstały w Polsce pierwsze grupy producentów rolnych. Początkowo ich tworzenie następowało bardzo powoli. Przed akcesją Polski do Unii Europejskiej liczba grup producentów rolnych w kraju wynosiła 61, w tym najwięcej, bo aż 20, stanowiły grupy producentów owoców i warzyw. W 2014 r. 75% działających grup zajmuje się produkcją i sprzedażą owoców [<http://www.portalspozywczy>]. Producenci owoców i warzyw są obecnie zorganizowani w ok. 17-18% [Malec (2014)].

W województwie dolnośląskim na 85 grup zarejestrowanych w 2010 r. w Urzędzie Marszałkowskim tylko jedna była wstępnie uznana za grupę producencką owo-

ców i warzyw [Czyszczoń 2010]. Z kolei w 2014 r. wśród 183 grup było ich już 11 [Rejestr Grup... 2014].

Dane dotyczące procesu organizowania się rolników w Polsce potwierdzają, że problemy do rozwiązania okazały się znacznie większe niż pierwotnie zakładano [Domagalski 2010]. Zdaniem A. Domagalskiego niezorganizowanie polskich rolników jest przede wszystkim wynikiem upadku po 1990 r. spółdzielczości rolniczej, która co prawda była nadmiernie uzależniona od państwa, lecz skupowała od rolników około 60% produktów rolnych, tj. podobną wielkość jak spółdzielnie rolnicze w krajach UE-15. Niestety wadliwość polskiego prawa spółdzielczego powoduje, że liczba spółdzielni powoli, lecz systematycznie maleje. W związku z działaniami Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (ARiMR) pada pytanie o przyszłość polskich producentów, tj.: czy polskie grupy producentów owoców i warzyw znikną z rynku? *Audyt unijny wykazał błędy systemowe na etapie wdrażania przepisów unijnych na grunt polski przez ARiMR oraz zaniedbania administracji, do których zalicza się zmiany przepisów, często działających wstecz, i sprzeczne wytyczne urzędników ARMiR-u* [<http://www.sadownictwo.com.pl> 2014]. Tylko w 2013 roku wprowadzono trzy przepisy, których literalne wdrożenie będzie owocowało nakazem zwrotu otrzymanej pomocy finansowej wraz z odsetkami.

Rodzaj bytu prawnego, jaki przybierają podmioty gospodarki, wynika z przepisów prawnych, określa status prawny i zasady funkcjonowania. W 2014 r. grupy funkcjonowały w 65% w formie spółek z o.o., 31% stanowiły spółdzielnie, 3% zrzeszenia i 1% stowarzyszenia [<http://www.ksow.pl> 2014]. Odpowiednio w województwie dolnośląskim: 90, 6 i 4% [Rejestr Grup ... 2014].

W artykule postawiono hipotezę, że nie wszystkie formy prowadzenia działalności są prawnie i ekonomicznie uzasadnione (korzystne) dla ogrodnich grup producentów rolnych. Weryfikacja przypuszczenia wymaga osiągnięcia celu, jakim jest wskazanie niedostatków regulacji prawnych w zakresie tworzenia i funkcjonowania ogrodnich grup producentów rolnych (OGPR) oraz wskazanie najważniejszych problemów podatkowych związanych z wyborem konkretnej formy. Osiągnięcie celów artykułu wymaga przeprowadzenia badań w ogrodnich grupach producentów rolnych. Do badań wybrano jednostki z województwa dolnośląskiego. W badaniach zastosowano metodę wywiadu bezpośredniego oraz analizę porównawczą warunków prawnych prowadzenia działalności.

2. Podmiotowość ogrodnich grup producentów rolnych

Producenci rolni mogą organizować się w grupy producentów oraz związki takich grup, ale muszą zarejestrować się jako podmioty gospodarcze posiadające osobowość prawną. W Polsce kwestie wspólne dla wszystkich osób prawnych są regulowane przez kodeks cywilny [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964]. Osobami prawnymi są jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną.

Osoba prawna, jako jednostka organizacyjna dysponująca na ogół wyodrębnionym majątkiem, jest samodzielnym podmiotem prawa powołanym do osiągnięcia pewnego celu i ponoszącym odpowiedzialność za swoje działania. Osobowość prawną posiadają tylko te jednostki, którym przez przepisy została ona wyraźnie przyznana. Osoba prawna nabywa zdolność prawną, podobnie jak zdolność do czynności prawnych, z chwilą utworzenia, dzięki czemu zyskuje możliwość, by na drodze własnego, samodzielnego działania, poprzez czynności prawne, nabywać prawa i zaciągać zobowiązania. Osoba prawna posiada odrębny majątek, którym odpowiada za swoje zobowiązania i szkody wyrządzone z tytułu czynu niedozwolonego oraz z winy jej organu. Czynności prawnych osoby prawne dokonują bowiem za pośrednictwem swych organów, czyli osób fizycznych, które tworzą i wyrażają ich wolę oraz działają w imieniu i na rzecz tej osoby prawnej, np. dyrektor, zarząd spółki z o.o. Działanie organu osoby prawnej jest traktowane w obrocie, w odróżnieniu od działania przez pełnomocnika, jak działanie samej osoby prawnej, ponieważ sam organ nie jest podmiotem stosunku prawnego.

Byt osoby prawnej ustaje w następstwie upływu czasu, na który została powołana, z woli jej organów lub założyciela oraz w wyniku orzeczenia sądowego. Także zmiany organizacyjne (fuzja, podział) czy przekształcenia formy działania są powodem ustania bytu osoby prawnej. Ustanie bytu osoby prawnej następuje z chwilą wykreślenia z rejestru. W celu zakończenia bieżącej działalności, zaspokojenia wierzycieli i podziału majątku przeprowadza się likwidację osoby prawnej.

Forma prawna jednostki jest określana jednoznacznie przez wskazanie jej szczególnej formy, do której podmiot jest zaklasyfikowany:

- a) spółki kapitałowe: spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne,
- b) spółdzielnie,
- c) stowarzyszenia,
- d) związki grup producentów rolnych [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 lipca 1999].

Każda z tych form działa na podstawie innych uregulowań ustawowych określających warunki prowadzenia działalności gospodarczej, tj.:

- a) Kodeks spółek handlowych w odniesieniu do spółek kapitałowych (K.s.h.) [Ustawa z dnia 15 września 2000],
- b) Prawo spółdzielcze w odniesieniu do spółdzielni [Ustawa z 16 września 1982],
- c) Prawo o stowarzyszeniach w odniesieniu do stowarzyszeń rejestrowych [Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989],
- d) Ustawa o społeczno-zawodowych organizacjach rolników w przypadku zrzeszeń [Ustawa z dnia 8 października 1982].

Grupy ogrodnicze mają zatem do wyboru cztery formy prowadzenia działalności gospodarczej: spółdzielnie, spółki kapitałowe, stowarzyszenia i zrzeszenia. Czy wybór formy prawnej dla ogrodniczej grupy producentów rolnych powinien być dowolny? Czy jednak przy podjęciu decyzji o jej wyborze powinny decydować pewne szczególne przesłanki?

Jednostka organizacyjna uzyskuje osobowość prawną z chwilą jej wpisu do właściwego rejestru. Zatem grupa producentów, jak wszyscy przedsiębiorcy będący osobami prawnymi, ma obowiązek zarejestrować się w rejestrze przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS), dokonując wpisu do:

a) rejestru przedsiębiorców lub

b) rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji [art. 1. ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym].

Wnioski o wpis do rejestru składa się do sądu rejonowego (sądu gospodarczego) właściwego ze względu na siedzibę podmiotu, którego wpis dotyczy. Rejestracja przedsiębiorców w KRS kosztuje, a opłata za tę czynność jest różna w zależności od formy prawnej. Zgodnie z art. 52 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, od wniosku o zarejestrowanie podmiotu w rejestrze przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym pobiera się opłatę stałą w kwocie 500 zł, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Od wniosku o zarejestrowanie w drugim z rejestrów pobiera się opłatę stałą w kwocie 250 zł, jednak wynosi ona 500 zł, jeżeli wniosek dotyczy jednocześnie wpisu do rejestru przedsiębiorców.

Dodatkowo z faktem złożenia wniosku o wpis podmiotu wiąże się konieczność ogłoszenia tego wpisu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym, chyba że ustawa stanowi inaczej [Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997], co kosztuje dodatkowe 100 złotych.

Zatem każda spółka kapitałowa podlega obowiązkowi wpisu do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. Dopiero z chwilą wpisu spółka kapitałowa w organizacji staje się właściwą spółką z o.o. albo akcyjną i uzyskuje osobowość prawną (art. 12 K.s.h.).

Wpisy dokonywane przez stowarzyszenia powinny być zwolnione z opłaty sądowej na podstawie art. 17 ust. 4 ustawy Prawo o stowarzyszeniach, zgodnie z którym „postępowanie w sprawach o wpis stowarzyszenia do rejestru stowarzyszeń, innych organizacji społecznych i zawodowych, fundacji oraz publicznych zakładów opieki zdrowotnej do Krajowego Rejestru Sądowego jest wolne od opłat sądowych” [Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989]. Jednak dla stowarzyszeń rejestrujących się w obu rejestrach opłata wynosi 600 zł, w tym 500 zł to opłata za wpis do rejestru przedsiębiorców, a 100 zł za ogłoszenie tego wpisu w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Przy jednoczesnym rejestrowaniu w dwóch rejestrach sąd pobiera tylko jedną opłatę, co jest zgodne z zasadą, że jeżeli przepis przewiduje dla danego rodzaju spraw opłaty w różnych wysokościach, to pobiera się opłatę wyższą. Jeżeli grupa składa w KRS jednocześnie kilka wniosków na kilku formularzach, pobierana jest jedna wyższa opłata.

Porównanie wysokości opłat obowiązujących w postępowaniu rejestrowym w Krajowym Rejestrze Sądowym pozwala stwierdzić, że nie należy kierować się wysokością opłat przy podejmowaniu decyzji o formie prawnej prowadzonej działalności (tab. 1).

Tabela 1. Opłaty rejestracyjne podmiotów podlegających wpisowi w KRS

Podmiot	Rejestracja	Zmiana wpisu w rejestrze	Wykreślenie z KRS***
Spółka z o.o.	500 zł	250 zł	300 zł
Spółdzielnia	500 zł	250 zł	300 zł
Stowarzyszenie *	0 zł	0 zł lub 150 zł**	300 zł
Zrzeszenie	250 zł	150 zł	300 zł

* Jeśli prowadzi działalność gospodarczą, to opłaty są pobierane jak przy wpisie do rejestru przedsiębiorców; ** Nie w każdym wydziale KRS zgłoszenie zmiany danych przez stowarzyszenie jest bezpłatne. Czasami sędzia uznaje, iż zwolnienie dotyczy tylko opłat za rejestrację w KRS, a nie za zgłoszenie zmian. Dla stowarzyszenia, które jest w rejestrze przedsiębiorców: 250 zł za aktualizację w rejestrze przedsiębiorców i 250 zł za publikację w Monitorze Sądowym i Gospodarczym; *** Wykreślenie z rejestru przedsiębiorców bez wykreślenia z KRS opłata wynosi 150 zł.

Źródło: <http://bip.ms.gov.pl/pl/rejestry-i-ewidencje/okrajowy-rejestr-sadowy/opłaty-obowiązujące-w-postępowaniu-rejestrowym/> (01.07.2014).

Zarejestrowana w KRS grupa staje się jednostką majątkowo wyodrębnioną, czyli przedsiębiorcą, za którego uznaje się m.in.: osobę prawną i jednostkę organizacyjną niebędącą osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną. OGPR, przyjmując odpowiednią formę prawną, nabywa możliwość bycia podmiotem uprawnień i obowiązków, wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą [Ustawa z dnia 2 lipca 2004].

Działalność gospodarcza grupy jest działalnością zarobkową, która ma przynosić w zamierzeniu zysk, a także działalnością zawodową wykonywaną w sposób zorganizowany – profesjonalny, zapewniający bezpieczeństwo i pewność obrotu i w sposób ciągły – stały, powtarzalny. Z powyższego wynika, że działalność gospodarcza OGPR nie jest przypadkowym, jednostkowym wydarzeniem.

3. Formy prawne ogrodniczej grupy producentów rolnych

Każdy z producentów rolnych może założyć spółkę kapitałową [Ustawa z dnia 15 września 2000]. Przystępując do spółki z o.o., zamiast akcyjnej, musi wnieść kapitał w dużo niższej wysokości, ale w określonej w przepisach i w umowie spółki (od 2009 r. łącznie nie mniej niż 5000 zł)¹. Kapitał zakładowy spółki z o.o. dzieli się na udziały, a jego wysokość można uzależnić od liczby uczestników danej grupy producenckiej. Przy minimalnej kodeksowej wysokości kapitału każdy może wnieść na przykład po 1000 zł. Ze względu na niewielką kwotę kapitału ta forma prawna jest przydatna do prowadzenia przedsięwzięć gospodarczych średnich rozmiarów, ze stosunkowo niewielką liczbą wspólników. Wkłady majątkowe wspólników mogą przyjąć postać pieniężną lub rzeczową i przechodzą na własność spółki. W zebraniu założycielskim musi uczestniczyć notariusz, albowiem prawo wymaga

¹ Ze względu na to, że nie powstała dotychczas ani jedna spółka akcyjna grupująca rolników, ta forma nie będzie omawiana.

dla zawarcia umowy spółki z o.o. formy aktu notarialnego. Umowa ta, zwana aktem założycielskim, powinna określać sposób działania spółki i zasady podziału zysku. Liczba posiadanych przez wspólnika udziałów decyduje o wielkości uprawnień danego wspólnika, o sile i znaczeniu w spółce. Liczba nabytych udziałów będzie odpowiadać proporcjonalnie udziałom w zyskach. Udziały są zbywalne – można je sprzedać, zamienić, zastawić, darować lub dziedziczyć.

Może być tworzona w każdym celu prawnie dopuszczalnym, nie tylko w celach gospodarczych. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, wbrew swojej nazwie, odpowiada całym swoim majątkiem. Pod tym względem nie różni się od wszelkich osób fizycznych i prawnych. Za zobowiązania odpowiada sama spółka, całym posiadaniem w danej chwili i przyszłym majątkiem. Natomiast wspólnicy za zobowiązania spółki nie odpowiadają swoim osobistym majątkiem, z wyjątkiem zobowiązań podatkowych spółki, jeżeli dotyczą okresu, w którym byli udziałowcami, w takiej części, w jakiej uczestniczyli w podziale zysku.

Kolejną formą prawną, którą należy wziąć pod uwagę, tworząc ogrodniczą grupę producentów, jest spółdzielnia. Zgodnie z Prawem spółdzielczym spółdzielnia jest dobrowolnym zrzeszeniem nieograniczonej liczby osób (minimalna liczba członków założycieli w przypadku spółdzielni produkcji rolnej wynosi 5 osób fizycznych, tak jak w ustawie o grupach), o zmiennym składzie osobowym i zmiennym funduszu udziałowym, które w interesie swoich członków prowadzi wspólną działalność gospodarczą [Ustawa z 16 września 1982]. Spółdzielnia może prowadzić działalność społeczną i oświatowo-kulturalną na rzecz swoich członków i ich środowiska.

Działalność gospodarczą, obok fakultatywnej działalności niegospodarczej, mogą prowadzić jedynie spółdzielnie szczebla podstawowego, składające się z osób fizycznych oraz prawnych, ale nie będące związkami spółdzielczymi. Związki spółdzielcze mogą prowadzić tylko działalność niegospodarczą. Działalność gospodarcza spółdzielni prowadzona jest na innych zasadach (społeczno-gospodarczych) niż spółki prawa handlowego, ponieważ powinny być traktowane jak podmioty o charakterze społeczno-gospodarczym [Cioch 2011].

Prawo spółdzielcze wprowadza przepisy szczególne dla spółdzielni produkcji rolnej i spółdzielni kółek rolniczych. Przedmiotem działalności rolniczej spółdzielni produkcyjnej jest prowadzenie wspólnego gospodarstwa rolnego oraz działalności na rzecz indywidualnych gospodarstw rolnych członków. Spółdzielnia może również prowadzić inną działalność gospodarczą. Członkami spółdzielni mogą być rolnicy będący:

- 1) właścicielami lub posiadaczami samoistnymi gruntów rolnych;
- 2) dzierżawcami, użytkownikami lub innymi posiadaczami zależnymi gruntów rolnych.

Członkami spółdzielni mogą być również inne osoby mające kwalifikacje przydatne do pracy w spółdzielni. Podobne zapisy znaleźć można w umowach spółek OGPR.

Warunkiem uzyskania członkostwa w spółdzielni jest złożenie pisemnej deklaracji, wniesienie wpisowego i zadeklarowanych udziałów. Każdy członek spółdzielni musi zadeklarować w niej co najmniej jeden udział, chyba że statut spółdzielni przewiduje większą ich liczbę. W odróżnieniu od spółek kapitałowych członkowie zakładający spółdzielnię nie muszą dysponować żadnym określonym przez prawo minimalnym kapitałem założycielskim, jak w spółkach kapitałowych.

Kolejnym czynnikiem odróżniającym spółdzielnię od kapitałowych spółek handlowych jest „zasada otwartych drzwi”. Przejawia się ona w tym, iż każda osoba, po spełnieniu odpowiednich przesłanek ujętych w statucie bądź przepisie prawa, może przystąpić do spółdzielni. Zasada otwartych drzwi nie wywołuje cywilnoprawnego roszczenia o przystąpienie w poczet członków spółdzielni. Zasada dobrowolności zrzeszania się ma także istotne znaczenie przy występowaniu ze spółdzielni. Polega na tym, że spółdzielca może w każdej chwili, po upływie nawet jednomiesięcznego okresu wypowiedzenia, wystąpić ze spółdzielni i nie musi w tym celu – tak jak w spółkach – szukać nabywcy na swoje udziały.

Osoba, która została członkiem, może korzystać z jej świadczeń w sposób przewidziany w statucie. Członek spółdzielni może z niej wystąpić za wypowiedzeniem. Może też zostać wykreślony z rejestru członków spółdzielni lub wykluczony.

Majątek spółdzielni nie jest prywatną własnością jej członków, pomimo dosłownego brzmienia art. 3 Prawa spółdzielczego. Majątek spółdzielni nie odpowiada pojęciu własności w znaczeniu cywilnoprawnym. Użyte w ustawie wyrażenie „majątek” nie jest równoznaczne z określeniem „mienie” zawartym w przepisie art. 44 Kodeksu cywilnego [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964], który stanowi, iż to pojęcie oznacza, obok własności, także inne prawa majątkowe. Sformułowanie użyte w art. 3 Prawa spółdzielczego należy rozumieć jako zakwalifikowanie własności spółdzielczej stanowiącej formę własności grupowej do typu własności prywatnej. Przepis ten nie przyznaje natomiast członkom spółdzielni bezpośredniego prawa do rozporządzania majątkiem spółdzielni w zakresie przyznanym właścicielowi przez przepis art. 140 Kodeksu cywilnego. Podmiotem własności w znaczeniu cywilnoprawnym jest spółdzielnia jako osoba prawna, nie zaś poszczególni jej członkowie. Spółdzielnie, stając się z chwilą wpisania do rejestru osobami prawnymi, stają się podmiotami prawa cywilnego, w tym również prawa własności rzeczy, i wykonują to prawo w granicach określonych przez Kodeks cywilny. W uchwale z 6 lutego 1996 r. (III CZP 4/96, OSNC 1996, nr 4, poz. 58) Sąd Najwyższy podniósł, że art. 3 Prawa spółdzielczego nie ustanawia zasady, iż członkowie są współwłaścicielami nieruchomości spółdzielczych czy innych praw, a zawiera jedynie określenie majątku spółdzielczego traktowanego dawniej jako mienie społeczne [Wrona 2009]

Każda spółdzielnia zgodnie z prawem obligatoryjnie tworzy dwa fundusze: udziałowy i zasobowy. Fundusz udziałowy powstaje z wpłat członków i z części nadwyżki bilansowej, którą jest zysk netto. Dla porównania w spółce z o.o. zgodnie z kodeksem spółek handlowych z wkładów udziałowców obowiązkowo tworzony jest fundusz zakładowy, a jeżeli udział jest obejmowany po cenie wyższej od war-

tości nominalnej, to wtedy nadwyżka ta jest przeznaczana na tworzenie kapitału zapasowego. Na zwiększenie kapitału zakładowego spółka z o.o. może – na podstawie prawnie podjętej uchwały zgromadzenia wspólników – przeznaczyć część nie podzielonego, czystego zysku lub też uprzednio utworzonego z czystego zysku kapitału zapasowego lub rezerwowego, co oznacza w istocie dokonanie wtórnego podziału zysku.

Inną istotną cechą odróżniającą spółdzielnię od spółek kapitałowych jest to, że zmiana liczby członków i zmiana funduszu udziałowego są wewnętrzną sprawą spółdzielni, realizowaną na poziomie jej zarządu lub rady nadzorczej, gdy tymczasem np. podwyższenie kapitału zakładowego spółek kapitałowych wymaga skomplikowanej procedury.

Fundusz zasobowy zasilany jest co roku w rolniczej spółdzielni produkcyjnej na poziomie 3% z nadwyżki bilansowej, do czasu, aż osiągnie wysokość wniesionych udziałów obowiązkowych, oraz z bezzwrotnych wpłat wpisowego przez członków.

W przeciwieństwie do spółek prawa handlowego członkom nie przysługuje roszczenie do określonej części funduszu zasobowego – wpisowego, ponieważ należy on do społeczności członkowskiej i jest niepodzielny. W razie rozwiązania spółdzielni fundusz ten nie może być rozdzielony pomiędzy członków, a jedynie przeznaczony na cele spółdzielcze (pokrycie straty bilansowej).

Statut może przewidywać wnoszenie przez członków wkładów na własność spółdzielni lub do korzystania z nich przez spółdzielnię na podstawie innego stosunku prawnego. Może być zastrzeżona potrzeba wniesienia wkładu rzeczowego (maszyny, grunt, zwierzęta) lub pieniężnego. Członek posiadający grunty może być zobowiązany wnieść je w całości lub części. Wkładem gruntowym są zarówno grunty oraz budynki lub ich części, jak i inne urządzenia trwale z gruntem związane, znajdujące się na tych gruntach w chwili ich wniesienia. Użytkowanie przez spółdzielnię wkładów gruntowych jest odpłatne, dlatego statut musi określać zasady wynagradzania za użytkowanie tych wkładów.

Co najważniejsze, członek będący właścicielem gruntu, budynków i innych urządzeń stanowiących wkład może tym wkładem rozporządzać, co znaczy, że wycofując się, otrzymuje ten sam grunt, który wniósł, o ile potrzeby wspólnej gospodarki nie stoją temu na przeszkodzie. W przeciwnym razie otrzymuje grunt równoważny (z uwzględnieniem interesów obu stron).

Na poczet wkładu pieniężnego spółdzielnia może przyjąć środki produkcji, jak: inwentarz żywy, pasze, materiał siewny, urządzenia, maszyny i narzędzia przydatne we wspólnym gospodarstwie. Wkład pieniężny jest jednak odmiennie traktowany niż w spółkach kapitałowych, w których byłby odpowiednikiem dopłat, ponieważ jest oprocentowany w wysokości określonej w statucie, a oprocentowanie to stanowi koszt uzyskania przychodów (art. 82 Prawa spółdzielczego) [Ustawa z 16 września 1982]. Wpłata odsetek od wkładu pieniężnego następuje raz w roku w terminie wskazanym w statucie. Natomiast wg K.s.h. wspólnikowi nie wolno pobie-

rać odsetek od wniesionych wkładów, jak również od przysługujących mu udziałów (art. 190).

Kolejną różnicą formalną jest to, że wkład pieniężny w spółdzielni podlega zwrotowi w gotówce w razie ustania członkostwa, a dopłaty mogą być zwracane wspólnikom, jeśli nie są wymagane na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli statut dopuszcza możliwość wnoszenia nadobowiązkowego wkładu pieniężnego – wkład taki może również być zwrócony, nawet w czasie trwania członkostwa.

Odmienne od spółek handlowych uregulowane są także zasady odpowiedzialności członka za zobowiązania spółdzielni. Członek spółdzielni nie odpowiada za wspomniane zobowiązania. W odróżnieniu jednak od spółek kapitałowych, partycypuje on w stratach spółdzielni, jednak tylko do wysokości wniesionego udziału.

Spółki różnią się od spółdzielni również tym, jak ich właściciele podchodzą do zysku. O ile w spółkach dąży się do maksymalizacji zysku, a za nim i pieniądza, o tyle spółdzielnie są powołane przede wszystkim po to, by przynieść korzyści swoim członkom. Spółdzielnie często nadal realizują misję społeczną. Zysk z działalności spółdzielni, nazywany nadwyżką bilansową, wypłacany jest na koniec roku obrachunkowego członkom spółdzielni proporcjonalnie do posiadanych przez nich udziałów.

Część dochodu ogólnego, pozostała po dokonaniu odpisów na powiększenie wkładów pieniężnych, funduszy zasadniczych (udziałowego i zasobowego) i innych przewidzianych w statucie, stanowi dochód podzielny podlegający podziałowi między członków i domowników z tytułu wykonywania pracy. Zasady podziału nadwyżki bilansowej między członków spółdzielni określa statut. Jeżeli zadeklarowane przez członka udziały nie zostały w pełni wniesione, kwoty przypadające członkowi z tytułu podziału nadwyżki bilansowej zalicza się na poczet jego niepełnych udziałów.

Jeżeli spółdzielnia zakończy rok stratami, to są one pokrywane z funduszu zasobowego, a po jego wyczerpaniu z funduszu udziałowego i innych funduszy własnych spółdzielni. Jeśli fundusze własne nie wystarczą na pokrycie strat, walne zgromadzenie może podjąć uchwałę zobowiązującą członków do wcześniejszego wpłacania udziałów, niż to przewiduje statut. W myśli art. 19.3 prawa spółdzielczego członek spółdzielni uczestniczy w pokrywaniu jej strat do wysokości zadeklarowanych udziałów. Majątkiem własnym spółdzielnia odpowiada za swoje zobowiązania [Ustawa z 16 września 1982].

Zajęciu w postępowaniu egzekucyjnym podlegają wyłącznie udziały byłych członków bądź ich spadkobierców, a nie udziały czynnego członka. Jeżeli egzekucja z innego majątku członka okaże się bezskuteczna, a przepis szczególny nie stanowi inaczej, wierzyciel członka może skierować egzekucję do wkładów wniesionych do spółdzielni przez członka.

O ile w spółkach prawa handlowego cesja praw udziałowców, określenie uprawnień władz, przechodzenie udziałów w drodze dziedziczenia następuje bez żadnych przeszkód, o tyle w spółdzielniach system przyjmowania członków oparty jest na uwzględnianiu cech indywidualnych, a prawa członkowskie i prawa członków władz spółdzielni nie mogą być przez zainteresowanych cedowane na rzecz innych osób (udziały mogą być dziedziczone, ale po spełnieniu pewnych warunków, np. wciągnięcia w poczet członków).

Spółdzielnie mogą się łączyć z innymi spółdzielniami, dzielić, być likwidowane, a nawet upadać, gdy stają się niewypłacalne. Nie ma jednak możliwości przekształcenia jej w spółkę prawa handlowego. W razie likwidacji spółdzielni bądź ustania członkostwa majątek spółdzielni podlega zwrotowi byłemu członkowi, chyba że został on przeznaczony na pokrycie strat spółdzielni. Zakres praw podmiotowych przysługujących członkom obejmuje również fundusz zasobowy i inne fundusze statutowe.

Zakładając ogrodniczą grupę produkcyjną, należy sprawdzić warunki funkcjonowania kolejnej osoby prawnej – stowarzyszenia [Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989]. Współdziałanie 15 członków założycieli może je zarejestrować w celu osiągnięcia wspólnego celu określonego w statucie. To, jaki rodzaj działalności statutowej stowarzyszenie może prowadzić, wynika z opisu w statucie. Działalność statutowa nie może być jednak nastawiona na zysk, czyli nie może być to działalność gospodarcza. Stowarzyszenie może prowadzić działalność gospodarczą nawet w formach organizacyjnie wyodrębnionych (np. spółki, spółdzielnie), według ogólnych zasad określonych w odrębnych przepisach – chodzi o przepisy regulujące funkcjonowanie przedsiębiorców, ale może być ona tylko jej działalnością pomocniczą. Stowarzyszenie, które podejmie się prowadzenia działalności gospodarczej, staje się przedsiębiorcą. Dochód z działalności gospodarczej stowarzyszenia służy do celów statutowych i nie może być przeznaczony do podziału między jego członków – dochód nie może być dzielony, tak jak np. zysk, na dywidendę dla udziałowców. Musi być przeznaczony albo na działalność statutową, albo na rozwój działalności gospodarczej.

Jak wynika z analizy założeń prawnych, stowarzyszenia mogą podejmować działalność gospodarczą nie jako główny cel swojego istnienia, ale jako działalność uzupełniającą, wspierającą cele statutowe, co czyni tę formę prawną nieatrakcyjną dla ogrodnich grup producentów rolnych. Poza tym majątek stowarzyszenia, powstający ze składek członkowskich, darowizn, dotacji i subwencji, jak i działalności gospodarczej, w razie likwidacji stowarzyszenia nie może zostać podzielony pomiędzy jego członków, ale musi być przeznaczony na cel społeczny.

Grupy producentów rolnych, w celu reprezentowania swoich interesów, mogą organizować się w związki grup producentów rolnych. Związek może zostać utworzony w szczególności do następujących celów:

- organizowania i koordynowania zaopatrzenia w środki produkcji,

- organizacji i koordynacji zbywania produktów, będących przedmiotem działalności gospodarczej grup,
- przechowywania i przygotowywania do obrotu produktów oraz ich wstępnego przetwarzania,
- reprezentowania zrzeszonych grup wobec organów samorządowych i organów administracji państwowej,
- promowania efektywnych metod produkcji i jakości oraz dostosowania produkcji do wymagań rynku przez informowanie oraz doradzanie grupom i ich członkom,
- promowania technologii produkcji korzystnych dla środowiska,
- prowadzenia analiz rynku oraz szkolenia producentów,
- prowadzenia, za zgodą grup, ich obsługi prawnej i księgowej.

Organizację zrzeszających się rolników, zasady jej tworzenia i funkcjonowania określa ustawa z dnia 8 października 1982 r. o organizacjach społeczno-zawodowych rolników. Jak wynika z art. 1 ust. 1 tej ustawy, rolnicy indywidualni i członkowie ich rodzin oraz inne osoby związane bezpośrednio charakterem swej pracy z rolnictwem mogą zrzeszać się dobrowolnie na zasadach ustalonych w tej ustawie, w społeczno-zawodowych organizacjach pełniących funkcje obrony interesów zawodowych rolników indywidualnych. W zakresie działalności na rzecz rozwoju gospodarstw rolnych oraz postępu na wsi organizacje rolników mogą udzielać różnorodnej pomocy, rozwijać metody produkcji, upowszechniać wiedzę. Z kolei w art. 3 tej ustawy określone zostały formy, w jakich organizować się mogą wymienione osoby. Społeczno-zawodowymi organizacjami rolników indywidualnych, posiadającymi osobowość prawną, są:

- kółka rolnicze,
- rolnicze zrzeszenia branżowe,
- związki rolników, kółek i organizacji rolniczych,
- związki rolniczych zrzeszeń branżowych.

Kółka rolnicze, pomimo bardzo szerokiego zakresu działań możliwego do wykonywania na rzecz swoich członków, w tym i prowadzenia działalności gospodarczej, mogą działać (tylko) na obszarze leżącym w obrębie jednej lub kilku sąsiadujących wsi oraz miasta.

Celem rolniczych zrzeszeń branżowych jest reprezentacja, obrona praw i interesów rolników indywidualnych specjalizujących się w określonej gałęzi produkcji roślinnej lub zwierzęcej. Organizacje rolników mogą prowadzić określoną w ustawie działalność gospodarczą, której zakres i przedmiot określa statut lub regulamin organizacji. Działalność gospodarcza organizacji rolników może być prowadzona bezpośrednio przez nią samą, w tym przez wyodrębniony zakład lub inną jednostkę organizacyjną, na warunkach dotyczących spółdzielni kółek rolniczych [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 maja 1983, art. 11]. Grupy producentów tworzą też branżowe związki grup producentów owoców, np. Krajowy Związek Grup Producentów Owoców i Warzyw, który przyjął formę prawną spółdzielni zrzeszającej

osoby prawne (grupy wpisane do rejestru, wstępnie uznane grupy i uznane organizacje).

Przedsiębiorcy mogą się zrzeszać w zawodowych samorządowych organizacjach:

- 1) zrzeszeniach handlu i usług przy inicjatywie 50 osób,
- 2) zrzeszeniach transportu przy inicjatywie 250 osób,
- 3) innych organizacjach przedsiębiorców.

Zasady tworzenia i działania samorządu zawodowego osób – przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w zakresie: handlu, gastronomii i usług, transportu oraz innych rodzajów działalności określa ustawa z dnia 30 maja 1989 r. o samorządzie zawodowym niektórych przedsiębiorców [DzU 1989, nr 35 poz. 194]. Zrzeszenia mają wedle ustawy zajmować się utrwalaniem więzi środowiskowych, postaw zgodnych z zasadami etyki i godności zawodu, a także prowadzeniem na rzecz członków działalności kulturalnej, oświatowej i socjalnej, zakładaniem i prowadzeniem kas oraz funduszy zapomogowo-pożyczkowych, jak również reprezentowaniem interesów członków wobec organów administracji państwowej. Zatem nie prowadzą działalności gospodarczej

Podmiot taki, zarejestrowany w KRS, posiadający status „innej organizacji podmiotów gospodarczych”, nie jest pod względem cech tożsamy ze statusem, mającej osobowość prawną, izby rolniczej.

Te jednostki organizacyjne samorządu rolniczego działają na rzecz rolnictwa, rozwiązywania jego problemów, reprezentują interesy zrzeszonych podmiotów, wpływają na kształtowanie polityki rolnej i uczestniczą w jej realizacji. Niestety izby nie mogą prowadzić działalności gospodarczej [Ustawa z dnia 14 grudnia 1995].

Analiza założeń dotyczących funkcjonowania różnych osób prawnych wskazuje, że podejmując decyzję o założeniu ogrodniczej grupy producentów rolnych, należy zastanawiać się nad dwiema jej formami: spółdzielnią i spółką z o.o., nie ograniczonymi, jeśli chodzi o charakter organizacji oraz teren działania. A i między tymi formami różnice są dość znaczne. Jednak najważniejsze dotyczą majątku wymaganego do uruchomienia działalności, odpowiedzialności za zobowiązania, sposobu odłączenia się od grupy oraz możliwości przekształcania poszczególnych form.

4. Działalność gospodarcza OGPR

Ogrodnicza grupa producentów rolnych prowadzi działalność jako przedsiębiorca mający osobowość prawną pod kilkoma warunkami, m.in. musi zostać utworzona przez producentów jednego produktu rolnego – owocu lub grupy owoców. podmiot zrzeszający producentów owoców może zostać wstępnie uznany za grupę producentów owoców, jeżeli jest utworzony przez co najmniej 5 producentów, z których każdy wytwarza przynajmniej jeden z owoców wymienionych w grupach produktów,

ze względu na które podmiot wnioskuje o wstępne uznanie (tab. 2) [Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 19 września 2013].

Tabela 2. Owoce stanowiące odrębną grupę produktów

Kod CN	Grupa produktów „owoce”
0802 21 00	Orzechy leszczyny (<i>Corylus</i> spp.) w łupinach
0802 31 00	Orzechy włoskie w łupinach
0808	Jabłka, gruszki i pigwy, świeże
0809	Morele, wiśnie i czereśnie, brzoskwinie, nektaryny, śliwki i owoce tarniny, świeże
0810 10 00	Truskawki i poziomki, świeże
0810 20 00	Maliny, jeżyny, morwy i owoce mieszańców malin z jeżynami, świeże
0810 30 10	Porzeczki czarne, świeże
0810 30 30	Porzeczki czerwone, świeże
ex 0810 30 90	Porzeczki białe, agrest, świeże
0810 40 50	Owoce z gatunków <i>Vaccinium macrocarpon</i> i <i>Vaccinium corymbosum</i> , świeże
ex 0810 90 75	Aronia, świeże

Źródło: Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 19 września 2013 r., poz. 1178.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o grupach producentów rolnych [Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów] ogrodnicza grupa producentów rolnych prowadzi działalność jako przedsiębiorca mający osobowość prawną, m.in. pod warunkiem, że składa się z członków, udziałowców lub akcjonariuszy, zwanych „członkami grupy”, z których żaden nie może mieć więcej niż 20% głosów na walnym zgromadzeniu lub zgromadzeniu wspólników. Zapis ten automatycznie determinuje minimalną liczbę członków grupy do 5 osób w spółce z o.o. i spółdzielni.

Kolejnym warunkiem, jaki musi spełniać grupa, jest osiągnięcie odpowiedniego poziomu przychodów ze sprzedaży produktów. W art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o grupach został sformułowany warunek wielkości osiąganych przychodów o następującej treści: „przychody ze sprzedaży produktów lub grup produktów wytworzonych w gospodarstwach członków grupy stanowią więcej niż połowę przychodów grupy ze sprzedaży produktów lub grup produktów, dla których grupa została utworzona”.

Z założenia grupa powstaje po to, aby ułatwić sprzedaż owoców swoim członkom. Aby to jednak czynić, musi je posiadać: kupić lub wytworzyć. Dysponowanie składnikami do sprzedaży stało się zasadniczym problemem podatkowym grup.

Problem zakupów bierze swoje źródło w Rozporządzeniu Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 12 lipca 2013 r. w sprawie szczegółowych warunków przyznawania pomocy finansowej wstępnie uznanej grupie producentów owoców i warzyw oraz wykazu kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania (poz. 872). Wstępnie uznanej grupie producentów owoców jest przyznawana pomoc finansowa na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji związanych ze zbiorem, przechowywaniem, magazynowaniem, przygotowaniem do sprzedaży owoców i warzyw, ujętych w grupie lub grupach produk-

tów, dla których grupa została wstępnie uznana, jeżeli inwestycje są dostosowane do wielkości produkcji owoców i warzyw członków grupy, z uwzględnieniem ilości owoców:

- zakupionych przez grupę od jej członków – w przypadku inwestycji związanych ze zbiorem, przechowywaniem oraz magazynowaniem owoców i warzyw,
- sprzedanych przez grupę odbiorcom zewnętrznym – w przypadku inwestycji związanych z przygotowaniem do sprzedaży owoców i warzyw, nieprzekraczającej wielkości planowanej na ostatni rok realizacji zatwierdzonego planu dochodzenia do uznania.

Rolnicy produkują owoce i sprzedają je grupie, pod warunkiem, że ta funkcjonuje w formie spółki kapitałowej lub w zniekształconej formie spółdzielni. Osoba prawna, a *de facto* jej organy, tworzone przez członków i pracownicy, kupują od członków, czyli od samych siebie, całość lub większą część wyprodukowanych przez siebie owoców, a następnie odsprzedają je na zewnątrz (czasami i członkom grupy). Transakcje te dokonywane są w sposób bardzo formalnoprawny – na podstawie faktur VAT od rolników VAT-owców lub na podstawie faktur RR od rolników ryczałtowych. Zatem osoba prawna (grupa-spółka) od członków grupy dokonuje zakupu towarów, a nie produktów, wytworzonych w ich gospodarstwach. W następnym kroku spółka płaci członkom za zakupione towary. Niczego sama nie musi produkować. W ten sam sposób funkcjonują grupy-spółdzielnie, które powstały po to, aby otrzymać pomoc finansową na pokrycie części kwalifikowanych kosztów inwestycji. Kupują i sprzedają owoce zgodnie z przepisami [Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 12 lipca 2013], nie różniąc się pod tym względem od spółek. Założenia rozporządzenia stoją w sprzeczności z zasadami funkcjonowania rolniczych spółdzielni produkcyjnych, do których wnoszone są wkłady rzeczowe, w tym grunty, stanowiące o charakterze spółdzielczości.

Przykładowy wykaz postanowień ogólnych umowy spółki z o.o. w zakresie przedmiotu działalności gospodarczej ogrodniczej grupy producentów wg PKD obejmuje:

- 1) działalność usługową następująca po zbiorach – 01.63.Z;
- 2) pozostałe przetwarzanie i konserwowanie owoców i warzyw – 10.39.Z;
- 3) działalność agentów zajmujących się sprzedażą płodów rolnych, żywych zwierząt, surowców dla przemysłu tekstylnego i półproduktów – 46.11.Z;
- 4) produkcję opakowań drewnianych – 16.29.Z;
- 5) produkcję papieru falistego i tektury falistej oraz opakowań z papieru i tektury – 17.21.Z;
- 6) produkcję opakowań z tworzyw sztucznych – 22.22.Z;
- 7) działalność agentów zajmujących się sprzedażą płodów rolnych, żywych zwierząt, surowców dla przemysłu tekstylnego i półproduktów – 46.11.Z;
- 8) działalność agentów specjalizujących się w sprzedaży pozostałych określonych towarów – 46.18.Z;

9) działalność agentów zajmujących się sprzedażą towarów różnego rodzaju – 46.19.Z;

10) sprzedaż hurtową zboża, nieprzetworzonego tytoniu, nasion i pasz dla zwierząt – 46.21.Z;

11) sprzedaż hurtową kwiatów i roślin – 46.22.Z;

12) sprzedaż hurtową owoców i warzyw – 46.31.Z;

13) sprzedaż hurtową wyrobów chemicznych – 46.75.Z;

14) sprzedaż maszyn i urządzeń rolniczych oraz dodatkowego wyposażenia – 46.61.Z;

15) pozostała sprzedaż detaliczną prowadzoną w niewyspecjalizowanych sklepach – 47.19.Z;

16) sprzedaż detaliczną owoców i warzyw prowadzoną w wyspecjalizowanych sklepach – 47.21.Z;

17) sprzedaż detaliczną kwiatów, roślin, nasion, nawozów, żywych zwierząt domowych, karmy dla zwierząt domowych prowadzoną w wyspecjalizowanych sklepach – 47.76.Z;

18) sprzedaż detaliczną żywności, napojów i wyrobów tytoniowych prowadzoną na straganach i targowiskach – 52.62.Z;

19) transport drogowy towarów (pojazdami specjalistycznymi, uniwersalnymi) – 49.41.Z;

20) wynajem i dzierżawę maszyn i urządzeń rolniczych – 77.31.Z.

Przegląd klasyfikacji działań wytypowanych do wykonywania przez grupę-spółkę nie wskazuje na specyfikę jej branży. Wykaz ten nie zawiera wskazania na uprawę roślin, a dokładnie uprawę:

a) drzew i krzewów owocowych ziarnkowych i pestkowych – wg PKD 01.24.Z; podklasa ta obejmuje uprawę drzew i krzewów owocowych ziarnkowych i pestkowych, tj.:

- jabłoni,
- moreli,
- czereśni i wiśni,
- brzoskwiń i nektarynek,
- gruszy,
- pigwy,
- śliwy i tarniny,
- pozostałych drzew i krzewów owocowych ziarnkowych i pestkowych;

b) pozostałych drzew i krzewów owocowych oraz orzechów – wg PKD 01.25.Z; podklasa ta obejmuje:

- uprawę drzew i krzewów owocowych jagodowych (czarnej borówki, porzeczek, agrestu, owoców kiwi, malin, truskawek, pozostałych drzew i krzewów owocowych jagodowych),
- produkcję nasion owoców,
- uprawę orzechów jadalnych.

Zauważony problem dotyczy zakresu przedmiotowego działalności OGPR. W tak przygotowanej charakterystyce działalności brakuje produkcji. Nie można z niego wywnioskować, że podmiot zajmuje się produkcją owoców ani że właściciele są producentami. Mylący, niewłaściwie określony, przebieg i opis procesów gospodarczych był zapewne powodem, dla którego gminy naliczały podatek od nieruchomości ogrodnich grupom producentów rolnych. W spółdzielniach, do których wnoszone są wkłady rzeczowe (np. grunty), kwestią oczywistą jest to, że zajmują się one produkcją.

5. Wybrane problemy podatkowe OGPR

Problemy podatkowe wynikające z różnej formy prawnej dotyczą m.in. podatku od nieruchomości, którym zgodnie z art. 2. 1 ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych [DzU 2014, poz. 849 z dnia 27.06.2014 r.] podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane, tj. grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jednak nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, za którą nie uważa się działalności rolniczej (art. 1a.2.1), produkcji roślinnej i zwierzęcej, w tym również produkcji materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcji warzywniczej, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowli i produkcji materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcji zwierzęcej typu przemysłowego fermowego oraz chowu i hodowli ryb.

Również zgodnie z art. 7. 1. 4. b o podatkach i opłatach lokalnych zwalnia się od podatku od nieruchomości budynki gospodarcze lub ich części, położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie działalności rolniczej.

Zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 7.1.10).

Zwalnia się od podatku od nieruchomości (art. 7.1.13) budynki i budowle zajęte przez grupę producentów rolnych wpisaną do rejestru tych grup, wykorzystywane wyłącznie na prowadzenie działalności w zakresie sprzedaży produktów lub grup produktów wytworzonych w gospodarstwach członków grupy [Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych] zgodnie z jej aktem założycielskim.

Dlaczego zatem, pomimo kilkukrotnego wskazania na zwolnienie nieruchomości rolnych z podatku, ogrodnicza grupa producentów, której poszczególne członkowie jako rolnicy indywidualni też nie płacą owego podatku, ponieważ płacą rolno, miała wypełniać taki obowiązek?

Analiza zmian przepisów w czasie wskazuje, że dodanie punktu 13 do artykułu 17 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych o zwolnieniu

grup, w brzmieniu: „budynki i budowle nowo wybudowane bądź zmodernizowane, oddane do użytkowania, wykorzystywane przez grupę na działalność statutową, po uzyskaniu wpisu grupy do rejestru grup – w okresie 5 lat od dnia uzyskania wpisu grupy do rejestru”, nastąpiło dopiero z dniem 30 października 2002 roku, a rozpoczęło obowiązywać z początkiem 2003 roku [Ustawa z dnia 30 października 2002]. Jednakże już pierwszą ustawą o grupach z 2000 r., na podstawie art. 27, dodany został do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w art. 7 w ust. 1 pkt. 13 o treści, która ukazała się w tej właściwej dopiero w 2002 roku.

Natomiast tekst art. 17.1.13 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązujący w 2014 r. nadany został kolejną zmianą ustawy o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw już dnia 15 grudnia 2006 r. i obowiązywał od stycznia 2007 r. [DzU 2006, nr 251, poz. 1847], znosi czas pięciu lat obowiązywania zwolnienia grup z obowiązku płacenia podatku od nieruchomości.

Grupy producentów rolnych, wpisane do rejestru tych grup, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, o ile te wykorzystywane są wyłącznie na prowadzenie działalności w zakresie sprzedaży produktów lub grup produktów wytworzonych w gospodarstwach członków grupy lub służą na cele związane między innymi z zaopatrzeniem członków grupy w środki produkcji, przechowywania, konfekcjonowania i standaryzacji produktów lub grupy produktów, zgodnie z jej aktem założycielskim [Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów].

Jeżeli zatem grupa powstała w 2005 r., a w następnym została wpisana do rejestru grup i wykorzystywała nieruchomości wyłącznie w celu sprzedaży owoców wytworzonych przez producentów rolnych – członków grupy, to nie powinna była płacić podatku od nieruchomości. Zatem kwoty podatku od nieruchomości zostały pobrane przez gminę nienależnie. Opodatkowanie tego samego majątku powinno następować jednym podatkiem – rolnym lub od nieruchomości – a nie dwoma.

Jednak od momentu, kiedy grupa sprzedaje zakupione towary, nawet jeśli są to owoce, nie od członków grupy lub przetwarza własne i zakupione, to rozpoczyna działać w obszarze pozarolniczym. Zatem podstawę opodatkowania powinna stanowić część powierzchni gruntów i budynków, związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, a nie całość.

Bardzo powoli, ale zaczyna być widoczna zmiana podejścia ustawodawców w kwestii rozumienia istoty funkcjonowania grup. Sprawą bezsporną powinno być nieobciążanie ich obowiązkiem prowadzenia dokumentacji cen transferowych. Od 1 stycznia 2015 r. nastąpi zmiana przepisów dotycząca podmiotów powiązanych, w tym także między grupą a jej członkami. Grupy zostaną zwolnione z obowiązku prowadzenia dokumentacji jedynie w następujących transakcjach:

- odpłatnego zbycia na rzecz grupy producentów rolnych produktów lub grup produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków takiej grupy,
- 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 [Ziejewska (2014)].

Grupy producentów rolnych korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego [Ustawa z dnia 15 lutego 1992]. Zgodnie z brzmieniem art. 17 ust. 1 pkt 49 ustawy dochody grupy producentów rolnych wpisanej do rejestru, pochodzące ze sprzedaży produktów lub grup produktów, dla których grupa została utworzona, wyprodukowanych w gospodarstwach jej członków, są zwolnione – w części wydatkowanej na rzecz członków tej grupy – w roku podatkowym lub roku po nim następującym z podatku. Za wydatki uprawniające do zwolnienia uznaje się zakup środków produkcji przekazanych członkom grupy producentów rolnych oraz ich szkolenia.

Czy wprowadzenie zwolnienia z podatku dochodowego oznacza jednocześnie, że świadczenia sfinansowane z dochodu pochodzącego ze sprzedaży produktów, dla których grupa została utworzona, przekazane są nieodpłatnie członkom grupy i stanowią darowizny? Zdaniem autorki błędem jest utożsamianie takich transakcji z darowiznami. Niestety wielokrotnie powtarzane, w pytaniach stawianych przez podatników czy też w wyjaśnieniach podatkowych, sformułowanie „otrzymane nieodpłatnie środki produkcji” (np. [Interpretacja indywidualna z 19 grudnia 2007 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy: ITPBI/415-259/07/MR]) lub „przekazane nieodpłatnie” [Zeszyty Metodyczne Rachunkowości 2011 nr 10] utrwała w świadomości wszystkich stron przekonanie o charakterze działań grupy wobec jej członków. Nieodpłatność świadczeń wywołuje również pytania o potrzebę opodatkowania takich działań podatkiem od towarów i usług.

Poprawne z punktu widzenia formalnoprawnego funkcjonowanie podmiotu w formie spółki kapitałowej i w niektórych spółdzielniach nie jest właściwe w sensie jego istoty i przyczyny powstania. Należy stwierdzić, że mamy do czynienia z brakiem zgodności bytu prawnego z jego naturą. OGPR działająca jako odrębna osoba prawna została w sposób prawny oddzielona od właściciela. Niestety zapomniano o celu, w jakim ona powstała. Gdyby stosunek cywilnoprawny między OGPR a członkami był darowizną, należałoby przyjąć, że w wyniku zawarcia umowy darowizny darczyńca, czyli OGPR, zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego – członka kosztem swego majątku, co prowadziłoby do wzbogacenia obdarowanego. Z treści art. 889.1 Kodeksu cywilnego wynika jednak, że nie stanowią darowizn bezpłatne przysporzenia, gdy zobowiązanie do bezpłatnego świadczenia wynika z umowy uregulowanej innymi przepisami kodeksu [Ustawa z 23 kwietnia 1964].

W relacji członek–grupa i grupa–członek nie mamy do czynienia ze wzbogaceniem się członków, ponieważ środki otrzymane od grupy stanowią podstawę produkcji, która następnie trafia do grupy. Zasady współpracy między członkiem producentem a grupą, w zakresie zaopatrzenia w środki do produkcji, spełniania wymagań technologicznych produkcji, w tym wymagań jakościowych, harmonogramu dostaw i realizacji sprzedaży oraz zasad rozliczeń finansowych, szczegółowo określają umowy członkowskie, a nie, jakby się wydawało, umowy z kontrahentem, dostawcą.

W czasie obowiązywania umowy członek producent zobowiązuje się do produkcji w swoim gospodarstwie owoców i sprzedaży ich do grupy, która to następnie odsprzedaje je osobom trzecim – odbiorcom, przetwórcom, zgodnie z postanowieniami zawartymi w umowie. Należałoby wyraźnie stwierdzić, że to nie grupa, a osoba prawna zawiera umowy z kontrahentami. W wielu przypadkach spółdzielnie funkcjonują tak samo jak spółki, tzn. do których członkowie nie wnoszą wkładów rzeczowych i traktują swoich członków jak kontrahentów.

Przedstawione współzależności pozwalają na podsumowanie. Pomiędzy grupą producentów rolnych a jej członkami powstają współzależności w obrębie prowadzonej działalności rolniczej. Zastosowanie konstrukcji prawnej, w której traktuje się producenta jak kontrahenta, utwierdza w przekonaniu o poprawności stwierdzenia o nieodpłatnym przekazaniu środków, traktowanym tak jak darowizna wtedy, kiedy zmieniają one właściciela. Jednak dopóki dochody z działalności rolniczej będą zwolnione z podatku dochodowego, dopóty nie należy traktować przekazanych członkom grupy świadczeń jak darowizny, od których należy odprowadzić podatek od towarów i usług – VAT.

6. Uwagi do ujęcia rachunkowego zdarzeń w OGPR

Niezależnie od tego, jaką formę prawną wybierze grupa producentów, zobowiązana jest do gromadzenia informacji o swojej działalności i ustalania jej efektów zgodnie z ustawą o rachunkowości, jak i prowadzenia ewidencji w formie ksiąg rachunkowych.

W sytuacji, kiedy OGPR prowadzi działalność gospodarczą i niegospodarczą – opodatkowaną i nieopodatkowaną, tj. rolniczą i pozarolniczą – potrzebuje innych rozwiązań w rachunkowości niż jednostki prowadzące tylko jednorodną działalność. Rachunkowość, w której łączy się obie te formy, będzie polegała na odrębnym grupowaniu danych o kosztach i przychodach, obliczaniu i prezentowaniu w sprawozdaniu finansowym wyniku finansowego.

Ustawa o rachunkowości nakłada na podmioty gospodarujące szereg obowiązków celem ujednoczenia sposobu gromadzenia informacji i stworzenia podstaw porównywania efektów działalności pomiędzy różnymi podmiotami [Ustawa z dnia 29 września 1994]. Na jednostce prowadzącej księgi rachunkowe ciąży przede wszystkim obowiązek posiadania dokumentacji opisującej zasady (politykę), według których te księgi będą prowadzone. Zasady rachunkowości ogrodniczych grup powinny uwzględniać w swojej treści konkretne rozwiązania wynikające ze specyfiki działalności przedsiębiorstwa, oczywiście w ramach rozwiązań dopuszczonych przez ustawę o rachunkowości. Biorąc pod uwagę, że grupa producentów jest małym lub średnim przedsiębiorstwem, przy opracowywaniu zasad rachunkowości zaleca się stosować ustawowe uproszczenia w odniesieniu do sprawozdania finansowego, a co za tym idzie, polegające na ograniczeniu liczby kont syntetycznych i analitycznych do niezbędnego minimum, spełniającego jednak warunki przewidziane

dla właściwego wypełniania deklaracji podatkowych, w procesie zarządzania oraz sprawozdawczości dla Agencji Modernizacji i Restrukturyzacji Rolnictwa.

Badania przeprowadzone w jednostkach wykazały, że nie posiadają one poprawnie, kompleksowo opracowanej polityki rachunkowości lub nie mają jej w ogóle, nie wyłączając instrukcji obiegu i kontroli dokumentów. Niezbędnym zaleceniem byłoby opracowanie w tych przedsiębiorstwach szeregu dodatkowych dokumentów organizacyjnych, tj. schematów organizacyjnych, w tym i działu rachunkowości, regulaminów pracy, regulaminów wynagradzania, instrukcji inwentaryzacyjnej, kontroli wewnętrznej.

OGPR prezentują wyniki finansowe zgodnie ze wzorem zawartym w załączniku do ustawy o rachunkowości. Sugeruje się, aby OGPR funkcjonujące w formie spółek z o.o. i spółdzielni, w których brakje produkcji, wprowadziły do rachunku zysków i strat właściwe określenia dla zaistniałych u nich zdarzeń. Ponieważ podmioty w tych formach prawnych sprzedają towary zakupione odpowiednio od udziałowców lub członków, a nie swoje wyroby, to w bloku A.IV rachunku zysków i strat należałoby wprowadzić sformułowanie: przychody ze sprzedaży owoców producentów grupy.

7. Zakończenie

Działalność rolniczą można prowadzić przy udziale większej liczby podmiotów – w grupie – w sposób majątkowo i formalnoprawnie wyodrębniony. Zrzeszenie się większej liczby osób wymaga rozważenia i doboru odpowiedniej formy prawnej. Organizację i sposób oraz cel działania osób prawnych regulują odpowiednie ustawy oraz statuty lub umowy. Niektóre osoby prawne nie mogą prowadzić zarobkowo działalności statutowej, np. stowarzyszenie, zatem nie są atrakcyjne z punktu widzenia rynków zbytu produktów rolnych.

Dominującą formą prawną ogrodnich grup producentów rolnych w Polsce jest spółka z o.o. Jak wynika z analizy warunków prawnych, najkorzystniejsza dla organizowania się większej liczby rolników zajmujących się ogrodnictwem w celu prowadzenia działalności gospodarczej jest jednak spółdzielnia. Niezrozumienie specyfiki spółdzielni jako podmiotu gospodarczego czyni ją mało atrakcyjną w stosunku do spółek kapitałowych. Ze względu na równość głosów na walnym zgromadzeniu członków i możliwość wycofania wkładów rzeczowych należy je zakładać. Utworzona ogrodnicza grupa producentów rolnych zajmuje się kompleksową organizacją produkcji rolnej w gospodarstwach rolnych swoich członków poprzez zaopatrzenie w środki produkcji, przygotowanie do obrotu handlowego produktów rolnych oraz ich sprzedaż. Ogrodnicze spółdzielnie produkcyjne prowadzą zespołowo gospodarstwa rolne i są szansą głównie dla gospodarstw towarowych. Spółdzielczość ogrodnich grup producentów rolnych po części powiela zadania spółdzielni zaopatrzenia, zbytu i usługowych. Jednak to grupa producentów rolnych, pod warunkiem przyjęcia odpowiedniej formy prawnej, może liczyć na dotacje, których

nie mogą otrzymać pozostałe spółdzielnie. A te, zamiast produkować i sprzedawać, mają kupować i sprzedawać owoce.

Niniejszy artykuł jest pierwszym z cyklu poświęconego problematyce producentów owoców i warzyw.

Literatura

- Cioch H., *Prawo spółdzielcze*, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2011, s. 33.
- Czyszczon P., *Grupy producentów rolnych oraz owoców i warzyw*, „Biuletyn Krajowej Sieci Obszarów Wiejskich Województwa Dolnośląskiego” 2010, nr 3, s. 9-12.
- Domagalski A., 2010, *Organizowanie się gospodarce polskich rolników po 1990 roku*, Krajowa Rada Spółdzielcza, Warszawa 2010.
- <http://www.portalspozywczy> (19.05.2014).
- http://www.sadownictwo.com.pl/22251__Unia-Owocowa-podtrzymuje-swoj-apel (17.06.2014).
- <http://www.ksow.pl/grupy-producentow-rolnych/warto-wiedziec.html> (17.06.2014).
- Interpretacja indywidualna z 19 grudnia 2007 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ITPB1/415-259/07/MR.
- Malec K., *Spółdzielnie wiejskie – stare rozwiązanie szansą na przyszłość?*, <http://www.ekonomiaspoleczna.pl/wiadomosc/835272.html> (14.07.2014).
- Rejestr Grup Producentów Rolnych Województwa Dolnośląskiego, UMWD, stan na 20.03.2014, <http://www.umwd.dolnoslask.pl/obszarywiejskie/grupy-producentekie> (20.06.2014).
- Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 19 września 2013 r. w sprawie warunków wstępnego uznawania grup producentów owoców i warzyw, uznawania organizacji producentów owoców i warzyw oraz warunków i wymagań, jakie powinny spełniać plany dochodzenia do uznania, DzU 2013, poz. 1178.
- Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 12 lipca 2013 r. w sprawie szczegółowych warunków przyznawania pomocy finansowej wstępnie uznanej grupie producentów owoców i warzyw oraz wykazu kwalifikowanych kosztów inwestycji ujętych w zatwierdzonym planie dochodzenia do uznania, DzU 2013, poz. 872.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 lipca 1999 r. w sprawie sposobu i metodologii prowadzenia i aktualizacji rejestru podmiotów gospodarki narodowej, w tym wzorów wniosków, ankiet i zaświadczeń oraz szczegółowych warunków i trybu współdziałania służb statystyki publicznej z innymi organami prowadzącymi urzędowe rejestry i systemy informacyjne administracji publicznej, DzU 1999, nr 69, poz. 763, ze zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 maja 1983 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o społeczno-zawodowych organizacjach rolników, DzU 1983, nr 27, poz. 132, ze zm.
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, DzU 2002, nr 200, poz. 1683.
- Ustawa z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, DzU 2014, poz. 849.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330, ze zm.
- Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, DzU 2005, nr 167, poz. 1398.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, DzU 2007, nr 155, poz. 1095, ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, DzU 2013, poz. 1030, ze zm.

- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw, DzU 2000, nr 88, poz. 983, ze zm.
- Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, DzU 2013, poz. 1203.
- Ustawa z dnia 14 grudnia 1995 r. o izbach rolniczych, DzU 2002, nr 101, poz. 927, ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000, nr 54, poz. 654, ze zm.
- Ustawa z dnia 30 maja 1989 r. o samorządzie zawodowym niektórych przedsiębiorców, DzU 1989, nr 35, poz. 194.
- Ustawa z dnia 7 kwietnia 1989 r. Prawo o stowarzyszeniach, DzU 2001, nr 79, poz. 855, ze zm.
- Ustawa z dnia 16 września 1982 r. Prawo spółdzielcze, DzU 2013, poz. 1443.
- Ustawa z dnia 8 października 1982 r. o społeczno-zawodowych organizacjach rolników, DzU 1982, nr 32, poz. 217.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, DzU 1964, nr 16, poz. 93, ze zm.
- Wrona Z., *Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 9845 w sprawie uprawnień członka spółdzielni mieszkaniowej*, Warszawa 2009, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/55251881> (20.06.2014).
- Ziejewska K., <http://www.kzgr.pl/wiadomosci/390.html> (04.07.2014).
- Zeszyty Metodyczne Rachunkowości 2011, nr 10 (Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o. o, Gorzów Wielkopolski).

ACCOUNTING AND TAXATION ISSUES IN BRANCH OF HORTICULTURAL PRODUCER GROUPS

Summary: Horticultural producers groups have being established in Poland since 2001. This type of agricultural producer groups takes different forms based on legal regulations, which determine the legal status and principles of their functioning. The aim of the studies was to indicate the legal regulations' deficiencies in terms of horticultural producer groups' creation and operational functioning as well as to show how the choice of legal form effects specific tax returns and accounting methods to be applied. The implementation of article objectives required carrying out research in horticultural producer groups. The study group was selected from Lower Silesia voivodeship. The horticultural producer groups' studies used the direct interview method and applied a comparative analysis of agricultural business branch running legal conditions. The conclusions drawn on the basis of research suggest that a corporation (capital company) is not always the most appropriate business form to conduct horticultural producer group.

Keywords: agriculture, horticultural producer groups, legal form, taxes.