

III. PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

Z ORZECZNICTWA EUROPEJSKIEGO TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

– wyrok ETS z 8 maja 2008 r.
w sprawach połączonych C-5/06 oraz C-23/06 do C-36/06,
Zuckerfabrik Jülich AG przeciwko Hauptzollamt Aachen¹

Wadliwa metodologia wyliczeń wysokości opłat produkcyjnych w procedurze komitologicznej, a ochrona interesów finansowych podmiotów działających na jednolitym rynku produktów rolnych

1) Nie można przyjąć argumentacji Komisji Europejskiej, zgodnie z którą powielanie wadliwej metody obliczeń wysokości opłat produkcyjnych można uzasadnić zamiarem zniechęcenia producentów do tworzenia nadwyżek, które wywierałyby nacisk na ceny rynkowe, destabilizowałyby wspólną organizację rynków w sektorze cukru i mogłyby powodować koszty, w szczególności zakupu interwencyjnego (pkt 55 i 56).

2) Faktyczna wypłata lub brak wypłaty refundacji wywozowych do produktów objętych reżimem wspólnej organizacji rynku cukru nie są istotne dla celów

¹ Strony postępowania w sprawach połączonych: *Saint Louis Sucre SNC* (C-23/06), *Sucreries du Marquenterre SA* (C-24/06), *SA des Sucreries de Fontaine Le Dun, Bolbec, Auffray (SAFBA)* (C-25/06), *SA Lesaffre Frères* (C-26/06), *Tereos*, as successor in title to *Sucreries, Distilleries des Hauts de France* (C-27/06), *SA Sucreries & Distilleries de Souppes – Ouvré fils* (C-28/06), *SA Sucreries de Toury et Usines Annexes* (C-29/06), *Tereos* (C-30/06), *Tereos*, as successor in title to *SAS Sucrerie du Littoral Groupe SDHF* (C-31/06), *Cristal Union* (C-32/06), *Sucrerie Bourdon* (C-33/06), *SA Sucrerie de Bourgogne* (C-34/06), *SAS Vermendoise Industries* (C-35/06), *SA Sucreries et Raffineries d'Erstein* (C-36/06) przeciwko *Directeur général des douanes et droits indirects, Receveur principal des douanes et droits indirects de Gennevilliers*.

obliczania nadwyżki przeznaczonej na wywóz oraz przy ustalaniu przewidywanej średniej straty na tonę produktu stanowiących element kalkulacji opłat produkcyjnych (pkt 45 i 61).

1. Wprowadzenie

Naturalną cechą wspólnotowego prawa rolnego i zarazem polityki rolnej Unii Europejskiej jest nieustanna ewolucja instrumentów prawnych stosowanych na jednolitym rynku produktów rolnych. Poza „prostym” dostosowywaniem owych instrumentów do zmiennych warunków rynkowych lub wymagań prawnomiędzynarodowych, nierzadko poszczególne obszary prawa rolnego Wspólnoty poddawane są gruntownej rewizji systemowej. W ramach takich reform katalog mechanizmów stosowanych w okresie poprzedzającym zmiany systemowe różni się często diametralnie od instrumentów dostępnych w kolejnej perspektywie funkcjonowania danego reżimu, choć – co również typowe dla WPR – konstrukcja i cele nowowprowadzonych mechanizmów niejednokrotnie na zasadzie *path dependency* wywodzą się wprost z poprzedniego systemu. Ta cecha wspólnotowego prawa rolnego zestawiona ze specyfiką postępowania przed sądami wspólnotowymi (zwłaszcza w odniesieniu do konieczności wieloletniego oczekiwania na wyrok) sprawiają, iż zakwestionowanie legalności aktu prawnego wydanego przez instytucje Wspólnot może prowadzić do bardzo zawiłych sytuacji prawnych i faktycznych. Modelowym tego przykładem jest prezentowane orzeczenie Trybunału w sprawie *Zuckerfabrik Jülich and others*.

Rynek cukru Unii Europejskiej poddany został gruntownej reformie w 2006 r.² Rezultatem nowelizacji bazowych przepisów regulujących funkcjonowanie tego rynku były istotne modyfikacje, wprowadzone m.in. do systemu kwotowania oraz instytucji opłat produkcyjnych uiszczanych przez producentów. Plantatorzy buraków cukrowych zostali włączeni do systemu płatności jednolitej, a w celu poprawy konkurencyjności wspólnotowego rynku cukru utworzono specjalny fundusz restrukturyzacyjny.

System organizacji rynku w dalszym ciągu oparto na zasadzie solidarności finansowej wszystkich uczestników rynku³, z tą jednak różnicą, że w wyniku reformy głównym źródłem jego „samofinansowania” nie są już wyłącznie tzw. opłaty cukrowe. Instrument ten nie przystawał bowiem do logiki finansowania kopert płatności jednolitej oraz szerokiego zakresu nowych schematów pomocowych ustanowionych na rzecz sektora w trakcie reformy. Istotne zatem jest, że nowa opłata produkcyjna w sektorze cukru obecnie uregulowana w art. 51 rozporządzenia Rady (WE) nr

² Szerzej na temat reformy rynku cukru zob. S. Balcerak, I. Lipińska, *Reforma wspólnej organizacji rynku cukru*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2006, nr 1, s. 141 i n.; I. Lipińska, *Przemiany na wspólnotowym rynku cukru w nowych warunkach gospodarczych*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2007, nr 1, s. 193 i n.

³ Zob. orzeczenie w sprawie 250/84 *Eridania Zuccherifici Nazionali SpA v. Cassa Congaglio Zuccheri* (abw. 'Eridania') [1986], ECR 117.

1234/2007⁴ nie spełnia tych samych funkcji, co opłaty cukrowe obowiązujące w ramach uchylonego rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/2001⁵ (art. 15 ust. 3) i brak między tymi mechanizmami wzajemnych powiązań konstrukcyjnych.

Tymczasem, po upływie blisko pięciu lat od szczegółowego wyliczenia przez Komisję Europejską wysokości opłat cukrowych za rok kwotowy 2002/03, Trybunał – w prezentowanym orzeczeniu prejudycjalnym – stwierdził nieważność rozporządzeń, które stanowiły wypełnienie delegacji z rozporządzenia bazowego Rady i określały stawki opłat za lata 2002-2004, by następnie w postanowieniu z 6 października 2008 r. w sprawach połączonych C-175/07 do C-184/07 stwierdzić również nieważność rozporządzenia Komisji określającego stawki opłat za rok kwotowy 2004/2005. W ten sposób, po dwóch latach od wejścia w życie zupełnie nowego reżimu organizacji rynku cukru, Trybunał podważył jeden z fundamentów minionego i „rozliczonego” systemu.

Sprawa *Zuckerfabrik Jülich and others* stanowi ciekawy przykład obrazujący dwutorowy i niesynchronizowany bieg ewolucji legislacji prawnorolnej Unii Europejskiej i orzecznictwa sądów wspólnotowych kontrolującego legalność tego prawodawstwa. Innymi słowy – wyrok Trybunału skłania do analizy częstej w ramach WPR sytuacji, w której dochodzi do zmian systemowych w reżimie organizacji rynku przy toczącym się jednocześnie postępowaniu sądowym (zarówno krajowym, jak i wspólnotowym) pozostawiającym otwartymi kwestie prawne bazujące na uchylonym już ustawodawstwie Wspólnoty.

Poza tym na prezentowane orzeczenie należałoby również spojrzeć pod kątem problematyki uproszczenia wspólnotowego prawa rolnego, a w szczególności tendencji pogłębiającego się transferu kompetencji ustawodawczych w obszarze WPR na tzw. szczebel komitologiczny (a więc na pole uprawnień wykonawczych Komisji Europejskiej realizowanych na gruncie decyzji Rady nr 1999/468/WE⁶) i wynikających z tego konsekwencji w sferze pośredniej i bezpośredniej ochrony interesów prawnych operatorów i producentów wspólnotowych.

Uwzględniając toczącą się na arenie Unii Europejskiej dyskusję na temat przyszłości Wspólnej Polityki Rolnej, warto ze szczególną uwagą podejść do niektórych tez omawianego orzeczenia, dotyczących problematyki finansowania kosztów wspólnej organizacji rynku. Sektor ten – z racji swej wieloletniej praktyki solidarnego samofinansowania wydatków związanych z zagospodarowaniem nadwyżek produkcyjnych – stanowi pewnego rodzaju odzwierciedlenie debaty o wymiarze horyzontalnym poświęconej przyszłej wizji i realizacji podstaw traktatowych WPR.

2. Ramy prawne i pytania skierowane do Trybunału

Jak zauważono na wstępie, przedmiotem wykładni Trybunału są przepisy uchylonego już rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/2001 w sprawie wspólnej organizacji

⁴ Dz. Urz. UE L 299, z 16 listopada 2007 r., s. 1-149.

⁵ Dz. Urz. WE L 178, z 30 czerwca 2001 r., s. 1-45.

⁶ Dz. Urz. WE L 184, z 17 lipca 1999 r., s. 23-26.

rynków w sektorze cukru. Ustawodawca wspólnotowy, opierając się na zasadzie pełnej odpowiedzialności producentów za finansowanie strat poniesionych w każdym roku gospodarczym, wynikających ze zbytu tej części produkcji wspólnotowej w ramach kwoty, która stanowi nadwyżkę ponad wewnętrzne spożycie Wspólnoty, wprowadził w ramach przedmiotowego rozporządzenia stosowny reżim opłat. Do ustalenia ich odpowiednich wysokości w każdym kolejnym roku gospodarczym upoważnił Komisję Europejską, która w tym celu zobowiązana została do oszacowania: produkcji cukru A i B (w tym również w odniesieniu do izoglukozy i syropu inulinowego A i B)⁷; prognozy ilości cukru, zbywanego w celu spożycia we Wspólnocie; nadwyżki przeznaczanej na wywóz; średniej straty lub dochodu na tonę cukru wynikającego z wywiązania się ze „zobowiązań dotyczących wywozu”; całkowitej straty uzyskanej przez pomnożenie nadwyżki przez średnią stratę. W oparciu o zebrane dane Komisja ustaliła opłaty produkcyjne dla lat gospodarczych 2002/03 i 2003/04 w rozporządzeniach (WE) nr 1762/2003⁸ i 1775/2004⁹.

Kierując się kwotą za tonę wyliczoną w rozporządzeniu Komisji Europejskiej, Hauptzollamt Aachen ustalił¹⁰ opłaty produkcyjne dla producenta Jülich, który odwołał się od tej decyzji twierdząc, iż opiera się ona na nieważnym rozporządzeniu Komisji zawierającym błędy w obliczeniu opłat produkcyjnych. Zdaniem strony, obliczając nadwyżkę przeznaczoną na wywóz, Komisja błędnie podała ilość 504 205 ton cukru, który został wywieziony ze Wspólnoty w formie produktów przetworzonych i dla którego nie przyznano refundacji, w tym bowiem zakresie budżet Wspólnoty nie poniósł straty, a Komisja przy obliczaniu średniej straty nie uwzględniła tej ilości. W przekonaniu producenta, przyjęcie różnych ilości przy obliczaniu nadwyżki przeznaczanej na wywóz i średniej straty na tonę cukru nie miało żadnego obiektywnego uzasadnienia.

Sąd krajowy nie miał pewności co do tego, czy skoro cel pobierania opłat produkcyjnych ogranicza się do wymagania od producentów finansowania kosztów zbytu nadwyżki produkcji Wspólnoty, to ustalenie wysokości opłat bez uwzględnienia okoliczności, że jedynie dla części wywiezionego cukru przyznane zostały refundacje wywozowe, nie wykracza poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu, a więc czy nie narusza zasady proporcjonalności. W konsekwencji Finanzgericht Düsseldorf skierował do ETS w trybie art. 234 TWE pytanie, czy przy obliczaniu nadwyżki i średniej straty na tonę cukru wyżej wymienione okoliczności powinny zostać uwzględnione.

Jeśli chodzi o postępowania krajowe w sprawach przyłączonych do sprawy głównej, warto zwrócić jedynie uwagę na fakt, że poza rozporządzeniami ustalającymi wysokość opłat, skarżący zakwestionowali również ważność art. 6 ust. 4 rozporzą-

⁷ Z uwagi na ograniczone ramy tekstu w prezentacji pominięto każdorazowe dalsze odwołania do izoglukozy i syropu inulinowego.

⁸ Dz. Urz. UE L 254, z 8 października 2003 r., s. 4.

⁹ Dz. Urz. UE L 316, z 15 października 2004 r., s. 64.

¹⁰ Decyzją z 22 października 2004 r.

dzenia Komisji (WE) nr 314/2002¹¹, który – ich zdaniem – przedstawia zbyt szeroką definicję nadwyżki przeznaczonej na wywóz, niezgodnie z zasadami proporcjonalności, hierarchii norm i ograniczeniem kompetencji wykonawczych Komisji.

3. Opinia Rzecznika Generalnego

Punktem wyjścia do wypracowania opinii przez Rzecznika Generalnego (E. Sharpston) było przyjęcie założenia i zarazem zaakceptowanie wątpliwej interpretacji, zgodnie z którą cukier wywożony w produktach przetworzonych bez refundacji wywozowych należy potraktować jako cukier „zbywany w celu spożycia we Wspólnocie” w rozumieniu art. 15 ust. 1 lit. b rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/2001. Zdaniem Rzecznika Generalnego, pojęcie to nie posiada autonomicznego znaczenia w prawie wspólnotowym i zostało wprowadzone do porządku prawnego wspólnej organizacji rynku jedynie w celu „oznaczenia pośredniego etapu w obliczaniu nadwyżki przeznaczonej na wywóz”. Poruszając ów problem z nieco odmiennego punktu widzenia, Rzecznik Generalny doszedł do podobnych wniosków, a mianowicie, że cukier nie generujący kosztów dla budżetu UE i wywożony poza wspólnotowy obszar celny bez refundacji jest „równoważny” cukrowi zbywanemu w celu spożycia we Wspólnocie. Na tej podstawie Rzecznik stwierdził, że przy obliczaniu nadwyżki przeznaczonej do wywozu należy uwzględniać jedynie te ilości wywiezionego cukru, za które faktycznie wypłacono refundacje wywozowe. Analogicznie, również przy ustalaniu drugiego elementu szacunkowej wysokości straty całkowitej, to jest średniej straty, cukier wywożony w produktach przetworzonych powinno się brać pod uwagę tylko wówczas, gdy korzystał on z refundacji wywozowych.

Tej treści konkluzje Rzecznik zaproponował jako odpowiedź Trybunału na skierowane pytania prejudycjalne, sugerując jednocześnie zasadność unieważnienia nie tylko art. 6 ust. 4 rozporządzenia Komisji (WE) nr 314/2002 w zakresie, w jakim nie uwzględnia opisanej wykładni art. 15 rozporządzenia nr 1260/2001, ale również całości rozporządzenia Komisji (WE) nr 1775/2004.

4. Rozstrzygnięcie Trybunału. Komentarz

Trybunał podążył odmiennym tokiem rozumowania. W pierwszej kolejności przywołał motyw jedenasty rozporządzenia Rady (EWG) nr 1785/81¹² w sprawie wspólnej organizacji rynków w sektorze cukru, zgodnie z którym producenci w sprawiedliwy, a zarazem skuteczny sposób sami pokrywają pełne koszty zbytu nadwyżek produkcji wspólnotowej wykraczającej ponad spożycie. Tym samym, w przeciwieństwie do stanowiska Rzecznika Generalnego, w ocenie Trybunału pojęcie konsumpcji wspólnotowej nie obejmuje żadnej ilości produktów wywiezionych, niezależnie od tego,

¹¹ Dz. Urz. WE L 50, z 21 lutego 2002 r., s. 40-46.

¹² Dz. Urz. WE L 177, z 1 lipca 1981 r., s. 4-31.

czy przyznano dla nich refundacje wywozowe. Co więcej, nadwyżka przeznaczona na wywóz powinna – zdaniem sędziów – obejmować ilości produktów, dla których zbycia przewidziane są wspólnotowe instrumenty wsparcia (niekoniecznie refundacje). Trybunał posłużył się tutaj przykładem ilości produktów, które mogą być składowane na koniec roku gospodarczego i które należy uwzględnić przy ustalaniu nadwyżki przeznaczonej na wywóz jako ilości nie objęte konsumpcją, podczas gdy z definicji na tym etapie nie korzystają one z instrumentów wspierania zbytu.

Trybunał dostrzegł pewne niebezpieczeństwo, które pojawiłoby się, gdyby ilości wywiezione bez refundacji zostały uwzględnione w pojęciu spożycia wewnątrz Wspólnoty. To doprowadziłoby bowiem do przeszacowania konsumpcji i niedoszacowania nadwyżki przeznaczonej na wywóz. W ten sposób, w ocenie ETS, istniałoby ryzyko nieosiągnięcia celu systemu samofinansowania opłat za zbyt nadwyżek.

W przedmiocie „średniej straty” Trybunał, posługując się wykładnią systemową, zinterpretował pojęcie „zobowiązań dotyczących wywozu” w sposób spójny z przepisami rozporządzenia regulującymi kwestie wymiany towarowej z państwami trzecimi, co pozwoliło przyjąć założenie, że pojęcie to obejmuje każdą ilość produktów przeznaczonych do wywozu poza Wspólnotę – z refundacją czy bez refundacji. Trybunał zaprzeczył tym samym wnioskowi nie tylko Rzecznika Generalnego, ale również argumentacji stron postępowania. Niemniej jednak takie podejście zachowuje zgodność z pojęciem „nadwyżki przeznaczonej na wywóz” i pozwala bez zbędnych komplikacji wyliczyć prognozowaną całkowitą stratę, a więc podstawowe pojęcie do celów kalkulacji wysokości opłat.

Bez wątpienia do najciekawszych sentencji wyroku należy stwierdzenie Trybunału, zgodnie z którym nie można przyjąć metodologii Komisji Europejskiej prowadzącej *de facto* do ustalenia *a priori* całkowitej straty na kwotę wyższą od wydatków związanych z refundacjami, ponieważ wykracza to poza cel rozporządzenia Rady (WE) nr 1260/2001, w szczególności w zakresie sprawiedliwego finansowania kosztów zbytu nadwyżek produkcji wspólnotowej. Komisja wskazała bowiem, że taka metoda obliczania pozwala na zniechęcanie do tworzenia nadwyżek, które wywierałyby nacisk na ceny rynkowe, destabilizowałyby wspólną organizację rynków w sektorze cukru i mogłyby powodować koszty, w szczególności zakupu interwencyjnego. ETS stanowczo odrzucił logikę tego rozumowania, powracając do słynnego orzeczenia w sprawie *Eridania*, w którym stwierdził, że skutek zniechęcający, jaki może wywierać na producentów system finansowania kosztów zbytu, wynika z samego faktu, że opłaty produkcyjne obciążają producentów finansowaniem kosztów zbytu nadwyżek produkcji wspólnotowej. Można powiedzieć, że Trybunał nie wyraził zgody na zbyt przewencyjną i restrykcyjną metodologię poboru opłat produkcyjnych forsowaną przez Komisję Europejską.

Konkretyzując odpowiedzi na zadane pytania prejudycjalne Trybunał orzekł, że przy obliczaniu nadwyżki przeznaczonej na wywóz należy odliczyć od spożycia wszystkie ilości wywiezionych produktów, niezależnie od tego, czy refundacje zostały faktycznie wypłacone. Analogicznie, przy ustalaniu średniej straty na tonę produktu

należało uwzględnić wszystkie ilości wywiezionego cukru. W rezultacie Trybunał nie miał innego wyboru, jak unieważnić rozporządzenia Komisji (WE) nr 1762/2003 i 1775/2004.

5. Uwagi końcowe

Z dotychczasowego orzecnictwa Trybunału wynika, że stwierdzenie nieważności aktu prawa wspólnotowego w procedurze prejudycjalnej rodzi takie same skutki, jak w przypadku zakończonych powodzeniem skarg bezpośrednich na podstawie art. 230 TWE¹³. Tym samym należy oczekiwać, że zgodnie z art. 233 TWE Komisja Europejska podejmie odpowiednie środki mające na celu realizację wyroku Trybunału, skoro to właśnie rozporządzenia tej instytucji Wspólnoty zostały unieważnione¹⁴. Przywołując jednakże uwagi i zastrzeżenia zasygnalizowane we wprowadzeniu, trudno sobie wyobrazić, w jaki sposób Komisja byłaby w stanie doprowadzić rozliczenia z zamkniętych kampanii 2002-2004 do stanu zgodnego z prawem. Przy czym Trybunał nie podjął jakichkolwiek środków na rzecz ograniczenia skutków orzeczonej nieważności (w oparciu o art. 231(2) TWE)¹⁵.

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że w dalszym ciągu przed sądem I instancji toczy się postępowanie z tytułu skargi bezpośredniej Rzeczypospolitej Polskiej przeciwko Komisji Europejskiej o stwierdzenie nieważności art. 2 rozporządzenia Komisji (WE) nr 1686/2005¹⁶ ustalającego kwoty opłat produkcyjnych oraz współczynnik dodatkowej opłaty w sektorze cukru na rok gospodarczy 2004/2005¹⁷. Nieważność całości wspomnianego rozporządzenia Trybunał orzekł mocą postanowienia z 6 października 2008 r., ale uczynił to na podstawie przesłanek i rozważań powstałych na kanwie postępowania i wyroku w sprawie C-5/06. Zarzuty wystosowane przez stronę polską dotyczą tymczasem zupełnie innego i specyficznego wątku ustanowienia przez Komisję Europejską dwóch odmiennych współczynników dodatkowej opłaty w sektorze cukru w celu uwzględnienia w rozliczeniach nadwyżek finansowych powstałych w ramach wspólnej organizacji rynku przed przystąpieniem nowych państw członkowskich do Unii Europejskiej, co w opinii Rzeczypospolitej Polskiej stoi w rażącej sprzeczności z obowiązującą uprzednio bazową regulacją Rady, jak i zasadą niedyskryminacji.

¹³ Zob. np. orzeczenie ETS w sprawie 112/83, *Produits de Maïs / Administration des douanes et droits indirects*, [1985], ECR 719 (pkt 16 i n.).

¹⁴ W zbliżonej co do aspektów proceduralnych sprawie C-313/04 *Franz Egenberger*, [2006], ECR 6331. Komisja znieważniła rozporządzenie (WE) nr 2535/2001, którego nieważność w części orzekł ETS.

¹⁵ Szerzej na ten temat P. Craig, G. Burca, *EU Law. Text, cases and materials*, Oxford 2003, s. 541 i n.

¹⁶ Dz. Urz. UE L 271, z 15 października 2005 r., s. 12-13.

¹⁷ Por. sprawę T-4/06, *Rzeczpospolita Polska przeciwko Komisji Europejskiej*, Dz. Urz. UE, C 74, z 25 marca 2006 r., s. 27.

Nie ulega wątpliwości, że konieczność przyjęcia przez Komisję Europejską odpowiednich środków czyniących zadość ustaleniom Trybunału w prezentowanym orzeczeniu prejudycjalnym stwarza szansę wyjścia naprzeciw oczekiwaniom strony polskiej. Należy tylko mieć nadzieję, że po upływie trzech lat od wszczęcia postępowania sprawa znajdzie wreszcie swój finał przed SPI¹⁸, ponieważ wyrok w sprawie C-5/06 i postanowienie z 6 października 2008 r. milczą w kwestii zróżnicowanego współczynnika dodatkowej opłaty. Trudno nie pokusić się o przypuszczenie, że być może szanse szybszego wyjaśnienia sprawy pojawiłyby się, gdyby współczynnik dodatkowej opłaty również stał się w odpowiednim czasie przedmiotem postępowania prejudycjalnego, co wymagało wstąpienia na drogę sądową zainteresowanych producentów¹⁹.

Powracając do tez i sentencji prezentowanego orzeczenia, nie sposób oprzeć się wrażeniu, że tak naprawdę Trybunał stwierdził nieważność rozporządzeń mających wymiar czysto „techniczny”, nie dostrzegając wadliwości rozporządzenia Komisji (WE) nr 314/2002, które potencjalnie stworzyło pole do wadliwej interpretacji i metodologii wyliczeń. Rzecznik Generalny zwracał przecież na to uwagę w swojej opinii.

Zarówno Trybunał, jak i Rzecznik Generalny, poszukując właściwego znaczenia poszczególnych elementów składowych służących wyliczeniu opłat produkcyjnych, w przeważającej mierze opierali swoją argumentację na interpretacji gramatycznej i systemowej, zwłaszcza w przypadku „zobowiązań dotyczących wywozu” czy też „całkowitej straty”. Dodatkowo Trybunał sięgnął po rys historyczny i pierwotne podstawy reżimu samofinansowania wydatków przez producentów na wspólnotowym rynku cukru, próbując odpowiedzieć na pytanie, czy ilości wyeksportowane bez refundacji stanowią koszt dla Wspólnoty, czy też nie. Wydaje się, że równie pomocne w dojściu do tych samych wniosków byłoby powiązanie i utożsamienie zasady samofinansowania przez producentów wszelkich wydatków na zbycie nadwyżek produkcyjnych z każdego rodzaju czynnościami realizującymi ten cel – nie tylko wynikającymi z uruchomienia instrumentarium WPR. W przeciwnym razie można dojść do oderwanego od rzeczywistości założenia, iż wywóz produktów bez refundacji odbywa się również „bezkosztowo” po stronie samego operatora.

Na koniec warto zwrócić uwagę, że tło omówionego orzeczenia ETS w pewnym sensie dotyka problematyki zmian prawnotraktatowych sygnalizowanych w projekcie Traktatu zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej oraz Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, przyjętego przez Szefów Rządów i Państw obradujących w ramach Konferencji Międzyrządowej w Lizbonie 18 października 2007 r. (tzw. Traktat Lizboński). Projekt kolejnego traktatu rewizyjnego zakłada głębokie zmiany w proceduralnym trybie stanowienia prawa w obszarze wspólnej polityki rolnej na szczęblu Rady i Parlamentu Europejskiego. Chodzi tutaj zwłaszcza o wzmocnienie roli Parlamentu Euro-

¹⁸ Wg stanu na dzień 5 stycznia 2009 r. w sprawie T-4/06 nie zapadł żaden wyrok i nie wydano również jakiegokolwiek postanowienia.

¹⁹ Warto zauważyć, że w skali europejskiej uczyniło to aż kilkanaście podmiotów.

pejskiego w procesie decyzyjnym poprzez rozciągnięcie zmienionej procedury współdecydowania na całość wspólnotowej legislacji rolnej – z pewnymi wyjątkami.

Wyjątki te dotyczą tych elementów rolnego *acquis*, które określają wysokość pomocy (np. płatności bezpośrednich), poziom cen instytucjonalnych (np. ceny minimalnej na buraki cukrowe), stawki opłat (np. za przekroczenie kwot mlecznych lub opłat na fundusz restrukturyzacyjny w sektorze cukru), instrumentów ograniczania produkcji (np. praw do nasadzeń winorośli, kwot mlecznych, cukrowych, skrobiowych, włókna lnianego i konopnego, czy limitów połowowych w rybołówstwie). W tych przypadkach Rada zachowała swoje wyłączne kompetencje względem Parlamentu. Przykład orzeczenia w sprawie C-5/06 wskazuje jednak, że z punktu widzenia konkretnych interesów producentów wspólnotowych, nawet utrzymanie *status quo* w prawie pierwotnym nie gwarantuje pozostawienia uprawnień w zakresie opłat produkcyjnych w obszarze działalności legislacyjnej Rady, ponieważ brzmienie i charakter bazowej regulacji ma tak naprawdę jedynie wpływ na podstawowe wyznaczniki i kryteria, których doprecyzowanie (tj. ustalenie i ostateczne wyliczenie) i tak spoczywać będzie w rękach Komisji Europejskiej podejmującej decyzje w coraz mniej sprawnej formule komitologii.

SEBASTIAN BALCERAK

Z ORZECZNICTWA SĄDOWEGO

Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z 20 czerwca 2008 r., sygn. II FSK 183/07²⁰

1. Ustawa podatkowa normuje obowiązek podatnika w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych tylko w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne dla realizacji celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w szczególności dla ustalenia dochodu do opodatkowania. Przy tym nie sposób przyjąć, że unormowania prawnopodatkowe mają w tym względzie charakter autonomiczny w stosunku do przepisów ustawy o rachunkowości, skoro wyrażnie do niej odsyłają.

2. Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzący rolniczą działalność gospodarczą w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej mają obowiązek prowadzić bądź podatkową księgę przychodów i rozchodów (na zasadach określonych w rozporządzeniu ministra do spraw finansów publicznych na

²⁰ Opublikowany w LEX nr 392625.

podstawie delegacji z art. 24a ust. 7 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, bądź księgi rachunkowe zgodnie z odrębnymi przepisami, jeżeli zgłosiły zamiar prowadzenia tych ksiąg (art. 24a ust. 2 pkt 2 i ust. 5 powołanej ustawy) właściwemu organowi podatkowemu.

1. Wyrok będący przedmiotem niniejszej glosy dotyczy aktualnego i ważnego dla polskiego rolnictwa problemu opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej²¹. Od kilku lat toczy się dyskusja na temat sposobów oraz zasadności szczególnego ustalania dochodu podatnika uzyskanego z działów specjalnych produkcji rolnej. Problem ten był poruszany w interpelacjach poselskich, a także w wyjaśnieniach Urzędów i Izb Skarbowych²². Pojawił się w piśmiennictwie prawniczym, gdy 26 sierpnia 2004 r. Minister Finansów skierował pismo do Izby Skarbowej w Szczecinie, stwierdzając, że: „[...] możliwość wyboru sposobu ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej jest ograniczona wielkością uzyskanego przychodu z tego źródła. Należy bowiem mieć na uwadze przepisy ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości [...]. W myśl art. 2 ust. 1 pkt 2, przepisy wyżej wymienionej ustawy mają obowiązek stosować osoby fizyczne – w tym prowadzące działalność rolniczą – jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 800 000 euro”²³.

Konsekwencją tak wyrażonego stanowiska jest według Ministra Finansów objęcie rolników podatkiem dochodowym na powszechnie stosowanych zasadach, czyli również skalą progresywną. Skala ta wynosiła w latach 2003–2008 odpowiednio 19, 30 i 40% dochodów w zależności od progów podatkowych²⁴.

Zasady opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej są w swej konstrukcji niezmiennie od wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁵, czyli od 1 stycznia 1992 r. Ustawa ta umożliwia rolnikom rozliczanie podatku dochodowego na dwa sposoby – posługując się księgami rachunkowymi albo poprzez

²¹ Glosowany wyrok był już przedmiotem krytycznej oceny; zob. P. Baraniak, *Zasady opodatkowania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej (glosa krytyczna do wyroku NSA z dnia 20 czerwca 2008 r. KK FSK 183/07)*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 10. Argumenty przytoczone w głosie P. Baraniaka uznać należy za całkowicie zasadne.

²² Por. interpelację nr 4235 do Ministra Finansów wraz z odpowiedzią z 13 września 2006 r., interpelację nr 5286 do Ministra Finansów wraz z odpowiedzią z 15 listopada 2006 r., interpelację nr 2799 do Ministra Finansów wraz z odpowiedzią z 6 czerwca 2006 r., zapytanie nr 4386 do Ministra Finansów oraz odpowiedź z 30 września 2005 r.; por. też postanowienie Urzędu Skarbowego w Ostrowie Wielkopolskim z 24 października 2005 r. (nr PD-G/415/19/2005), opublikowane na stronie internetowej: www.pp.infor.pl.

²³ Interpretacja opublikowana w „Biuletynie Skarbowym” 2005, nr 1, poz. 17.

²⁴ W 2005 r. obowiązywała skala 19, 30, 40 i 50%.

²⁵ Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; Dz. U. 2000, Nr 14, poz. 176 z późn. zm. (dalej: updo).

przyjęcie stawek szacunkowych określanych co roku w rozporządzeniu w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej. Opublikowana interpretacja wywołała zdumienie i przerażenie wśród rolników prowadzących dotychczas działalność rolniczą w ramach działów specjalnych produkcji rolnej. Zgodnie z interpretacją Ministerstwa Finansów, w sytuacji gdy ich roczne przychody przekroczyły równowartość 800 000 euro, powinni oni zacząć rozliczać się wyłącznie na zasadach ogólnych. Pomimo braku nowelizacji ustawy, zmieniła się nagle jej interpretacja, znacznie pogarszając sytuację podatników. Konsekwencją tej zmiany była konieczność obliczania rzeczywistych, a nie szacunkowych przychodów osób prowadzących działy specjalne oraz objęcie ich dochodów progresywną skalą podatkową.

Do wydania głosowanego wyroku doszło na skutek złożenia przez podatnika wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji co do sposobu i zakresu zastosowania przepisów updof. Ze stanu faktycznego wskazanego przez podatnika wynika, że w 2005 r. prowadził on działalność rolniczą w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej, skąd uzyskał przychód przekraczający kwotę 800 000 euro. W związku z powyższym zaistniała wątpliwość, czy osiągnięcie powyższego pułapu rodzi po stronie rolnika obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, a jeśli tak – czy może on nadal korzystać ze szczególnej formy ustalania dochodu przewidzianej w art. 24 ust. 4 updof, tj. za pomocą tzw. norm szacunkowych. Urząd Skarbowy jako organ podatkowy I instancji uznał, że możliwość dokonania wyboru sposobu opodatkowania przez podatnika została ograniczona wielkością uzyskanego przychodu, natomiast w sytuacji, gdy przychody podatnika w ciągu roku poprzedzającego rok podatkowy przekroczyły 800 000 euro, powstaje obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych i – co za tym idzie – rozliczania się na zasadach ogólnych. Podatnik nie zgodził się ze stanowiskiem organu I instancji, zaskarżył sporną decyzję, organ odwoławczy zaś odmówił zmiany decyzji. Następnie decyzja Izby Skarbowej została zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, który to sąd – podzielając częściowo stanowisko podatnika – uznał m.in., że osoba prowadząca działy specjalne produkcji rolnej nie jest zobowiązana do prowadzenia ksiąg rachunkowych w sytuacji, gdy nie wynika to z updof, a tylko z ustawy o rachunkowości. Do Naczelnego Sądu Administracyjnego sprawa trafiła w wyniku skargi kasacyjnej wniesionej przez Dyrektora Izby Skarbowej²⁶.

²⁶ Wyrok wydany przez NSA stanowi teraz podstawę do wydawania nowych interpretacji organów podatkowych zgodnych z tezami wyroku; por. np. wyjaśnienie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 15 grudnia 2008 r., sygn. IPPB1/415-1131/08-2/ES 2008.12.15, opublikowane na stronie www.mf.gov.pl, w którym organ podatkowy stwierdził, że: „obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych zależy od formy prawnej jednostki, wielkości osiąganych przychodów, nie zaś od przedmiotu działalności i sposobu ustalania podstaw opodatkowania. Jeżeli zatem osoby fizyczne prowadzące działalność rolniczą, tj. działy specjalne produkcji rolnej przekroczyć określoną ww. przepisem kwotę, to są zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zgodnie z art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przychód z działów specjalnych produkcji rolnej ustala się według zasad określonych w art. 14 (a więc

2. W glosowanym orzeczeniu NSA stwierdził, że osoby prowadzące działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej prowadzą „rolniczą działalność gospodarczą w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej” (teza II orzeczenia). Należy odpowiedzieć na pytanie, czy twierdzenie to jest słuszne.

Zgodnie z updof (art. 2 ust. 1), przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Ustawa w ten sposób wyróżnia działalność rolniczą spośród innych rodzajów działalności. W myśl art. 10 ust. 1 pkt 3 cytowanej ustawy, źródłem przychodów jest m.in. pozarolnicza działalność gospodarcza. Na gruncie updof w zakresie działalności gospodarczej rozróżnia się więc działalność pozarolniczą i rolniczą. Zgodnie z art. 5a²⁷, ilekroć w ustawie mowa jest o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej, oznacza to działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
- b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
- c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych – prowadzoną we własnym imieniu, bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

W punkcie 3 art. 10 tej ustawy wskazuje się – jako źródło przychodów – pozarolniczą działalność gospodarczą, zaś w punkcie 4 art. 10 wymienione są przychody z działów specjalnych produkcji rolnej. Tak więc przychody z działów specjalnych produkcji rolnej są zaliczane do innych przychodów wymienionych w art. 10 p. 4 updof, nie mogą być zatem przychodami z gospodarczej ani pozarolniczej działalności gospodarczej. Działalność rolnicza nie jest w świetle tej ustawy działalnością gospodarczą, co jednoznacznie wynika z definicji zamieszczonej w art. 5a updof.

Wspomniana ustawa w art. 2 ust. 1 stanowi tylko o tym, że przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej. To wyłączenie nie oznacza, że działalność prowadzona w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej powinna być traktowana jako działalność gospodarcza na mocy innych przepisów. Wskazane przepisy oznaczają tylko tyle, że do aktywności rolnika w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej stosuje się przepisy ustawy, co jednak nie zmienia faktu, że na gruncie updof działy specjalne produkcji rolnej nie mieszczą się w zakresie pojęcia działalności gospodarczej. Przyznać należy, że terminologia użyta w updof nie jest precyzyjna, jednak brak precyzji sformułowań ustawowych w żadnym wypadku nie może obciążać podatnika.

Zaprezentowane argumenty prowadzą do wniosku, że stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, według którego osoby prowadzące działy specjalne produkcji rolnej prowadzą rolniczą działalność gospodarczą w zakresie działów specjalnych

zasad właściwych dla pozarolniczej działalności gospodarczej), jeżeli podatnik prowadzi księgi wykazujące te przychody”.

²⁷ W brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.

produkcji rolnej, jest błędne²⁸. Przyjęcie takiego wniosku w istotnej mierze przesądza o ocenach sformułowanych w dalszej części glosy.

3. W pierwszej tezie głosowanego orzeczenia znajduje się twierdzenie, że ustawa podatkowa normuje obowiązek podatnika w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych tylko w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne dla realizacji celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w szczególności dla ustalenia dochodu do opodatkowania. Zgodnie ze stanowiskiem NSA, „nie sposób przyjąć, że unormowania prawnopodatkowe mają w tym względzie charakter autonomiczny w stosunku do przepisów ustawy o rachunkowości, skoro wyraźnie do niej odsyłają”. Sąd uzupełnia to zdaniem z uzasadnienia wyroku, następującym zaraz po zdaniu kończącym II tezę, iż „prowadzenie ksiąg uzależnione od zgłoszonej organowi podatkowemu woli podatnika nie obejmuje sytuacji, gdy obowiązek prowadzenia pełnej rachunkowości wynika z ustawy art. 24a ust. 4 u.p.d.o.f. i art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości”.

Powyższe twierdzenia są nie do przyjęcia na gruncie omawianego stanu faktycznego. Zarówno ustawa o rachunkowości²⁹, jak i updof regulują kwestie dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o rachunkowości, przepisy ustawy stosuje się do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 1 200 000 euro³⁰. Podobną regulację, ale nie identyczną, zawiera updof. Zgodnie z art. 24a ust. 4 tej ustawy, „obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dotyczy osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, jeżeli ich przychody, w rozumieniu art. 14, za poprzedni rok podatkowy wyniosły w walucie polskiej co najmniej równowartość kwoty określonej w EURO w przepisach o rachunkowości”.

Według art. 14 updof, „za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne [...]”. Art. 14 odnosi się zatem wprost do art. 10 ust. 1 pkt 3, czyli do przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej. Jak wcześniej zostało ustalone, przychód z działów specjalnych produkcji rolnej nie mieści się w kategorii przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej.

²⁸ Podkreślić należy, że na gruncie innych przepisów, np. ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. 2007, Nr 155, poz. 1095 z późn. zm.), działalność rolnicza jest działalnością gospodarczą; por. R. Budzinowski, *Prawne pojęcie działalności rolniczej*, „Prawo i Administracja”, t. II, Piła 2003, s. 171; por. też idem, *Problemy ogólne prawa rolnego*, Poznań 2008, s. 212 i n.

²⁹ Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn.: Dz. U. 2002, Nr 76, poz. 694 z późn. zm.

³⁰ Limit 1 200 000 euro obowiązuje od 1 września 2008 r. (przedtem obowiązywał limit 800 000 euro).

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, dla obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych bez znaczenia pozostaje źródło przychodów, gdy tymczasem updof stanowi wyrażenie, że chodzi o przychody określone w art. 14 updof, wśród których ustawodawca nie wskazuje działów specjalnych produkcji rolnej. W art. 14 ust. 2 znajduje się wyliczenie, co jeszcze zalicza się do przychodów z działalności gospodarczej. Tam również nie są zamieszczone przychody z działów specjalnych produkcji rolnej. Do przychodów zalicza się tylko przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej składników majątku (art. 14 ust. 2 pkt 1 updof)³¹.

Przeprowadzone rozważania prowadzą do wniosku, że zgodnie z updof rolnicy uzyskujący dochód z działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej nie mają obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych nawet po przekroczeniu zawartych w ustawie progów³². Gdyby przyjąć wniosek odmienny, nieuzasadnione okazałoby się zawarte w art. 24a ust. 4 odesłanie do art. 14, a tego ostatniego zaś do art. 10 ust. 1 pkt updof. W art. 24a rzeczywiście znajduje się odniesienie do ustawy o rachunkowości, ale wyłącznie w kwestii kwoty, od której prowadzenie ksiąg rachunkowych jest obowiązkowe³³. I tylko w tym zakresie twierdzenie NSA jest słuszne.

Podsumowując, ustawa o rachunkowości i updof zawierają dwie różne podstawy zobowiązujące do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Niezależnie od tego uznać należy, że ustawa o rachunkowości nie może tworzyć samodzielnej podstawy do zmiany systemu opodatkowania rolników. Nie budzi wątpliwości fakt, że wyłącznie ustawy podatkowe winny statuować obowiązki podatkowe, natomiast ustawa o rachunkowości nie jest ustawą podatkową w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁴. Przyjęcie stanowiska NSA byłoby jednocześnie uznaniem, że przepisy ustawy o rachunkowości zmieniają updof w zakresie zasad opodatkowania osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej.

Na marginesie podkreślić należy, że błędem i nieuzasadnionym działaniem ustawodawcy jest uczynienie odstępstwa od dyrektywy tożsamości znaczeniowej terminów użytych w updof i w ustawie o rachunkowości. Nieprecyzyjne rozumienie pojęcia działalności gospodarczej, niewłaściwe określenie sytuacji prawnopodatkowej osób prowadzących działalność z zakresu działów specjalnych produkcji rolnej, jak też żadne inne uchybienia nie mogą powodować powstania dodatkowych obciążeń po

³¹ Poza tym w art. 14 znajduje się wyłączenie 2c. Do przychodów, o których mowa w ust. 2 pkt 1, nie zalicza się przychodów z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej: budynku mieszkalnego

³² Por. P. Baraniak, op. cit., s. 47-48.

³³ Uznać jednak należy, że osoby prowadzące działy specjalne produkcji rolnej – po przekroczeniu limitu przychodów – mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, choć podstawą tego obowiązku nie jest u.p.d., lecz ustawa o rachunkowości.

³⁴ Tekst jedn.: Dz. U. 2005, Nr 8, poz. 60.

stronie podatnika, jak również nie mogą uzasadniać dokonywania interpretacji przepisów na jego niekorzyść.

4. Podsumowując, stanowisko NSA określone w głosowanym wyroku należy ocenić krytycznie. Sąd błędnie uznał – wbrew updog – że działalność rolnicza, jaką jest prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, jest działalnością gospodarczą w rozumieniu tej ustawy. Równie krytycznie należy ocenić twierdzenie zawarte w wyroku, że odesłanie do ustawy o rachunkowości dotyczy nie tylko ustalenia wysokości, od jakiej należy księgi rachunkowe prowadzić, ale również samego obowiązku ich prowadzenia, który jest tożsamy z obowiązkiem określonym w art. 24 updog. Na koniec należy zaznaczyć, że niniejsza glosa nie odwołuje się wprawdzie do argumentów wykładni systemowej. Wskazać jednak trzeba, iż w razie wątpliwości co do sposobu interpretacji przepisów prawnych, szczególnie o tak ważnym znaczeniu dla dużej grupy osób, wziąć należy również ten aspekt pod uwagę³⁵.

JERZY BIELUK

³⁵ Por. spojrzenie na regulacje dotyczące rolnictwa z punktu widzenia art. 23 Konstytucji RP, A. Lichorowicz, *Konstytucyjne podstawy ustroju rolnego RP (w świetle art. 23 Konstytucji)*, „Studia Iuridica Agraria”, t. I, Białystok 2000, s. 44: „utrzymanie roli gospodarstw rodzinnych, jako podstawy ustroju rolnego państwa wiązać się musi z konieczności [...] z preferencyjną wobec nich polityką gospodarczą i finansową, z gwarantowaniem im pomocy ekonomicznej, ulg finansowych, podatkowych, kredytowych etc.[...]”.