

DZIAŁY SPECJALNE
PRODUKCJI ROLNEJ

Pamięci Ojca poświęcam

Jerzy Bieluk

DZIAŁY SPECJALNE PRODUKCJI ROLNEJ
PROBLEMY PRAWNE



Temida2

Białystok 2013

© Copyright by Temida 2

Białystok 2013

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Pływaczewski

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Święczkowska, Jaroslav Volkonovski, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Marian Filar (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy)

Członkowie zagraniczni: Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Kupaly w Grodnie, Białoruś), Vladimír Babčák (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), Jose Luis Iriarte Angél (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkyvka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978–83–62813–35–3

Recenzent: Leonard Etel

Opracowanie graficzne i typograficzne: Jerzy Banasiuk

Projekt okładki: Urszula Machometa

Redakcja techniczna: Jerzy Banasiuk

Korekta: Bogumiła Mancewicz

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wykaz skrótów	15
Wstęp.....	17
1.1. Zagadnienia wstępne	17
1.2. Wybór tematu	19
1.3. Przedmiot pracy.....	20
1.4. Układ pracy	21
1.5. Przedmiot pracy – teza	22
1.6. Metody badawcze.....	25

Rozdział I

ROLNICZE JEDNOSTKI WYTWÓRCZE ZAJMUJĄCE SIĘ DZIAŁALNOŚCIĄ W ZAKRESIE DZIAŁÓW SPECJALNYCH PRODUKCJI ROLNEJ

1. Zagadnienia wstępne	29
2. Gospodarstwo rolne – ujęcie ekonomiczne	31
2.1. Zagadnienia wstępne	31
2.2. Gospodarstwo rolne w ujęciu ekonomicznym	31
2.3. Przedsiębiorstwo rolne w ujęciu ekonomicznym	34
3. Normatywne definicje gospodarstwa rolnego	38
3.1. Zagadnienia wstępne	38
3.2. Pojęcie gospodarstwa rodzinnego	40
3.2.1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej.....	40
3.2.2. Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego	42
4. Gospodarstwo rolne w kodeksie cywilnym	44
4.1. Zagadnienia wstępne	44
4.2. Ujęcie podmiotowe, przedmiotowe czy funkcjonalne	45
4.3. Rola gruntów rolnych.....	46
4.4. Tytuł prawny do władania gruntem	50
4.5. Minimalna powierzchnia gospodarstwa rolnego.....	53
4.6. Zastosowanie art. 55 ² kc. do obrotu gospodarstwami rolnymi.....	57

4.7. Wzajemny stosunek pojęć – przedsiębiorstwo i gospodarstwo rolne w prawie polskim.....	60
4.7.1. Zagadnienia wstępne.....	60
4.7.2. Zakres przedmiotowy pojęcia gospodarstwa rolnego.....	63
4.7.3. Zakres stosowania art. 75 ¹ kc.	66
5. Wnioski	68
5.1. Gospodarstwo według kodeksu cywilnego a dział specjalny	68
5.2. Gospodarstwo a przedsiębiorstwo	70
5.3. Propozycje de lege ferenda	74

Rozdział II

GENEZA I EWOLUCJA OPODATKOWANIA SPECJALNYCH RODZAJÓW PRODUKCJI ROLNEJ

1. Opodatkowanie działów specjalnych do roku 1985	75
1.1. Uwagi ogólne.....	75
1.2. Okres międzywojenny.....	76
1.2.1. Zagadnienia wstępne.....	76
1.2.2. Próby unifikacji	77
1.2.3. Podatek dochodowy	78
1.3. Opodatkowanie rolnictwa po II wojnie światowej	79
1.3.1. Zagadnienia wstępne.....	79
1.3.2. Podatek gruntowy bezpośrednio po wojnie.....	80
1.3.3. Świadczenia rzeczowe	82
1.3.4. Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych (lata 1946–1950).....	84
1.3.4.1. Uwagi ogólne	84
1.3.4.2. Definicja działów specjalnych produkcji rolnej.....	85
1.3.4.3. Zasady ustalania opodatkowania działów specjalnych.....	86
1.3.4.4. Wyłączenia z opodatkowania.....	88
1.4. Opodatkowanie działów specjalnych w latach 1950–1971	89
1.5. Ustawa z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym.....	95
1.5.1. Uwagi ogólne.....	95
1.5.2. Sposoby ustalania przychodu z działów specjalnych	98
1.6. Wnioski	100

Spis treści

2. Podatek wyrównawczy	102
2.1. Zagadnienia wstępne	102
2.2. Wprowadzenie podatku wyrównawczego w rolnictwie	103
2.3. Ustawa z dnia 29 grudnia 1975 r. o podatku wyrównawczym.....	105
2.4. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku wyrównawczym.....	106
2.5. Wnioski	107
3. Opodatkowanie działów specjalnych w latach 1985–1990	108
3.1. Zagadnienia wstępne	108
3.2. Podstawa opodatkowania	110
3.3. Stawka podatku.....	114
3.4. Obowiązek podatkowy przy prowadzeniu działów specjalnych.....	115
3.5. Ulgi i zwolnienia	115
3.6. Wnioski	117
4. Podsumowanie	120

Rozdział III

OPODATKOWANIE DZIAŁÓW SPECJALNYCH PRODUKCJI ROLNEJ PODATKAMI DOCHODOWYMI

1. Pojęcie działalności rolniczej w ustawach o podatkach dochodowych	125
1.1. Zagadnienia wstępne	125
1.2. Wyłączenie z opodatkowania działalności rolniczej.....	126
1.3. Zakres przedmiotowy pojęcia działalności rolniczej	129
1.3.1. Działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych.....	129
1.3.2. Produkty zwierzęce	130
1.3.3. Materiał siewny, produkcja warzywnicza i produkcja roślin ozdobnych	131
1.3.4. Grzyby uprawne	133
1.3.5. Produkcja sadownicza	134
1.3.6. Hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych.....	134
1.3.7. Produkcja zwierzęca typu przemysłowo–fermowego	135
1.3.8. Hodowla ryb	136
1.4. Pojęcia hodowli i chowu	137

1.5. Minimalne okresy przechowywania roślin i zwierząt.....	138
1.6. Wnioski.....	140
2. Pojęcie działu specjalnego produkcji rolnej w ustawach o podatku dochodowym.....	141
2.1. Zagadnienia wstępne.....	141
2.2. Zmiany w zakresie pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej.....	141
2.3. Obecnie obowiązująca definicja działów specjalnych produkcji rolnej.....	142
2.3.1. Zakres obowiązującej definicji.....	142
2.3.2. Ograniczenia przedmiotowe definicji.....	146
2.3.3. Ograniczenie minimalnej wielkości produkcji.....	147
2.4. Rodzaje działów specjalnych – działalność podobna.....	148
2.5. Wnioski.....	149
3. Podatek dochodowy od osób fizycznych – stawki podatku oraz zasady obliczania dochodu.....	151
3.1. Wysokość opodatkowania rolnictwa.....	151
3.2. Podatek dochodowy od osób fizycznych – zasady ustalania dochodu.....	152
3.2.1. Zagadnienia wstępne.....	152
3.2.2. Rozliczanie się według norm szacunkowych.....	153
3.2.3. Pojęcie podatnika.....	154
3.2.4. Zasady ustalania dochodu.....	154
3.2.5. Rozliczanie się według zasad ogólnych.....	155
3.2.6. Deklaracja podatkowa. Zasady opłacania zaliczek.....	158
3.3. Wysokość podatku.....	160
3.4. Wnioski.....	162
4. Podatek dochodowy od osób prawnych – stawki podatku oraz zasady obliczania dochodu.....	164
4.1. Zagadnienia wstępne.....	164
4.2. Podatnik.....	165
4.3. Zasady ustalania dochodu.....	165
4.4. Wysokość opodatkowania.....	166
4.5. Obliczanie udziału działalności rolniczej w działalności ogólnej.....	166
4.6. Wnioski.....	167
5. Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych.....	169

Spis treści

5.1. Zagadnienia wstępne	169
5.2. Istota problemu	169
5.3. Stanowisko organów skarbowych	171
5.4. Stanowisko orzecznictwa i doktryny	171
5.5. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego – wyrok z dnia 20 czerwca 2008 r.	173
5.6. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego – uchwała z dnia 17 stycznia 2011 r.	175
5.7. Wnioski	178
6. Opodatkowanie rolnictwa podatkiem dochodowym w krajach Unii Europejskiej	179
6.1. Zagadnienia wstępne	179
6.2. Opodatkowanie rolnictwa	180
6.3. Wnioski	184

Rozdział IV

RODZAJE DZIAŁÓW SPECJALNYCH PRODUKCJI ROLNEJ

1. Zagadnienia wstępne	187
2. Charakterystyka działów specjalnych produkcji rolnej	189
2.1. Uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych	189
2.1.1. Zagadnienia wstępne	189
2.1.2. Uprawa i hodowla roślin	192
2.1.3. Zastosowanie	193
2.1.4. Opodatkowanie	194
2.1.5. Wnioski	196
2.2. Uprawa grzybów i ich grzybni	197
2.2.1. Zagadnienia wstępne	197
2.2.2. Zastosowanie	199
2.2.3. Uprawa grzybów	199
2.2.4. Stawki	200
2.2.5. Wnioski	200
2.3. Uprawa roślin in vitro	201
2.3.1. Zagadnienia wstępne	201

2.3.2. Zastosowanie.....	201
2.3.3. Uprawa	202
2.3.4. Opodatkowanie – powierzchnia pól.....	202
2.3.5. Wnioski.....	203
2.4. Fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego.....	203
2.4.1 Zagadnienia wstępne – definicja.....	203
2.4.2. Zastosowanie.....	204
2.4.3. Hodowla i chów.....	204
2.4.4. Opodatkowanie.....	207
2.4.5. Wnioski.....	208
2.5 Wylęgarnie drobiu	209
2.5.1. Zagadnienia ogólne	209
2.5.2. Zastosowanie.....	210
2.5.3. Wylęg drobiu.....	210
2.5.4. Opodatkowanie.....	211
2.5.5. Wnioski.....	212
2.6. Hodowla i chów zwierząt futerkowych.....	212
2.6.1. Definicja	212
2.6.2. Zastosowanie.....	213
2.6.3. Hodowla i chów.....	213
2.6.4. Opodatkowanie.....	214
2.6.5. Wnioski.....	216
2.7. Hodowla i chów zwierząt laboratoryjnych.....	217
2.7.1. Zagadnienia wstępne.....	217
2.7.2. Zastosowanie.....	217
2.7.3. Hodowla i chów.....	218
2.7.4. Opodatkowanie.....	219
2.7.5. Wnioski.....	220
2.8. Hodowla dżdżownic.....	220
2.8.1. Definicja	220
2.8.2. Zastosowanie.....	220
2.8.3. Hodowla	221
2.8.4. Opodatkowanie.....	222
2.8.5. Wnioski.....	223

Spis treści

2.9. Hodowla entomofagów.....	224
2.9.1. Definicja	224
2.9.2. Zastosowanie.....	225
2.9.3. Hodowla	226
2.9.4. Problemy prawne – opodatkowanie.....	227
2.9.5. Wnioski.....	227
2.10. Hodowla jedwabników	227
2.10.1. Zagadnienia wstępne.....	227
2.10.2. Zastosowanie.....	228
2.10.3. Hodowla	228
2.10.4. Opodatkowanie.....	230
2.10.5. Wnioski.....	230
2.11. Prowadzenie pasiek	231
2.11.1. Zagadnienia wstępne.....	231
2.11.2. Zastosowanie.....	231
2.11.3. Hodowla i chów pszczół.....	232
2.11.4. Opodatkowanie.....	233
2.11.5. Wsparcie unijne	234
2.11.6. Wnioski.....	234
2.12. Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.....	235
2.12.1. Zagadnienia wstępne.....	235
2.12.2. Zastosowanie.....	236
2.12.3. Hodowla i chów	237
2.12.4. Opodatkowanie.....	238
2.12.5. Wnioski.....	241
3. Podsumowanie	242

Rozdział V

POZOSTAŁE PODATKI OBCIĄŻAJĄCE PODMIOTY PROWADZĄCE DZIAŁY SPECJALNE PRODUKCJI ROLNEJ

1. Podatek od towarów i usług	245
1.1. Zagadnienia wstępne	245
1.2. Aktualna regulacja	246

1.2.1. Zagadnienia wstępne.....	246
1.2.2. Pojęcie podatnika	247
1.2.3. Działalność rolnicza.....	247
1.2.4. Definicja gospodarstwa rolnego	249
1.2.5. Pojęcie rolnika ryczałtowego.....	251
1.3. Produkty rolne	253
1.4. Mechanizm zwrotu podatku.....	256
1.5. Rozliczanie VAT przez rolnika na zasadach ogólnych.....	258
1.6. Stawki podatku	260
1.7. Wnioski	263
2. Podatek od spadków i darowizn	265
2.1. Zagadnienia wstępne	265
2.2. Zakres zwolnienia.....	270
2.2.1. Zakres przedmiotowy zwolnienia – nabycie nieruchomości.....	270
2.2.2. Regulacja dotycząca działów specjalnych produkcji rolnej.....	272
2.2.3. Zakres przedmiotowy zwolnienia – maszyny rolnicze	276
2.2.4. Warunki zwolnienia.....	278
2.3. Wnioski.....	283
3. Podatek od czynności cywilnoprawnych	285
3.1. Zagadnienia wstępne	285
3.2. Konstrukcja podatku.....	286
3.2.1. Zagadnienia wstępne.....	286
3.2.2. Podstawa podatkovania i wysokość podatku.....	288
3.3. Problematyka rolnicza	289
3.3.1. Czynności zwolnione i ich przedmiot	289
3.3.2. Sprzedaż rzeczy ruchomych	293
3.3.3. Sprzedaż zwierząt	294
3.4. Wnioski.....	296
4. Podatek rolny.....	297
4.1. Zagadnienia wstępne	297
4.2. Konstrukcja podatku rolnego.....	297
4.3. Podatek rolny a działy specjalne produkcji rolnej.....	300
4.4. Wnioski	301
5. Podatek od nieruchomości.....	302

Spis treści

5.1. Zagadnienia wstępne	302
5.2. Konstrukcja podatku od nieruchomości	302
5.3. Zwolnienie gruntów rolnych.....	303
5.4. Opodatkowanie budynków	303
5.5. Pojęcie budynku gospodarczego.....	306
5.6. Wnioski	307

Rozdział VI

UBEZPIECZENIE SPOŁECZNE I ZDROWOTNE OSÓB PROWADZĄCYCH DZIAŁY SPECJALNE PRODUKCJI ROLNEJ

1. Ubezpieczenie społeczne osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej.....	309
1.1. Historia ubezpieczeń społecznych rolników	309
1.1.1. Początki ubezpieczeń społecznych rolników	309
1.1.2. Ustawa z dnia 14 grudnia 1982 r.....	311
1.2. Stan obecny	315
1.2.1. Zagadnienia wstępne.....	315
1.2.2. Zakres podmiotowy ubezpieczeń rolników.....	316
1.2.3. Ubezpieczenie na wniosek	322
1.2.4. Wysokość składek.....	322
1.3. Pojęcie działu specjalnego produkcji rolnej w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników.....	324
1.4. Wnioski	330
2. Ubezpieczenie zdrowotne osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej.....	334
2.1. Zagadnienia wstępne	334
2.2. Ubezpieczenie zdrowotne rolników – stan obecny	335
2.2.1. Postawy prawne	335
2.2.2. Zasady finansowania opieki zdrowotnej.....	336
2.2.3. Składki na ubezpieczenie zdrowotne do końca 2011 r.....	337
2.3. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 2010 r.	338
2.4. Aktualna regulacja prawna.....	339
2.5. Składki na ubezpieczenie zdrowotne	340
2.6. Wnioski	342

WNIOSKI KOŃCOWE ORAZ WNIOSKI DE LEGE FERENDA

1. Zagadnienia wstępne	345
2. Opodatkowanie w praktyce	346
3. Ubezpieczenia społeczne	350
4. Obrót cywilnoprawny	350
5. Uwagi końcowe.....	354
Wykaz literatury powoływanej w pracy.....	357

WYKAZ SKRÓTÓW

kc.	kodeks cywilny
ksh.	kodeks spółek handlowych
KPP	Kwartalnik Prawa Prywatnego
NP	Nowe Prawo
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA i WSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNAPiUS	Orzecznictwo Sądu Najwyższego - Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSN	Orzecznictwo Sądu Najwyższego
OSNC	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Cywilna
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OSPika	Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
PP	Przegląd Podatkowy
PiP	Państwo i Prawo
PPiA	Przegląd Prawa i Administracji
PPH	Przegląd Prawa Handlowego

PS	Przegląd Sądowy
PUG	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
RPEiS	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SP	Studia Prawnicze

WSTĘP

1.1. Zagadnienia wstępne

Rolnictwo to podstawa życia na ziemi. To pierwotna i najważniejsza aktywność człowieka. Życie nie jest możliwe bez pożywienia, zaś żywność to podstawowy produkt rolnictwa. Jednocześnie nieprzewidywalność produkcji rolnej, coraz bardziej widoczna w dobie powodzi i huraganów, niemożność zwiększenia zasobów ziemi rolnej, rola społeczna i ekologiczna oraz szereg innych czynników wskazujących na specyfikę tej dziedziny gospodarki powodują, iż regulacje prawne dotyczące rolnictwa charakteryzują się dużą odrębnością. Swoiste cechy produkcji rolnej – związanie z ziemią jako podstawowym środkiem produkcji, z warunkami przyrodniczymi (klimat, jakość gleb), losowość produkcji¹ – sprawiają, iż regulacje prawne dotyczące rolnictwa różnią się od regulacji dotyczących pozostałych rodzajów działalności gospodarczej. Opodatkowanie rolnictwa w Polsce i w wielu krajach Unii Europejskiej charakteryzuje się szeregiem odmienności.² Coraz istotniejsze są czynniki pozagospodarcze, takie jak rola rolnictwa w kształtowaniu krajobrazu, ochrona tradycyjnej struktury społecznej, różnorodne funkcje gospodarstw rodzinnych.³ Waga społeczna oraz podstawowa rola w gospodarce czynią z rolnictwa odrębny przedmiot polityki państwa. Problematyka dotycząca rolnictwa jest wyróżniana w naukach prawnych, tak jak i w ekonomii, socjologii itd.

1 Szerzej A. Stelmachowski, *Kształtowanie stosunków prawnych w rolnictwie*, (w:) P. Czechowski, M. Korzycka-Iwanow, S. Prutis, A. Stelmachowski, *Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej*, Warszawa 1994, s. 18–20.

2 Nie tylko w Polsce, gdzie jest to tak bardzo wyraźnie widoczne, ale właściwie modele podatkowe wszystkich krajów Unii Europejskiej wskazują na odrębne traktowanie rolnictwa w polityce podatkowej państwa, szerzej rozdział III.6 niniejszej pracy.

3 Na temat wielofunkcyjności rolnictwa, zob. J. Martinez, *Pojęcie „obszar wiejski” jako odpowiedź na wielofunkcyjność przyszłej działalności rolniczej*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2010, nr 2, s. 47 i nast. Zob. też *Dobra publiczne i publiczny system interwencji. Raport analityczny. Paneuropejski przegląd podejścia państw członkowskich do dostarczania środowiskowych i społecznych dóbr publicznych w programach rozwoju obszarów wiejskich na lata 2007–2013*, www.fapa.com.pl; zob. też T. Cooper K. Hart, D. Baldock, *Provision of Public Goods through Agriculture in the European Union* http://ec.europa.eu/agriculture/analysis/external/public-goods/report_en.pdf.

Polski system prawny przewiduje szereg rozwiązań specyficznych dla rolnictwa. W ramach systemu podatkowego problematyka rolnictwa traktowana jest w sposób szczególny. Aspekt fiskalny podatków schodzi na dalszy plan, podstawową rolę mają (przynajmniej w założeniach) funkcje stymulacyjne i regulacyjne, istotny jest wpływ obciążeń finansowych na kształtowanie produkcji rolnej i struktury rolnictwa, w sposób pożądaný przez ustawodawcę.⁴ Model systemu podatkowego zależy bardziej od pożądaných pozafiskalnych skutków obciążeń podatkowych niż od potrzeb budżetu państwa. Podobnie, w ramach systemu ubezpieczeń społecznych, rolnictwo ma własną regulację, przewidującą o wiele mniejsze obciążenia. Specjalne rozwiązania prawne można dostrzec również w szeregu innych rozwiązań ustawowych, dotyczących dziedzin takich jak obrót nieruchomościami rolnymi, dopłaty do gruntów rolných.

Świat przyspiesza. Internet powoduje rewolucję w gospodarce, zmienia oblicze handlu. W rolnictwie zmiany nie są tak widoczne, ale postęp jest ogromny. Dzisiejsza produkcja rolna – szczególnie w tak wyspecjalizowanych dziedzinach, jak na przykład rozmnażanie roślin *in vitro*, uprawa grzybów czy chów ryb – oparta jest o nowoczesne, skomputeryzowane przedsiębiorstwa, dużo bardziej skomplikowane niż wiele przedsiębiorstw nierolniczych. Rozwiązania prawne często nie nadążają za tymi zmianami. W Polsce jest to szczególnie widoczne, gdyż wciąż jest obecny, szczególnie właśnie w rolnictwie, wpływ rozwiązań poprzedniego ustroju.

Prowadząc badania nad polityką podatkową państwa w zakresie rolnictwa, dostrzec można rodzaje produkcji znajdujące się niejako na pograniczu działalności rolniczej i innych dziedzin gospodarki, określane przez ustawodawcę jako działy specjalne produkcji rolnej. Przy szczegółowej analizie zagadnienia okazuje się, iż odrębności między jednostkami prowadzącymi specjalistyczną produkcję rolną a typowymi gospodarstwami rolnymi nie ograniczają się do kwestii podatkowych. Odrębności występują również w cywilnoprawnym podejściu do takich jednostek, także w regulacji dotyczącej ubezpieczeń społecznych. Pojęcie wywodzące się z prawa podatkowego zaczęło funkcjonować w innych dziedzinach prawa. Podlegało ewolucji, ustawodawca zmieniał jego zakres, jednak niezmienna pozostawała idea innego traktowania specjalistycznych rodzajów produkcji, wyodrębnienia ich spośród typowej działalności rolniczej i poddania innemu reżimowi prawnemu. Jednocześnie ustawodawca nie zdecydował się na likwidację odrębności między działami specjalnymi a nierolniczą działalnością gospodarczą. Działy specjalne znalazły się gdzieś pomiędzy typową działalnością rolniczą a nierolniczą działalnością gospodarczą. Dzięki temu, na skutek różnych niż w typowym rolnictwie regulacji podatkowych i ubezpieczeniowych, możemy traktować rozwiązania prawne dotyczące jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych jako pewnego rodzaju poligon doświadczalny innego podejścia do obciążeń finansowych działalności rolniczej.

4 Zob. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 174.

Praca niniejsza poświęcona jest analizie regulacji prawnych, dotyczących jednostek wytwórczych prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Celem pracy jest określenie miejsca tych jednostek w ramach obrotu cywilnoprawnego oraz analiza obciążeń podatkowych oraz regulacji z zakresu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych związanych z prowadzeniem specjalistycznej produkcji rolnej. Autor koncentruje się na podatkowo rozumianej kategorii działów specjalnych produkcji rolnej, zdając sobie sprawę, iż nie wyczerpuje ona rodzajów specyficznej produkcji rolnej, które mogłyby się kwalifikować do tego rodzaju działalności. Jednak w tym zakresie decyduje wola ustawodawcy.

1.2. Wybór tematu

Za wyborem tematu przemawiało wiele istotnych przesłanek. Zagadnienia będące przedmiotem pracy są przedstawione w literaturze przedmiotu w niewielkim stopniu. Wzmianki o zasadach opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej znajdują się w opracowaniach poświęconych problematyce podatkowej oraz ubezpieczeniowej.⁵ Niewiele artykułów dotyczy tej problematyki. Jednocześnie regulacje prawne odnoszące się do prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej stanowią istotną tematykę, dotyczącą bezpośrednio kilkudziesięciu tysięcy rolników polskich.⁶ Pośrednio zagadnienie badawcze ważne jest dla całego polskiego rolnictwa. W rozważaniach mniej istotna jest przyczyna stworzenia pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej. Dużo ważniejsze są wnioski, jakie dla polskiego rolnictwa można wywieść z tej konstrukcji.

Jednocześnie, w toku prac badawczych wyraźnie było widoczne, iż działy specjalne produkcji rolnej są niezwykle przykładowym przedsięwzięciem polskich rolników. Ogromny rozwój niektórych dziedzin, takich jak pieczarkarstwo czy hodowla roślin *in vitro*, wskazuje, że w polskim rolnictwie tkwi wielki potencjał dotyczący nie tylko rozwoju tradycyjnych metod produkcji. Polscy rolnicy, polscy przedsiębiorcy z sukcesem wdrażają najnowocześniejsze metody produkcji rolnej. Rozwiązania prawne zastosowane w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej z pewnością w tym nie przeszkadzają.

-
- 5 Literatura poświęcona problematyce prawnej produkcji specjalistycznej w rolnictwie jest bardzo nieliczna. Z pozycji książkowych poświęconych wyłącznie działom specjalnym wymienić należy mającą charakter poradnika książkę A. Konopki, W. Secha, J. Dziuby, *Podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej*, Warszawa 1992. Problematyce prawnej, jednak z wyłączeniem zagadnień podatkowych, poświęcona jest książka K. Rozpary, *Wybrane zagadnienia prawne pszczelarstwa*, Warszawa 1989. Problematyce cywilnoprawnej poświęcony jest artykuł P. Hofmańskiego, *Kwalifikacja prawnorzeczowa roju pszczół i ich składników według kodeksu cywilnego*, NP 1986, nr 5–6. Opodatkowaniu działów specjalnych poświęcony jest też artykuł M. Zapiec–Laskowskiej i L. Kleczowskiego, *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej*, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 1.
- 6 Zgodnie z danymi uzyskanymi z Ministerstwa Finansów w 2010 roku ponad 30 tysięcy rolników było podatnikami z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej.

1.3. Przedmiot pracy

Przedmiotem niniejszej pracy jest analiza obecnie funkcjonującego systemu prawnego regulującego działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Pojęcie to ma genezę podatkową i z tego względu materia podatkowa zajmuje najwięcej miejsca. Inne regulacje prawne zapożyczały z systemu podatkowego konstrukcję tam stosowaną. Tak było z ubezpieczeniami społecznymi rolników, podobnie z ubezpieczeniami zdrowotnymi. Konieczna jest więc analiza tych regulacji. Punktem wyjścia jest jednak określenie miejsca jednostki produkcyjnej zajmującej się specjalistyczną produkcją rolną w konstrukcjach cywilnoprawnych takich jak gospodarstwo rolne i przedsiębiorstwo.

Zakres przedmiotowy pracy stanowi więc analiza rozwiązań prawnych specyficznych dla jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej jako aktywności wyróżnianej przez ustawodawcę w szeregu konstrukcjach występujących w polskim systemie prawnym. Pozwoli to na pokazanie prawnych problemów teoretycznych i praktycznych ważnej gałęzi produkcji rolnej, dotyczących dużej grupy rolników. Jednocześnie możliwe jest wychwycenie niekonsekwencji i niedokładności w samej konstrukcji pojęcia oraz regulacjach, w których jest ono użyte. Przy tym widoczny jest bezwład ustawodawcy, nienadążającego za zmianami w rolnictwie, niereagującego na zjawiska rynkowe, które winny być regulowane prawnie i niepróbującego aktywnie kreować postaw gospodarczych.

Pytanie o regulację prawną i funkcjonowanie w rzeczywistości gospodarczej jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej to pytanie o przyszłość polskiego rolnictwa. Konieczne jest reagowanie ustawodawcy nie na bieżące wymagania budżetowe, nie na aktualny układ koalicyjny w Sejmie, ale na rzeczywiste problemy stające przed rolnikami, podejmowanie działań mających na celu likwidowanie nierówności, tworzenie polityki proinwestycyjnej. Polski system prawny dotyczący rolnictwa powinien przestać być w istotnej swojej części (system podatkowy i ubezpieczeniowy) skansenem zawierającym rozwiązania z poprzedniej epoki. Jednocześnie – co należy stanowczo podkreślić – rolnictwo nie jest zwykłym działem gospodarki. Celem reformowania systemu nie może być zwiększenie obciążeń finansowych, ale jego racjonalizacja i zadośćuczynienie zasadzie sprawiedliwego rozkładania obciążeń finansowych w społeczeństwie. System obciążeń finansowych w rolnictwie należy zmienić, jednakże nie pod dyktando potrzeb budżetu, ale aby stworzyć racjonalną, przemyślaną politykę rolną.

W niniejszej pracy rozważania dotyczące typowej produkcji rolnej przedstawione są w zakresie koniecznym do analizy zagadnienia głównego, to jest regulacji dotyczących działów specjalnych produkcji rolnej. Konieczne jest przedstawienie istniejących rozwiązań prawnych funkcjonujących w rolnictwie niespecjalistycznym, jednak zostanie to dokonane w zakresie ograniczonym potrzebami badawczymi pracy.

1.4. Układ pracy

Punktem wyjścia w pracy i pierwszym zadaniem badawczym jest określenie miejsca jednostki wytwórczej zajmującej się działalnością w ramach działów specjalnych produkcji rolnej w ramach podstawowych konstrukcji ekonomicznych i prawnych – gospodarstwa rolnego i przedsiębiorstwa. Analiza pojęcia jednostki zajmującej się rolną produkcją specjalistyczną w kontekście pojęcia gospodarstwa rolnego istotna jest szczególnie dla obrotu takimi całościami gospodarczymi.

Kolejna część pracy poświęcona jest genezie pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej i przedstawieniu jego ewolucji w powojennym ustawodawstwie podatkowym. Następnie praca koncentruje się na analizie obecnie obowiązujących regulacji dotyczących podatków dochodowych. Pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej nie jest jednolite. Obok tak zakorzenionych w gospodarce polskiej i światowej rodzajów działalności, jak pszczelarstwo, mamy do czynienia z nowymi rodzajami produkcji, wysoko wyspecjalizowanymi, wymagającymi często rozwiniętej współczesnej techniki – jak na przykład hodowla roślin *in vitro*. Przedstawienie rodzajów działalności, które ustawodawca zalicza do działów specjalnych oraz problemów prawnych związanych z ich funkcjonowaniem, jest jednym z zadań badawczych realizowanych w ramach niniejszej pracy. Szczególny nacisk położony jest na analizę różnic w funkcjonowaniu poszczególnych podatków w zakresie, w jakim dotyczą działów specjalnych produkcji rolnej. W Polsce, wraz z przemianami ustrojowymi, zaszły głębokie zmiany w systemie podatkowym. Wprowadzono podatki dochodowe, podatek od towarów i usług. Jednak zasady opodatkowania rolnictwa pozostały praktycznie bez zmian. Wyjątkiem jest objęcie działów specjalnych produkcji rolnej podatkiem dochodowym. Praca pokazuje mechanizm wejścia nowej regulacji i jej funkcjonowania w ramach systemu opodatkowania rolnictwa oraz pozarolniczej działalności gospodarczej.

Analiza prawnoporównawcza ograniczona będzie do ogólnych zagadnień związanych z opodatkowaniem działalności rolniczej w Unii Europejskiej. Polskie rozwiązania prawne dotyczące działów specjalnych produkcji rolnej nie mają swego bezpośredniego odpowiednika w innych krajach Unii Europejskiej.⁷ W związku z tym przedstawione zostaną tylko ogólnie systemy opodatkowania rolnictwa, gdyż analiza prawnoporównawcza powinna odnosić się do podstawowego podatku obciążającego polskie rolnictwo, czyli do podatku rolnego, nie jest to zaś tematem niniejszej pracy.

Szczególnie istotne jest zdefiniowanie zakresu działów specjalnych produkcji rolnej i pokazanie różnorodności tego pojęcia. Obok doskonale funkcjonującej uprawy piecza-

7 *W krajach Unii Europejskiej nie występuje pojęcie działów specjalny produkcji rolnej, które byłyby inaczej opodatkowanie niż podstawowa produkcja rolna*, tak R. Włodarz, *Ekspertyza. Działalność rolnicza prowadzona w formie działów specjalnych produkcji rolnej w aspekcie ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych*, Warszawa 2009, zamieszczona na stronie bip.minrol.gov.pl

rek, czy roślin *in vitro* w definicji mieszczą się niewystępujące obecnie w Polsce hodowle entomofagów czy jedwabników. Istotną rolę mają w analizie poszczególnych działów dane związane z rzeczywistym funkcjonowaniem określonych rodzajów produkcji rolnej.

Następnie przedstawione zostaną regulacje dotyczące podatku od wartości dodanej, podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. Analiza poszczególnych podatków koncentruje się na specyfice działów specjalnych produkcji rolnej i problemach związanych ze stosowaniem obowiązujących przepisów, dostrzeżonych w doktrynie i w orzecznictwie. Przedstawione zostaną również rozwiązania dotyczące działów specjalnych produkcji rolnej funkcjonujące w podatku rolnym oraz podatku od nieruchomości.

Kolejną częścią pracy jest analiza ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz pokazanie specyfiki funkcjonowania jednostek prowadzących działalność w ramach działów specjalnych produkcji rolnej w tym zakresie. W ubezpieczeniach społecznych dochodziło do szeregu nadużyć związanych z wykorzystywaniem regulacji prawnych odnoszących się do działów specjalnych. Nadal ta regulacja daleka jest od racjonalności. W przypadku ubezpieczeń zdrowotnych ustawodawca traktuje osoby prowadzące rolniczą działalność specjalistyczną podobnie jak osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą. Rozwiązanie to, w przeciwieństwie do objęcia ubezpieczeniem zdrowotnym typowych rolników, uznane zostało za konstytucyjne.⁸ Istotną kwestią jest również analiza różnic między pojęciem działów specjalnych produkcji rolnej w ustawach podatkowych a w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników.

Pracę kończą wnioski, dotyczące przede wszystkim konieczności nowego podejścia do pojęcia gospodarstwa rolnego w zakresie zarówno prawa podatkowego i ubezpieczeniowego, jak i cywilnego w tym do pojęcia jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej.

1.5. Przedmiot pracy – teza

Przedmiotem badań jest wykreowana przez ustawodawcę prawna konstrukcja działów specjalnych produkcji rolnej. Zadaniem pracy jest przedstawienie jej funkcjonowania w kontekście historycznym, ale przede wszystkim w bieżącej rzeczywistości prawnej i ekonomicznej. Przeprowadzona w pracy szczegółowa analiza pojęcia pozwoli na odpowiedź na pytanie o miejsce działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej na tle rozwiązań dotyczących typowej produkcji rolnej, a w konsekwencji, czy objęcie działów specjalnych innymi regulacjami prawnymi niż pozostałych działów rolnictwa wpłynęło negatywnie na ich rozwój. Przyjąć należy założenie, iż najważniejsze znaczenie miały czynniki rynkowe, natomiast politykę fiskalną pań-

8 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego, dnia 26 października 2010 r., K 58/07, Dz.U. Nr 205, poz. 1363.

stwa w tym zakresie uznać można za sprzyjającą rozwojowi specjalistycznych rodzajów produkcji rolnej, pomimo iż obciążenie fiskalne w zakresie podatków oraz ubezpieczeń zdrowotnych było wyższe niż typowej działalności rolniczej.

Konieczna jest też analiza problemu, czy rolnicy są w stanie prowadzić uproszczoną księgowość dla potrzeb rozliczeń prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, przy założeniu, że mamy do czynienia z działalnością profesjonalną, skierowaną na produkcję rynkową. Należy wykazać, iż prowadzenie uproszczonej rachunkowości przez podmioty zajmujące się produkcją specjalistyczną nie wywołuje większych problemów prawnych.

Celem pracy jest również wykazanie, iż pojęcie działalności w zakresie działów specjalnych z jednej strony jest niedopasowane do rzeczywistości gospodarczej, z drugiej strony – jest pewną oazą normalności w anachronicznym systemie regulującym działalność rolniczą. Rozwiązania dotyczące działów specjalnych produkcji rolnej mogą stanowić wzór dla przyszłych całościowych rozwiązań dotyczących polskiego rolnictwa, przede wszystkim w ramach systemu podatkowego, ale również w zakresie ubezpieczeń zdrowotnych. Swoisty eksperyment, związany z wprowadzeniem elementów z nierolniczej działalności gospodarczej do rolnictwa, powiódł się. Rozwiązania stosowane przez ustawodawcę powinny być punktem wyjścia dla reformy całego polskiego rolnictwa. Należałoby rozpocząć od wyraźnego odróżnienia (zdefiniowania) rolniczej działalności towarowej, profesjonalnej. W pojęciu tym mieściłyby się duże gospodarstwa rolne zajmujące się produkcją zbóż, mleka, mięsa oraz jednostki wytwórcze w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej, takie jak pieczarkarnie, zakłady produkcji drobiu. Zorganizowane całości gospodarcze, zajmujące się rolniczą produkcją wytwórczą, skierowaną przede wszystkim na rynek, należy zawrzeć w pojęciu przedsiębiorstwa rolnego. Natomiast innym zasadom powinna być poddana działalność w niewielkim stopniu towarowa, prowadzona w gospodarstwach, w których dominują funkcje socjalne.

Działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej ze swej natury nie jest nastawiona na samozaopatrzenie. Istotą działalności specjalistycznej jest produkcja na zbyt. W związku z tym pojęcie *jednostka prowadząca działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej* w pełni zawiera się w proponowanym pojęciu przedsiębiorstwa rolnego.

Z punktu widzenia podatkowego konieczne jest odejście od pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej, a jednocześnie wykorzystanie doświadczeń z funkcjonowania tego systemu, przede wszystkim w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych. System opodatkowania rolnictwa nie zmienił się znacząco od kilkudziesięciu lat. Tylko działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej włączono w regulację opodatkowania dochodu. W rolnictwie funkcjonuje system podatkowy stworzony w innych warunkach ustrojowych. Jest on niedostosowany do potrzeb nowoczesnej gospodarki rolnej, nie zawiera żadnych mechanizmów wpływu na po-

datników. Jednocześnie nie jest to system sprawiedliwy społecznie. Reforma systemu podatkowego w rolnictwie jest niezbędna. Ponieważ w ramach działów specjalnych funkcjonuje system oparty na nowych rozwiązaniach, należy ustalić, na ile wywołuje on problemy prawne, na ile doświadczenia z jego obowiązywania mogą być użyte przy konstrukcji nowego modelu obciążeń podatkowych polskiego rolnictwa.

Istotnym zadaniem badawczym jest analiza funkcjonowania jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej w obrocie cywilnoprawnym. Analiza ta zmierza do stwierdzenia, iż stworzenie nowoczesnego pojęcia towarowego gospodarstwa rolnego (czy też przedsiębiorstwa rolnego) opartego na pojęciu działalności rolniczej jest koniecznością. Produkcja rolna oparta na ziemi nie jest już regułą. Coraz ważniejsze w gospodarce stają się dziedziny znajdujące się pomiędzy tradycyjną produkcją rolną a produkcją nierolniczą. Dalekie od prawdy stają się potoczne twierdzenia o małym zaawansowaniu technologicznym produkcji rolnej. Najnowsze zdobycze nauki – informatyki, biotechnologii – wkroczyły do rolnictwa. Rolnictwu – rozumianemu jako produkcja towarowa – należy przywrócić właściwe miejsce w regulacjach prawnych, podobne do miejsca działalności gospodarczej. A działalność w zakresie specjalistycznej produkcji rolniczej powinna być tak samo regulowana jak towarowa produkcja rolnicza.

W obecnych regulacjach prawnych brak jest precyzyjnego określenia miejsca i kwalifikacji zorganizowanej jednostki produkcyjnej prowadzącej działalność w analizowanym zakresie. Zadaniem niniejszej pracy jest wykazanie, iż taka jednostka winna być uważana za gospodarstwo rolne. A jednocześnie, ponieważ z reguły działalność w jej ramach nastawiona jest na produkcję towarową, uznać należy, iż jest to również przedsiębiorstwo w rozumieniu kodeksu cywilnego. Jednak nie jest to stanowisko jednoznacznie akceptowane zarówno przez doktrynę, jak i przez orzecznictwo. W takiej sytuacji, wobec istotności problemu, nie powinno być wątpliwości co do kwalifikacji prawnej jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Konieczne są zmiany ustawowe. Produkcja rolna coraz częściej odchodzi od gruntu rolnego jako aktywnego czynnika produkcji. Przy ścisłym trzymaniu się definicji gospodarstwa rolnego zawartej w kc. – to jest oparciu jej na czynniku ziemi jako podstawowym – działy specjalne produkcji rolnej funkcjonują niejako obok kodeksu cywilnego. Wyjmuje się w ten sposób bardzo ważny dział rolnictwa z regulacji cywilnoprawnych dotyczących obrotu i znacząco utrudnia się zmiany właścicielskie dotyczące tego rodzaju jednostek gospodarczych. Konsekwencją jest również wyłączenie podmiotów prowadzących określone rodzaje działalności z ubezpieczenia społecznego, gdyż nie można określić ich miejsca ani w ramach działów specjalnych ani działalności gospodarczej. Ze względu na brak określonej powierzchni użytków rolnych osoby prowadzące taką działalność nie mieszczą się też w pojęciu rolników obszarowych.

Obecne rozwiązania zawarte w kodeksie cywilnym nie są wystarczająco precyzyjne, grożą usunięciem jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej, rozumianych jako zorganizowana całość gospodarcza, poza nawias obrotu cywilnoprawnego. Niezbędne dla normalnego funkcjonowania rynkowego jest umożliwienie obrotu jednostkami gospodarczymi, a nie ich poszczególnymi elementami. Nie powinno być wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów takich jak art. 55² kc. czy art. 75¹ kc. do działów specjalnych.

Rozważania zawarte w pracy zmierzają do wykazania, iż w obecnym stanie prawnym konieczna jest interpretacja rozszerzająca art. 55³ kc., włączając w pojęcie gospodarstwa rolnego jednostki prowadzące działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Jednocześnie postawić należy tezę, iż jednostki takie, nastawione na produkcję towarową, są również przedsiębiorstwami w rozumieniu art. 55¹ kc. Zdając sobie sprawę z nieprecyzyjności rozwiązań ustawowych, koniecznością jest wprowadzenie do polskiego prawa pojęcia przedsiębiorstwa rolnego jako odpowiednika pojęcia przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ kc. tylko różniące się rodzajem działalności.

1.6. Metody badawcze

Obszarem badawczym objętym niniejszą pracą są wszelkie prawne zagadnienia związane z działalnością prowadzoną w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej, rozumianych zgodnie z definicją zawartą w prawie podatkowym. Praca niniejsza poświęcona jest przede wszystkim analizie konstrukcji prawnych dotyczących jednostek podejmujących taką działalność. Analiza ma za zadanie próbę zidentyfikowania polityki rolnej państwa, realizowanej w ramach poszczególnych rozwiązań podatkowych, ubezpieczeniowych czy też cywilnoprawnych wobec specjalistycznej produkcji rolnej.

Zasadnicza część pracy koncentruje się na rozważaniach dogmatycznych związanych z analizą tekstów obowiązujących aktów prawnych, w połączeniu z analizą rzeczywistości społecznej, w której przepisy funkcjonują. Szczególne znaczenie ma zastosowanie analizy dogmatycznej tekstu prawniczego. Podstawową metodą użytą w pracy analiza *de lege lata* przepisów odnoszących się do pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej. Analiza dogmatyczna jest więc bardzo rozbudowana. Konieczna była konfrontacja rozwiązań prawnych obowiązujących powszechnie w rolnictwie z rozwiązaniami specyficznymi dla analizowanej problematyki. Pozwoliło to określić sferę, w której sytuacja prawna obu grup jest ukształtowana jednakowo i wychwycić różnice w sytuacji prawnej rolników zajmujących się typową działalnością rolniczą i działalnością specyficzną. Konieczne było sięgnięcie do dorobku doktryny i orzecznictwa cywilnoprawnego, podatkowego oraz z zakresu ubezpieczeń społecznych.

Założenia pracy wymagały również sięgnięcia do warstwy teoretycznej. Analiza koncepcji doktrynalnych, opisujących i uzasadniających poszczególne rozwiązania, jest konieczna dla przedstawienia możliwych wykładni przepisów, ich uzasadnienia teoretycznego. Szczególnie istotne jest to przy analizie konstrukcji cywilnoprawnych, gdzie dorobek doktryny prawa rolnego i cywilnego jest ogromny.

Istotne miejsce w pracy zajmuje przedstawienie i analiza orzecznictwa oraz stanowisk organów skarbowych. Służy to określeniu rzeczywistych problemów prawnych, które znalazły odzwierciedlenie w pytaniach podatników, kontrolach organów skarbowych, orzecznictwie sądów administracyjnych i cywilnych. Zarówno wyroki sądów jak i odpowiedzi na pytania podatników to podstawowe źródło wiedzy na temat funkcjonowania przepisów w praktyce.

Szczególne miejsce w pracy zajmuje analiza faktograficzna, związana przede wszystkim z rzeczywistością ekonomiczną rolnictwa. Dane statystyczne przytoczone w pracy oraz szereg stanowisk doktryny ekonomicznej służą do określenia rzeczywistego funkcjonowania rozwiązań prawnych i przybliżenia skali zjawisk i problemów. Istotne jest również wychwycenie rozwiązań istniejących tylko w przepisach prawnych, niemających odzwierciedlenia w rzeczywistości. W konsekwencji szczególna rola przypada analizie funkcjonowania jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych, przede wszystkim w obrębie obciążeń podatkowych.

Istotna w pracy jest metoda historyczna, niezbędna do zbadania genezy pojęcia działów specjalnych, jego ewolucji oraz pewnej przypadkowości w tej ewolucji. Przypadkowość ta wynikała przede wszystkim ze stosowania metody bieżących rozwiązań, dostosowanych do aktualnych potrzeb gospodarczych, politycznych i fiskalnych, nie zaś z działań wynikających z przemyślanej polityki rolnej. Metoda historyczna przede wszystkim pozwala na wyjaśnienie dzisiejszego kształtu regulacji, mającej źródło w rozwiązaniach sprzed kilkudziesięciu lat.

Mniejsze znaczenie ma metoda prawnooporównawcza. Konstrukcja działów specjalnych produkcji rolnej jako specyficznego rozwiązania podatkowego mającego swoje konsekwencje w innych dziedzinach regulacji prawnorolnej to specyficzne polskie rozwiązanie. Pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej nie występuje w prawie krajów Unii Europejskiej (z wyjątkiem Rumunii). Natomiast szeroko pojmowana problematyka pojęcia działalności rolniczej w innych ustawodawstwach wykracza poza ramy niniejszej pracy. Z pewnością istnieje konieczność dalszych badań w tym zakresie, w tym przede wszystkim badań zakresu pojęcia działalności rolniczej w kontekście zmian w produkcji rolnej, postępu technicznego, zmniejszenia roli czynnika ziemi. Jednak podkreślić należy, iż tematem pracy jest analiza pojęcia o konkretnym zakresie – analiza miejsca jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej w prawie polskim. Z uwagi na niewystępowanie takiego

zjawiska prawnego w ustawodawstwie innych krajów metoda prawnoporównawcza będzie używana sporadycznie.

Przyjęte założenia badawcze i zastosowane metody w istotny sposób zdefiniowały obszar badawczy. Został on określony przez pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej, zaś konieczne jest w związku z tym sięgnięcie do dorobku wielu dziedzin prawa i szukanie wspólnej płaszczyzny. Konieczne jest sięgnięcie do szeregu instytucji z zakresu prawa podatkowego, ubezpieczeniowego, cywilnego. Zgodnie z założeniami dokonana zostanie w pracy wszechstronna analiza instytucji funkcjonującej w prawnej rzeczywistości od wielu lat oraz zostaną przedstawiono wnioski wpływające z funkcjonowania tejże instytucji.

Wnioski *de lege ferenda* podzielić należy na dwie grupy: te zmierzające do poprawienia istniejącej regulacji prawnej oraz idące dalej wskazania systemowe określające wnioski, jakie płyną z analizy dla funkcjonowania polskiego rolnictwa.

Przy pisaniu pracy stało się oczywiste, iż wyczerpanie tematu nie jest możliwe. Większość aktywności w postaci działów specjalnych produkcji rolnej może być przedmiotem oddzielnych, obszernych analiz. Konieczne było znaczne ograniczenie pola badawczego. Pominięto na przykład analizę prawa sąsiedzkiego, problematykę istotną ze względu na uciążliwości związane z zamieszkiwaniem w pobliżu pasiek, ferm drobiu, zwierząt futerkowych. Ze względu na brak wyraźnych zagadnień specyficznych dla podmiotów zajmujących się działalnością w ramach działów specjalnych produkcji rolnej pominięto kwalifikację rolnika jako przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.⁹ Pominięto również zagadnienia związane z podmiotowością zwierząt – jako właściwą dla całego rolnictwa.¹⁰ Pominięto problematykę prawa żywnościowego, istotną z punktu widzenia produktów wytwarzanych w ramach działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej.¹¹

Problematyka pojęcia działalności rolniczej analizowana jest w kontekście ustaw o podatku dochodowym. Należy podkreślić, że określenie zakresu tego pojęcia jest kluczowe dla całego prawa rolnego, jednak z pewnością wymaga to odrębnych rozważań, zdecydowanie wykraczających poza ramy niniejszej pracy.

Pominięto również kwestię oceny projektów (raczej zamierzeń) w zakresie reformy opodatkowania rolnictwa, w tym działów specjalnych produkcji rolnej, gdyż

9 W tym zakresie istnieją trzy istotne monografie wydane w ostatnich latach: B. Jeżyńska *Producent rolny jako przedsiębiorca*, Lublin 2008; M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2012; R. Bielski, *Pojęcie przedsiębiorcy w systemie prawa polskiego (zagadnienia konstrukcyjne)*, Gdańsk 2005.

10 Zob. G. Rejman, *Ochrona prawna zwierząt*, „Studia Iuridica” 2000, nr XLVI. Zob. też M. Mozgawa, *Prawnokarna ochrona zwierząt*, Lublin 2001.

11 Zob. M. Korzycka-Iwanow, *Prawo żywnościowe. Zarys prawa polskiego i wspólnotowego*, Warszawa 2007; zob. również: A. Jurcewicz, *Związki prawa żywnościowego z prawem rolnym*, „Studia Iuridica Agraria” 2002, t. III, s. 84-90.

mimo szeregu deklaracji, brak jest konkretnych projektów ustaw, do których można byłoby się ustosunkować.¹² Patrząc na rozdzźwięk między zapowiedziami, deklaracjami polityków a praktyką legislacyjną, jeszcze wiele lat może upłynąć, zanim deklaracje staną się rzeczywistością.

Autorowi przyświecała idea opisanie nie tylko ściśle prawnych rozwiązań, ale również zbliżenie się do rzeczywistości, opis funkcjonowania danych rodzajów produkcji. Jest to praca prawnicza i nie ma tu miejsca na niezwykłą historię jedwabnictwa w Chinach, szerzej przedstawioną problematykę prawną pszczelarstwa, czy zdumiewające osiągnięcia nauki w zakresie biotechnologii (co dotyczy przede wszystkim w temacie pracy hodowli roślin *in vitro*). Ale z pewnością analiza tak różnych form aktywności rodzi refleksję nad pomysłowością i przedsiębiorczością natury ludzkiej.

Praca uwzględniła stan prawny na dzień 1 stycznia 2013 r.

12 Zob.: *Założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, ustawy o podatku rolnym* zamieszczone na stronie <http://bip.kprm.gov.pl>. Sprowadzają się one praktycznie do stwierdzenia, że w rolnictwie trzeba wprowadzić podatek dochodowy. Jednocześnie przytoczyć należy wypowiedź wiceministra rolnictwa Kazimierza Plocke z dnia 13 września 2012 r. zamieszczona na stronie <http://www.agrodziennik.pl>: *bardzo prawdopodobne jest to, że nie uda się wprowadzić podatku dochodowego w rolnictwie od 2014 roku.*

Rozdział I

ROLNICZE JEDNOSTKI WYTWÓRCZE ZAJMUJĄCE SIĘ DZIAŁALNOŚCIĄ W ZAKRESIE DZIAŁÓW SPECJALNYCH PRODUKCJI ROLNEJ

1. Zagadnienia wstępne

Pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej ma źródło w przepisach podatkowych. Zgodnie z obiema ustawami o podatkach dochodowych, działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.¹ Podobnie działy specjalne określone są w przepisach o ubezpieczeniu społecznym rolników.² Są to więc ściśle określone rodzaje działalności rolniczej, wyróżnione przez ustawodawcę poprzez zakwalifikowanie ich do odrębnej kategorii. Dział specjalny produkcji rolnej jest to więc specyficzny rodzaj produkcji określony jako taki w przepisach podatkowych oraz regulujących ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

Działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej może być prowadzona w różnej formie prawnej – jako działalność osoby fizycznej, osoby prawnej, jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Działalność taka pro-

1 Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361. Szerzej w rozdziale III.

2 Ustawa z 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznych rolników, tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. Nr 50, poz. 291. Obecnie zakres pojęcia zawarty w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników jest węższy niż w przepisach podatkowych – zob. rozdział VI.1.

wadzoną jest w ramach określonej całości organizacyjnej, którą możemy określić jako rolniczą jednostkę wytwórczą (bądź jednostkę produkcyjną). Należy poddać analizie miejsce takiej jednostki zajmującej się działalnością w ramach działów specjalnych produkcji rolnej w polskim systemie prawnym. Dysponujemy dwoma pojęciami legalnymi zorganizowanych jednostek produkcyjnych – pojęciem gospodarstwa rolnego i przedsiębiorstwa. Należy określić, czy jednostka prowadząca działalność w ramach działów specjalnych produkcji rolnej mieści się w ramach tych pojęć, czy też stanowi odrębną kategorię.³ Najistotniejszym odniesieniem będzie tu pojęcie gospodarstwa rolnego, jako podstawowe dla działalności rolniczej. Jednak istotna jest również analiza odniesień do pojęcia przedsiębiorstwa, jako kluczowej kategorii w pozarolniczej działalności gospodarczej. Analiza przeprowadzona zostanie w płaszczyźnie ekonomicznej oraz prawnej.

Jednostka wytwórcza prowadząca działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej to swoisty, zorganizowany zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczony do prowadzenia określonej działalności specjalistycznej w zakresie mieszczącym się w definicji ustawowej.⁴ Pojęcie działów specjalnych odnosi się do rodzaju aktywności rolniczej, zaś aktywność ta – działalność wytwórcza – podejmowana jest w ramach wewnętrznie spójnej jednostki gospodarczej. Ustawodawca używa czasem pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej bezpośrednio w znaczeniu rodzaju jednostki organizacyjnej, a nawet w znaczeniu własnościowym. Na przykład w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników pojawia się sformułowanie *działy specjalne należące do małżonka*.⁵ Nie jest to jednak podejście właściwe. Przez działy specjalne rozumieć będziemy określony rodzaj aktywności rolniczej tak nazwany przez ustawodawcę, nie zaś określenie jednostki wytwórczej.⁶

W konstytucji oraz w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego pojawia się pojęcie gospodarstwa rodzinnego. Konieczne jest odniesienie się do tego pojęcia w kontekście jednostek prowadzących działalność wytwórczą w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej.

3 Abstrahując od formy prawnej takich jednostek.

4 O kategorii jednostki wytwórczej w rolnictwie zob. W. Pawlak, *Podstawowe kategorie pojęciowe w ustawodawstwie rolnym PRL*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 1–2, s. 42 i nast.; zob. też S. Prutis, *Pozycja prawna państwowych przedsiębiorstw gospodarki rolnej. (Ewolucja rozwiązań)*, Białystok 1987, s. 54; spojrzenie na gospodarstwo rolne od strony rolniczej jednostki wytwórczej albo majątku rolniczego określonego podmiotu prawa zob. R. Budziński, *Pojęcie gospodarstwa rolnego według kodeksu cywilnego (rozważania na tle art. 55³ kc)*, RPEiS 1991, z. 3, s. 66; tenże, *Koncepcja gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Poznań 1992, s. 134: *wychodząc od przedmiotowych ujęć gospodarstwa rolnego, należy zwrócić uwagę na usamodzielnianie się tej kategorii na tle prawnej struktury rolniczej jednostki wytwórczej, podstaw konstruowania jedności oraz kwalifikacji i funkcji składników w ramach całości gospodarczej*. Zob. też przedmiotowe ujęcie przedsiębiorstwa J. Widło, *Rozporządzenie przedsiębiorstwem*, Kraków 2002, s. 21 i nast.

5 Art. 28 ust. 4 pkt 3 ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników.

6 Jak stwierdził S. Prutis, *gospodarstwo rolne jako kategoria ekonomiczna ujmowane jest wyłącznie w płaszczyźnie produkcyjnej – jest systemem produkcyjnym, którego celem jest wytwarzanie dóbr materialnych – wartości użytkowych w postaci produktów rolnych*. S. Prutis, *Pozycja prawna...*, s. 39, w takim sensie można używać pojęcia jednostki wytwórczej w rolnictwie do jednostek prowadzących działalność w ramach działów specjalnych, gdyż wyróżniają się one rodzajem działalności – wyodrębnionym przez ustawodawcę z działalności rolniczej.

2. Gospodarstwo rolne – ujęcie ekonomiczne

2.1. Zagadnienia wstępne

Pojęcie gospodarstwa rolnego jest pojęciem kluczowym przy wszelkich konstrukcjach prawnych i ekonomicznych związanych z funkcjonowaniem rolnictwa.⁷ Oprócz szeregu definicji ustawowych, o których będzie mowa, zasadnicze znaczenie ma pojęcie ekonomiczno–prawne gospodarstwa rolnego jako podstawowej jednostki wytwórczej w rolnictwie. W toku rozważań należy odpowiedzieć na pytanie, czy jednostka produkcyjna prowadząca dział specjalny produkcji rolnej jest gospodarstwem rolnym w rozumieniu prawnym oraz ekonomicznym, czy uważać je należy za przedsiębiorstwo, czy też nie mieści się ona w powyższych konstrukcjach. Jednocześnie pojawia się pytanie o wzajemny stosunek pojęć gospodarstwo rolne – przedsiębiorstwo. Zagadnienia te wymagają rozważań na różnych płaszczyznach. Zacząć należy od ekonomicznego pojęcia gospodarstwa rolnego, później analizując istniejące w polskim prawie definicje, można odpowiedzieć na pytanie o miejsce jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych w tej systematyce.

2.2. Gospodarstwo rolne w ujęciu ekonomicznym

Gospodarstwo rolne to przede wszystkim zjawisko społeczne i gospodarcze. W ekonomicznej literaturze przedmiotu znajdziemy spojrzenie na gospodarstwo rolne przede wszystkim z punktu widzenia funkcji, jakie pełni w społeczeństwie i gospodarce. Literatura ekonomiczna zawiera wiele rozważań na temat pojęcia gospodarstwa rolnego i definiuje je na różne sposoby, uwzględniając jego rolę w procesie wytwórczym w rolnictwie. Zgodnie z zawartymi tam definicjami jest to podstawowa jednostka wytwórcza w rolnictwie, która znajduje się w sferze materialnej aktywności człowieka zajmującej się produkcją żywności oraz innych produktów wytwarzanych przede wszystkim w oparciu o procesy biologiczne.

R. Manteuffel określa gospodarstwo rolne jako zorganizowany ogół sił wytwórczych koniecznych do wytwarzania produktów rolnych, składający się z określonego obszaru użytków rolnych, na których człowiek, posługując się również innymi środkami produkcji, wytwarza produkty rolne.⁸ M. Urban definiuje gospodarstwo rolne jako jednostkę produkcyjną w rolnictwie. Składa się ono z określonego obszaru ziemi oraz innych środków produkcji, takich jak budynki, urządzenia, narzędzia itp. Posiada własne zasoby siły roboczej i pociągowej w odpowiednim rozmiarze. Całość jego działalności odbywa się pod wspólnym kierownictwem. Od innych jednostek produkcyjnych gospodarstwo rolne odróżnia się tym, że ziemia stanowi w nim najważniejszy środek produkcji oraz że w zasadzie reprodukuje w naturze szereg niezbędnych dla

7 *Niewątpliwie w ramach prawa rolnego kategoria gospodarstwa rolnego zajmuje pozycję centralną.* Tak R. Budziński, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 142.

8 Zob. szerzej o ekonomicznej koncepcji gospodarstwa rolnego D. Łobos–Kotowska, *Gospodarstwo rodzinne. Prawne formy organizacji*, Sosnowiec 2006, s. 13 i nast.; zob. też: R. Manteuffel, *Ekonomika i organizacja gospodarstwa rolniczego*, Warszawa 1984, s. 208–2011, 246–248; Z. Adamowski, *Podstawy ekonomiki i organizacji przedsiębiorstw rolnych*, Warszawa 1983, s. 102 i nast.

siebie środków. Zajmuje się ono z reguły wytwarzaniem produktów roślinnych i zwierzęcych, a niekiedy może posiadać zakłady przemysłu rolno-spożywczego.⁹

A. Stelmachowski, zajmując się ekonomicznym podejściem do pojęcia gospodarstwa rolnego, określa je jako jednostkę gospodarczą odpowiednio zorganizowaną, pozostającą pod jednym zarządem osoby fizycznej lub prawnej (w zależności od formy organizacyjno-prawnej gospodarstwa), której celem jest produkcja rolna.¹⁰

W definicjach powyższych wyróżnić można szereg czynników produkcji, które stanowią elementy gospodarstwa rolnego w ujęciu ekonomicznym. Czynniki, do których dostęp nie jest ograniczony, to na przykład: światło słoneczne, tlen, dwutlenek węgla. Jednak najistotniejsze z punktu widzenia gospodarczego są czynniki, których dostępność jest ograniczona i które mają określoną wartość, cenę. Wyróżnia się tu przede wszystkim cztery elementy: kapitał, ziemię, pracę i organizację. Ziemia oznacza nie tylko grunty (glebę), jako przestrzenne i przyrodnicze środowisko produkcji rolniczej, ale także wszystkie siły przyrody wciągnięte do tego procesu. Praca to zasoby siły roboczej w gospodarstwie, kapitał to aktywa (zasoby) uczestniczące w produkcji, które mają zdolność wytwarzania dochodu. Są to między innymi maszyny, urządzenia, budynki umożliwiające produkcję, za wyjątkiem ziemi i surowców. Organizacja to proces kierowania i zarządzania oraz podejmowanie decyzji odnośnie do harmonijnego wykorzystania trzech poprzednio wymienionych czynników produkcji.¹¹

Tradycyjnie największe znaczenie przypisuje się czynnikowi ziemi.¹² On miał stanowić o specyfice działalności rolniczej. Jednak, jak się podkreśla, jego rola stopniowo maleje na rzecz kapitału, pracy i organizacji. Coraz częściej wskazuje się, iż możliwe jest istnienie gospodarstwa rolnego bez gruntów rolnych, szczególnie w przypadku produkcji specjalistycznej, w której zasadnicze znaczenie ma poziom umiejętności technicznych, zaawansowanie technologiczne, nakłady rzeczowe i finansowe, nato-

9 M. Urban, *Ekonomika i organizacja gospodarstw rolnych*, Warszawa 1984, s. 85.

10 A. Stelmachowski, B. Zdziennicki, *Prawo rolne*, Warszawa 1987, s. 40. Inne definicje zob. T. Rychlik, W. Kosieradzki, *Podstawowe pojęcia w ekonomice rolnictwa*, Warszawa 1981, s. 55: „gospodarstwo rolne” to celowo zorganizowany, mający własne kierownictwo, zespół ludzi, ziemi i pozostałych środków produkcji, który zajmuje się produkcją roślinną i zwierzęcą, a niekiedy roślinną zwierzęcą i przetwórstwem rolnym. Zob. też S. Stachowiak, *Ekonomika agrofirmy*, Warszawa 1998: *Podstawowe cechy indywidualnego gospodarstwa rolnego to: 1. Środki produkcji będące składnikami tych gospodarstw mają prywatnych właścicieli; 2. Osoba kierująca gospodarstwem łączy funkcję kierowniczą z funkcją właściciela i pracę kierowniczą z wykonawczą; 3. Właściciele gospodarstw sami decydują o strukturze produkcji i nakładów, metodzie pracy itd.; 4. Podstawowym celem prowadzenia gospodarstwa jest zaspokojenie bieżących i przyszłych potrzeb rodziny chłopskiej. Zob. też W. Zientara *Miary wielkości gospodarstw i przedsiębiorstw rolnych*, „Roczniki Nauki Rolniczych. Seria G” 2009, t. 96, z. 4, s. 267–268: *gospodarstwo rolnicze jest to jednostka techniczno-produkcyjna wyodrębniona pod względem organizacyjnym stanowiąca zespół trzech czynników produkcji: ziemi, pracy i kapitału, nastawiona na wytwarzanie produktów rolniczych*, tam też szereg definicji przytoczonych z literatury ekonomicznej, również Z. Ziętara, *Od gospodarstwa do przedsiębiorstwa*, „Roczniki Naukowe SERIA” 2008, t. 10, z. 3.*

11 S. Prutis, *Gospodarstwo rolne. Pojęcie i jego ewolucja na tle przekształceń europejskich*, (w:) P. Czechowski, M. Korzycka-Iwanow, S. Prutis, A. Stelmachowski, *Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej*, Warszawa 1999, s. 76–77.

12 Zob. Z. Adamowski, *Podstawy ekonomiki...*, s. 102: *bez ziemi rolniczej nie można mówić o gospodarstwie rolnym*.

miast ziemia nie pełni w procesie produkcji istotnej roli. Nowoczesny chów kurczaków, uprawa pieczarek, produkcja związana z biotechnologią (rozmnażanie roślin in vitro), wyspecjalizowana produkcja szklarniowa – to rodzaje działalności, gdzie ziemia nie ma znaczenia w procesie produkcji lub jej znaczenie jest uboczne.¹³ Pokreślić należy również przenikanie się wzajemne poszczególnych czynników. Przykładem takiego przenikania może być kapitał występujący w postaci gotówki, ale po zainwestowaniu w postaci pasz, nawozów, maszyn rolniczych, również w postaci płac oraz wydatków na szkolenia.¹⁴

Istotą gospodarstwa rolnego z ekonomicznego punktu widzenia jest przetwarzanie jednych wartości użytkowych na inne w celu osiągnięcia najwyższej rentowności. Sfera ekonomiczna powstaje na skutek interakcji jednostki produkcyjnej z otoczeniem zewnętrznym. Podstawowym wskaźnikiem efektywności staje się stosunek nakładu do uzyskanego produktu nie w postaci naturalnej, ale w postaci ich wartości (tj. cen rynkowych). Tym samym warsztat rolny (gospodarstwo rolne) zostaje włączony w obrót towarowy i pieniężny, a także obciążony świadczeniami na rzecz państwa.¹⁵

W sferze techniczno–produkcyjnej gospodarstwo rolne ma za zadanie być efektywną – ale w sensie wytwórczym – jednostką gospodarczą. Najistotniejsza z tego punktu widzenia jest maksymalna wydajność procesu, polegającego na przetworzeniu strumienia środków produkcji na skutek pracy ludzi, którego rezultatem jest wytworzenie nowych produktów,¹⁶ oczywiście przy założeniu działania racjonalnego.¹⁷

Literatura ekonomiczna podkreśla specyfikę rolnictwa jako działu gospodarki: biologiczny charakter wytwarzania, zależność od sił przyrody, istotność społeczną i na tym tle konstruuje pojęcie gospodarstwa rolnego w odniesieniu do przedsiębiorstwa, jednak dostrzegając szereg specyfik, związanych z zarówno innym procesem produkcji jak i innymi uwarunkowaniami społecznymi.¹⁸ Podkreślana jest też rola ziemi jako środka produkcji definiującego gospodarstwo rolne i niezbędnego do jego istnienia.¹⁹

13 Zob. R. Budzinowski *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 95: [...] *wzajemny stosunek poszczególnych składników w ramach gospodarstwa może ulec zmianie, a związek z ziemią pewnemu rozluźnieniu. W ramach zorganizowanej całości inne dobro produkcyjne może zająć pozycję centralną. Dla przykładu, w gospodarstwach hodowlanych cała organizacja jest przyporządkowana potrzebom związanym z prowadzeniem hodowli.*

14 Wówczas możemy mówić o przenikaniu kapitału do czynnika pracy i organizacji, zob. E. O. Heady, *Ekonomika produkcji rolnej*, Warszawa 1967, s. 31.

15 Zob. D. Łobos–Kotowska, *Gospodarstwo rodzinne...*, s.15.

16 Szerzej na ten temat M. Urban, *Ekonomika i organizacja...*, s. 86–87.

17 Zob. S. Juszczak *Sposoby racjonalizowania produkcji w gospodarstwie szanse i zagrożenia*, „Roczniki Nauk Rolniczych Seria G” 2009, t. 96, z. 4, s. 77. *Proces racjonalizowania produkcji może być traktowany jako ciąg działań, które ułatwiają osiągnięcie postawionego celu, jakim w przypadku gospodarstwa może być i na ogół jest maksymalizowanie dochodu rolniczego. A zatem chodzi o zwiększanie różnicy między sumą przychodów i kosztów.*

18 Zob. W. Pytkowski, *Organizacja i ekonomika gospodarstw*, Warszawa 1976, s. 10–17.

19 Zob. Z. Adamowski, *Podstawy ekonomiki...*, s. 85: *głównym atrybutem gospodarstwa rolnego jest ziemia. Bez ziemi rolniczej nie można mówić o gospodarstwie rolnym.*

2.3. Przedsiębiorstwo rolne w ujęciu ekonomicznym

Patrząc na jednostkę produkcyjną z punktu widzenia rynkowego, dostrzegamy przemianę gospodarstwa rolnego w przedsiębiorstwo rolne.²⁰ Gospodarstwo rolne to jednostka wytwórcza wewnętrznie zorganizowana, wytwarzająca produkty rolne. Każda taka jednostka produkcyjna, bez względu na jej rozmiary, jest kwalifikowana jako gospodarstwo rolne. Aby określić ją w kategorii przedsiębiorstwa, należy spojrzeć na nią z punktu widzenia powiązań z rynkiem. Za przedsiębiorstwo rolne uznać należy bowiem rolniczą jednostkę produkcyjną wytwarzającą produkty rolne na rynek.²¹ Dysponuje ona tymi samymi czynnikami produkcji, co w przypadku gospodarstwa rolnego, jednak decydujące tu jest nastawienie rynkowe.²² Wyróżnikiem przedsiębiorstwa jest więc towarowość produkcji, wytwarzanie nadwyżek produkcji i kierowanie ich na rynek. Przedsiębiorstwem rolnym nie będzie jednostka produkcyjna nastawiona przede wszystkim na zaspokajanie potrzeb wewnętrznych. Kryterium rynkowe nie jest w pełni ściśle, gdyż drobne nadwyżki wytwarzane są z reguły w każdym gospodarstwie. Jednak w przypadku przedsiębiorstwa uznać należy, iż decyduje tu nastawienie na produkcję, która ma być sprzedawana. Podsumowując, uznać należy, jak podkreślał M. Urban, że każdy warsztat rolny jest gospodarstwem rolnym, ale nie musi być przedsiębiorstwem. W odwrotną stronę ta zależność nie funkcjonuje.²³

Jak stwierdza A.P. Wiatrak: nastawienie gospodarstwa rolnego na działalność zarobkową oraz uzyskiwanie korzyści ekonomicznych i społecznych jest postawą jego nazwania przedsiębiorstwem i to niezależnie, jak stanowi w tym zakresie ustawodawstwo prawne. Z ekonomicznego punktu widzenia wszystkie go-

20 Zob. też typologia gospodarstw rolnych zaproponowana przez A. Wosia (gospodarstwa naturalne i półnaturalne, drobnotowarowe, średniotowarowe (farmy rodzinne), wysokotowarowe (opierające się wyłącznie na pracy najemnej, w których gospodarstwo domowe jest całkowicie oddzielone od gospodarstwa produkcyjnego), A. Woś, *Agrobiznes. Mikroekonomia*, t. 2, Warszawa 1996, s. 346. Zgodzić się należy również ze zdaniem, iż *granica między nietowarowymi, a towarowymi gospodarstwami rolnymi ma [...] w dużym stopniu charakter umowny*. Natomiast istotne z punktu widzenia ekonomicznego jest to, czy gospodarstwa mają ekonomiczne przesłanki do podejmowania inwestycji, i czy to czynią, tak W. Józwiak, A. Kagan, *Gospodarstwa towarowe a gospodarstwa wielkotowarowe*, „Roczniki Nauk Rolniczych, Seria G” 2008, t. 95, z. 1, s. 23.

21 Zob. W. Ziętara, *Miary wielkości gospodarstw...*, s. 269 *W przeciwieństwie do gospodarstwa przedsiębiorstwo rolnicze stanowi jednostkę gospodarczą wyodrębnioną pod względem organizacyjnym, ekonomicznym i prawnym nastawioną na wytwarzanie produktów i usług rolniczych w celu ich sprzedaży. [...] Gospodarstwa zwane indywidualnymi produkującymi na sprzedaż (towarowe) mają charakter przedsiębiorstw. Są one wyodrębnione pod względem organizacyjnym, prawnym i ekonomicznym. Funkcjonują jako samodzielne podmioty gospodarcze. Są one wpisane do gminnych rejestrów gospodarstw. Funkcjonują w formie prawnej przedsiębiorstwa osoby fizycznej, mimo że ustawa o działalności gospodarczej nie uwzględnia działalności rolniczej [...]. Natomiast pozostałe jednostki, które prowadzą produkcję rolniczą na własne potrzeby są gospodarstwami z merytorycznego punktu widzenia*. Por. też A.P. Wiatrak *Przedsiębiorstwo rolnicze – istota działania i zakres występowania*, „SE-RIA Roczniki Naukowe” 2005, t. VII, z. 1, s. 279, wskazuje, iż ekonomiści zdają sobie sprawę z tego, iż definicje prawnicze mogą różnić się od ekonomicznych natomiast z punktu widzenia ekonomii gospodarstwa nastawione na działalność zarobkową jest przedsiębiorstwem *Nastawienie gospodarstwa rolniczego na działalność zarobkową oraz uzyskiwanie korzyści ekonomicznych i społecznych jest podstawą jego nazwania przedsiębiorstwem i to niezależnie, jak stanowi w tym zakresie ustawodawstwo prawne. Z ekonomicznego punktu widzenia wszystkie gospodarstwa rolnicze (również rodzinne) zajmujące się produkcją rolniczą przeznaczoną na sprzedaż i powiązane z rynkiem nazywamy przedsiębiorstwami*, s. 279 i nast.

22 Zob. S. Prutis, *Gospodarstwo rolne...*, s. 81.

23 Szerzej na ten temat M. Urban, *Ekonomika i organizacja...*, s. 87.

spodarstwa rolnicze (również rodzinne) zajmujące się produkcją rolniczą przeznaczoną na sprzedaż i powiązane z rynkiem nazywamy przedsiębiorstwami.²⁴

Współcześnie dokonuje się swoista przemiana charakteru rolnictwa – coraz więcej na rynku funkcjonuje wysokotowarowych jednostek przynoszących duże zyski osobom (podmiotom) je prowadzącym. Obok nich prowadzą produkcję niewielkie powierzchniowo i produkcyjnie gospodarstwa, nie nastawione rynkowo, zaś skoncentrowane na zaspokajaniu bieżących potrzeb żywnościowych, i w niewielkim zakresie finansowych, ich właściciele.

Jednostki prowadzące działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej ze swej istoty są jednostkami wytwórczymi nastawionymi na wytwarzanie produktów na rynek. Określenie minimalnej wielkości produkcji, od której kwalifikujemy daną działalność jako dział specjalny produkcji rolnej, rodzi założenie, iż ma być to produkcja towarowa.²⁵ Elementy działalności, które możemy zaliczyć do działów specjalnych występują prawie w każdym gospodarstwie rolnym. Niewielka ilość kur, kilka, kilkanaście uli – z reguły w ten sposób uzyskiwane produkty przeznaczone są na konsumpcję własną. Jednak przekroczenie określonej wielkości – na przykład posiadanie kilkuset uli – powoduje konieczność sprzedaży produkcji na zewnątrz. Jednocześnie podjęcie działalności o określonej skali – w przypadku pasieki ponad 80 uli, w przypadku drobiu rzeźnego powyżej 100 sztuk²⁶ – powoduje zmianę kwalifikacji rodzaju działalności z punktu widzenia podatkowego i ubezpieczeniowego.

Z istoty pojęcia działu specjalnego wynika, iż jest to rodzaj produkcji nastawiony na sprzedaż rynkową i na osiągnięcie zysku. Wówczas też możemy mówić o przedsiębiorstwie rolnym w rozumieniu ekonomicznym. Wielkość i rodzaj produkcji determinuje nieprzeznaczenie jej produktów na własne potrzeby, tylko dokonywanie sprzedaży towarów.

Jednostka wytwórcza w postaci pasieki składającej się z trzystu uli z pewnością będzie jednostką produkcyjną, która kwalifikuje się do pojęcia gospodarstwa rolnego w znaczeniu rodzaju produkcji (produkcja rolna), organizacji produkcji, środków technicznych i ludzkich. Będzie kwalifikowała się również do pojęcia przedsiębiorstwa rolnego, z racji orientacji rynkowej, używania instrumentów sprzedażowych, często orientacji marketingowej.

Pojęciem przedsiębiorstwa rolnego posługiwać się możemy w sytuacji, gdy mamy do czynienia z rynkowo zorientowanym gospodarstwem rolnym. Pojęcie go-

24 A.P. Wiatrak, *Przedsiębiorstwo rolnicze...*, s. 279, zob. też B. Klepacki, *Wybrane pojęcia z zakresu organizacji gospodarstw, produkcji i pracy w rolnictwie*, Warszawa 1997, s. 9 i nast.

25 Przyjęcie w niektórych wypadkach zbyt małych wielkości działalności do kwalifikacji jako dział specjalny produkcji rolnej powoduje, iż może tak być kwalifikowana działalność hobbystyczna (na przykład akwarystyka), szerzej w rozdziale III.

26 Szerzej o wielkościach produkcji kwalifikujących do pojęcia działu specjalnego produkcji rolnej zob. rozdział III niniejszej pracy.

spodarstwa rolnego jest pojęciem podstawowym, przedsiębiorstwo zaś jest jego odmianą. Obserwujemy szereg procesów różnicujących wysoko wyspecjalizowane, doskonale zorganizowane gospodarstwa rolne, działające na sposób przemysłowy, automatyzujące procesy produkcji, zatrudniające na dużą skalę siłę najemną, od małych, wykorzystujących tylko pracę własną jednostek, w których często podstawowym źródłem dochodu są płatności do gruntów.²⁷

Odróżnienie przedsiębiorstwa rolnego od gospodarstwa rolnego według kryteriów własnościowych ma korzenie historyczne. Przed przemianami zapoczątkowanymi w 1989 r. posługiwano się zazwyczaj pojęciem gospodarstwa rolnego, odnosząc je do warsztatów produkcyjnych rolników indywidualnych. Termin przedsiębiorstwo stosowany był do jednostek gospodarki uspołecznionej.²⁸ Obecnie widać wyraźnie trend prowadzący do tworzenia silnych, towarowych, prywatnych jednostek produkcyjnych, nastawionych wyłącznie na produkcję rynkową, posługujących się nowoczesnymi technikami zarządzania.²⁹ Proces ten przyspieszany jest przez dwa zjawiska: rozpad sektora państwowego, czego rezultatem stało się powstanie wielkich gospodarstw opartych na ziemi wykupionej i dzierżawionej od Agencji Nieruchomości Rolnych oraz stopniowe wprowadzanie spółek kapitałowych jako podmiotów gospodujących, co wymusza zupełnie inny sposób organizacji wewnętrznej.

Z punktu widzenia ekonomii gospodarstwo rolne nastawione na produkcję rynkową jest rodzajem przedsiębiorstwa. Do analizy funkcjonowania gospodarstw używa się tych samych narzędzi co przy analizie działalności nierolniczej.³⁰ Za ugruntowany pogląd przyjąć należy, iż gospodarstwa rolnicze, jako podstawowe jednostki produkcyjne w rolnictwie prowadzące produkcję towarową mają charakter przedsiębiorstw.³¹

Zmiany ustrojowe zachodzące od 1989 roku w Polsce wpłynęły również w ogromnym stopniu na rolnictwo. Rolnictwo w roku 1990 to niewielkie, słabo umaszynowane gospodarstwa, obok wielkich, często niewydolnych gospodarczo, jednostek państwowych. Przez ostatnie dwadzieścia lat w rolnictwie polskim zaszła ogromna przemiana. Powstała grupa gospodarstw silnych, dużych powierzchniowo,

27 Zob. A. Marcysiak, A. Marcysiak, *Wpływ płatności bezpośrednich na dochody gospodarstwa rolniczego*, „SERiA, Roczniki Naukowe” 2010, t. XII, z. 3, s. 253–256, zgodnie z badaniami autorów w grupie badanej średni udział płatności bezpośrednich do gruntów w dochodzie gospodarstwa rolnych wynosił 31,7% i zwiększał się w przypadku gospodarstw mniejszych (badania obejmowały rok 2009).

28 Tak S. Prutis, *Pozycja prawna...*, s. 42.

29 A. Woś nazywa ten sektor prywatno–kapitalistycznym. Szerzej na ten temat zob. A. Woś, *Spoleczno–ekonomiczna stratyfikacja rolnictwa*, (w:) *Rolnictwo w okresie transformacji systemowej (1989–1997)*, praca zbiorowa pod kierunkiem A. Wosia, Warszawa 1998, s. 35 i n.; zob. też W. Wielicki, R. Baum, *Rola kapitału oraz wartości niematerialnych i prawnych w zarządzaniu przedsiębiorstwami rolnymi*, „Roczniki Nauk Rolniczych, Seria G.” 2009, t. 4, s. 238–246.

30 Por. A. Goliśzek, *Kultura organizacyjna gospodarstw rolnych. Podstawy teoretyczne*, „SERiA, Roczniki Naukowe” 2008, t. X, z. 3, s. 155–159.

31 Por. W. Ziętara, *Tendencje i możliwości rozwoju przedsiębiorstw o różnych kierunkach produkcji*, „SERiA, Roczniki Naukowe” 2011, t. XIII, z. 5, s. 87.

wydajnych, często również zajmujących się wyspecjalizowaną produkcją na ogromną skalę.

Ostatni spis rolny wykazał interesujące zmiany w strukturze i wielkości produkcji gospodarstw rolnych.³² Według wyników Powszechnego Spisu Rolnego przeprowadzonego w 2010 roku³³ liczba gospodarstw rolnych w czerwcu 2010 r. wynosiła 2277,6 tys. Z tej liczby 2276,7 tys. gospodarstw należało do sektora prywatnego, a zaledwie 0,9 tys. do sektora publicznego.

W porównaniu z wynikami Powszechnego Spisu Rolnego 2002, w 2010 r. liczba gospodarstw rolnych ogółem zmniejszyła się o 655,6 tys., tj. o 22,4%, a w porównaniu z uogólnionymi danymi uzyskanymi w badaniu struktury gospodarstw w 2007 – o 301,6 tys., tj. o 11,7%.³⁴

Według wyników spisu, na dzień 30 czerwca 2010 roku działalność rolniczą prowadziło 1891 tys. gospodarstw, w tym 1484 tys. jednostek o powierzchni powyżej 1 ha użytków rolnych. Od spisu 2002 r. liczba omawianych gospodarstw zmniejszyła się odpowiednio o 281 tys. (o 12,9%) i o 134 tys. (o 8,3%). W zależności od szacunków i przyjętej terminologii około siedemset tysięcy do miliona gospodarstw to gospodarstwa socjalne, niemające szans na rozwój, niedysponujące maszynami, ani środkami na inwestycje.³⁵ Natomiast około 20 tysięcy gospodarstw w Polsce to duże jednostki wytwórcze, o produkcji przekraczającej sto tysięcy euro rocznie.³⁶

Wśród gospodarstw o dużych przychodach znajdują się również te, zajmujące się produkcją w ramach działów specjalnych produkcji rolnej.³⁷ Wyniki Powszechnego

32 Zgodnie z pojęciami statystyki publicznej używanymi przez rachmistrzów spisowych indywidualne gospodarstwo rolne to gospodarstwo o powierzchni użytków rolnych od 0,1 ha, będące własnością lub znajdujące się w użytkowaniu osoby fizycznej lub grupy osób oraz gospodarstwo rolne osoby nieposiadającej użytków rolnych lub posiadającej użytki rolne o powierzchni mniejszej niż 0,10 ha, która ma co najmniej: 1 sztukę bydła lub (i) 5 sztuk trzody chlewnej albo 1 lochę lub (i) 3 sztuki owiec lub (i) kóz lub (i) 1 konia lub (i) 30 sztuk drobiu lub (i) 1 strusia lub (i) 5 sztuk samic królików lub (i) 5 sztuk samic pozostałych zwierząt futerkowych lub (i) 3 sztuki pozostałych zwierząt utrzymywanych na rzeź lub (i) 1 pień pszczeni, zob. www.stat.gov.pl

33 A. Łączyński (kierownik zespołu) *Powszechny spis rolny 2010. Charakterystyka gospodarstw rolnych*, Warszawa 2012, s. 76 i nast. (www.stat.gov.pl), zob. też W. Jagła, *Wyniki Powszechnego Spisu Rolnego a zmiany w KRUS „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i Studia” 2011*, nr 42, s. 67 i nast.

34 A. Łączyński (kierownik zespołu), *Powszechny spis rolny dane z wyników*, Warszawa 2011 (www.stat.gov.pl): *Zmiany w strukturze gospodarstw rolnych, a mianowicie znaczny spadek, o ponad 1/4, gospodarstw najmniejszych o powierzchni 0–5a użytków rolnych, spadek liczby gospodarstw o powierzchni 5–20 ha – o 17%, utrzymanie się na zbliżonym poziomie liczby gospodarstw z grupy obszarowej 20–50 ha oraz znaczny wzrost gospodarstw największych powierzchni 50 ha i więcej – o ponad 34%. Podkreślić przy tym należy, że zmiany te są powolne i odsetek gospodarstw o powierzchni użytków rolnych 15 ha i więcej wynosi zaledwie 9%, podczas gdy odsetek gospodarstw najmniejszych, o powierzchni 0–5 ha, wynosi prawie 70%*, s. 26–27. Publikacja dostępna na stronie www.stat.gov.pl

35 Około 950 tysięcy z istniejących w 2002 r. 2933 tys. gospodarstw, z czego 74,2% prowadziło działalność rolniczą, a w tym 32,2% produkowało głównie na rynek. Zob. A.P. Wiatrak *Przedsiębiorstwo rolnicze...*, s. 280 i nast.

36 A. Łączyński (kierownik zespołu), *Powszechny spis rolny. Charakterystyka...*, s. 175.

37 Zob. interesujące dane spisowe W. Jagła, *Wyniki powszechnego spisu...*, s. 75: *najwięcej spośród [pracowników najemnych] zatrudnionych jest w gospodarstwach dużych powyżej 100 ha (13 tys.). Ale następną lokatę w ilości zatrudniania pracowników najemnych zajmują gospodarstwa poniżej 1 ha (6 tys.), które wyprzedzają pod tym względem gospodarstwa 50–100 ha (4 tys. osób). Tak wysoki stan pracowników najemnych w gospodarstwach najmniejszych powodowany jest z całą pewnością prowadzeniem przezeń działów specjalnych.*

Spisu Rolnego 2010 pokazały, iż w Polsce następuje wyraźne wyodrębnienie gospodarstw silnych, nastawionych na produkcję towarową, produkujących na rynek. Takie gospodarstwa z pewnością spełniają kryteria stawiane przed przedsiębiorstwami rolnymi w rozumieniu ekonomicznym.

Rzeczywistość gospodarcza się zmieniała. Powstała grupa gospodarstw silnych ekonomicznie, mających spore zyski, inwestujących, prowadzących rachunkowość, często mających własną markę, klientelę. Jest to grupa rosnąca, wśród której wyróżnić należy podmioty prowadzące działalność w ramach działów specjalnych produkcji rolnej. Wielkie fermy drobiu czy zwierząt futerkowych, ogromne szklarnie to codzienność polskiego rolnictwa. Obok występują gospodarstwa, w których produkcja praktycznie nie jest prowadzona lub prowadzona jest w znikomym zakresie, na potrzeby własne. Tego rodzaju gospodarstwa socjalne to również istotny element polskiej wsi. Obecnie do obu kategorii, krańcowo różnych gospodarczo, stosujemy to samo pojęcie gospodarstwa rolnego. Koniecznością jest wyróżnienie kategorii przedsiębiorstwa rolnego i w ten sposób włączenie części rolników, zajmujących się produkcją towarową, w reguły profesjonalnego obrotu gospodarczego.

3. Normatywne definicje gospodarstwa rolnego

3.1. Zagadnienia wstępne

Obok nauk ekonomicznych termin gospodarstwo rolne występuje również w języku prawnym. Normatywnie podchodzić do tego pojęcia można poprzez ustalenie składników majątku należącego do danego podmiotu (definicja podmiotowa) lub poprzez funkcjonalne wyodrębnienie danych składników majątku bez względu na ich przyporządkowanie własnościowe – poprzez wyodrębnienie rolniczej jednostki wytwórczej analogicznej do przedsiębiorstwa.³⁸

Dla prawa rolnego pojęcie gospodarstwa rolnego jest podstawową kategorią pojęciową. Używane jest w różnych znaczeniach – przede wszystkim do oznaczenia zespołu majątkowego lub rolniczej jednostki wytwórczej. Forma prowadzenia gospodarstwa rolnego nie jest czynnikiem różnicującym. Wynika ona z woli producenta rolnego,³⁹ który w szczególnych przypadkach zamiast indywidualnej działalności wybiera formę spółki jawnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub inną przewidzianą prawem formę.⁴⁰ Jednak zagadnienia związane z formą prowadzenia działalności nie wpływają na kształt i treść definicji gospodarstwa rolnego.

38 Szerzej podstawowa praca w tym zakresie R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*

39 Szerzej na ten temat S. Prutis, *Pozycja prawna...*, s. 54.

40 Choć z wielu względów, przede wszystkim finansowych (obciążenie podatkowe i należnościami na rzecz ZUS), wybór formy spółki kapitałowej jest rzadkością.

W polskim prawie występuje kilka normatywnych definicji gospodarstwa rolnego. Są między nimi duże różnice spowodowane innym ratio legis poszczególnych regulacji. O gospodarstwie rolnym (gospodarstwie rodzinnym) stanowi art. 23 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, jednak bez definiowania tego pojęcia. Definicję gospodarstwa rolnego zawiera art. 55³ kc., dodany do kodeksu cywilnego w 1990 r..⁴¹ Określa on gospodarstwo rolne jako grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą oraz prawami i obowiązkami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.⁴²

Ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników zawiera własną, wolną od ujęcia składnikowo-własnościowego, definicję gospodarstwa rolnego. Zgodnie z art. 6 pkt 4 w zw. z pkt 3 tejże ustawy gospodarstwo rolne to gospodarstwo służące prowadzeniu produkcji roślinnej i zwierzęcej, w tym produkcji ogrodniczej, sadowniczej, pszczelarskiej, rybnej i leśnej.⁴³ Wyraźnie funkcjonalnie skonstruowana definicja określa zakres objęcia ubezpieczeniem społecznym rolników i pracujących z nimi domowników.⁴⁴

Również ustawa o podatku rolnym, dla swoich potrzeb (i poprzez odesłania dla potrzeb całego prawa podatkowego), definiuje w art. 2 ust 1 (w zw. z art. 1) gospodarstwo rolne jako obszar gruntów, o których mowa w art. 1, [grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza] o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.⁴⁵ Definicja ta opiera się na jednym składniku – gruncie rolnym. Rodzaj prowadzonej działalności, o ile jest to działalność rolnicza, nie ma znaczenia dla kwalifikacji gospodarstwa dla celów podatku rolnego.⁴⁶

W prawie unijnym brak jest ogólnej, jednolitej definicji pojęcia gospodarstwo rolne, która miałaby uniwersalne zastosowanie we wszystkich przepisach regulujących kwestie produkcji rolnej.⁴⁷ Jak podkreśla A. Jurcewicz, definicja ta nie jest w prawie wspólnotowym ujednoczona i ulega zmianom w zależności od przeznaczenia konkretnych aktów prawnych.⁴⁸

41 Ustawa z dnia 28 lipca 1990 r. o zmianie ustawy Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 55, poz. 321).

42 Art. 55¹–55³ kc. w brzmieniu ustalonym w art. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1990 r. o zmianie ustawy Kodeks cywilny.

43 Art. 6 pkt 4 w zw. z pkt 3 ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników.

44 Szerzej w rozdziale VI niniejszej pracy.

45 Art. 2 ust. 1 i art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jednolity Dz.U. z 2006 Nr 136, poz. 969 z późn. zm.

46 Szerzej w rozdziale V niniejszej pracy.

47 Tak A. Jurcewicz, (w:) A. Jurcewicz, B. Kozłowska, E. Tomkiewicz, *Wspólna polityka rolna. Zagadnienia prawne*, Warszawa 2004, s. 34.

48 Zob. A. Jurcewicz, *Traktatowe podstawy unijnego prawa rolnego w świetle orzecznictwa. Zagadnienia wybrane*, Warszawa 2012, s. 20–21.

3.2. Pojęcie gospodarstwa rodzinnego

3.2.1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej

Szczególnym rodzajem gospodarstwa rolnego jest gospodarstwo rodzinne. Artykuł 23 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.⁴⁹ stanowi, iż podstawą ustroju rolnego państwa jest gospodarstwo rodzinne. Pojęcie gospodarstwa rodzinnego było już obecne w poprzedniej konstytucji, jednak w zupełnie innych warunkach ustrojowych.⁵⁰ Jak podkreśla W. Skrzydło, wprowadzenie artykułu 10 do konstytucji w latach 80-tych miało inne znaczenie niż obecnie, gdyż poprzednia konstytucja obowiązywała w okresie istnienia spółdzielni produkcyjnych i państwowych gospodarstw rolnych. Polityka rolna PRL stwarzała preferencje dla tych właśnie form gospodarstw rolnych. Dlatego też wprowadzenie do Konstytucji tej zasady miało na celu utrwalenie bytu tzw. gospodarki indywidualnej. Powodowała to ówczesna rzeczywistość społeczno-polityczna, gdyż w rolnictwie polskim, w odróżnieniu od innych państw obozu socjalistycznego, dominującą pozycję zajmowała gospodarka prywatna. Zasada ta stanowiła gwarancję dalszego jej istnienia.

Obecnie sytuacja zmieniła się diametralnie. Z konstytucji zniknęły przepisy o wsparciu rolnictwa kolektywnego.⁵¹ Zdecydowanie dominuje prywatna własność. W związku z tym, pojawienie się w nowej konstytucji art. 23 miało zupełnie inne znaczenie,⁵² celem było stworzenie podstawy do przemiany struktury polskiego rolnictwa. Wpływ na wprowadzenie tego zapisu miało również założenie o możliwych negatywnych zjawiskach przy nabywaniu państwowych nieruchomości rolnych od Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa.⁵³

Z regulacji tej wynika obowiązek ustawodawcy wspierania i ochrony właśnie gospodarstw rodzinnych poprzez tworzenie regulacji prawnych umożliwiających i ułatwiających ich rozwój nie tylko na płaszczyźnie gospodarczej, ale też i społecznej. Jak podkreśla R. Budzinowski rolą artykułu 23 konstytucji nie jest jedynie opis istniejącej rzeczy-

49 Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

50 W. Skrzydło, *Komentarz do art. 23 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Kraków 2002, por. art. 10 Konstytucji, tekst jednolity Dz.U. z 1976 Nr 7, poz. 36. Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r.: *Polska Rzeczpospolita Ludowa w trosce o wyżywienie narodu: (...)*, 3) *otacza opieką indywidualne rodzinne gospodarstwa rolne pracujących chłopów, gwarantuje trwałość tych gospodarstw, udziela im pomocy w zwiększaniu produkcji i podwyższaniu poziomu techniczno-rolniczego, popiera rozwój samorządu rolniczego, a zwłaszcza kółek rolniczych i spółdzielni, popiera rozwój kooperacji i specjalizacji produkcji, rozszerza powiązania indywidualnych gospodarstw rolnych z socjalistyczną gospodarką narodową,*

51 4) *udziela poparcia i pomocy powstającym na zasadzie dobrowolności zespołowym gospodarstwom rolnym, a szczególnie rolniczym spółdzielniom produkcyjnym,* 5) *rozwiija i umacnia państwowe gospodarstwa rolne, stanowiące formę wysokowydajnej, socjalistycznej gospodarki w rolnictwie, wdrażające postęp techniczno-rolniczy i wpływające korzystnie na rozwój całego rolnictwa.*

52 Szerzej o genezie art. 23 Konstytucji, A. Lichorowicz, *Konstytucyjne podstawy ustroju rolnego RP (w świetle art. 23 Konstytucji)*, „Studia Iuridica Agraria” 2000, t. I, s. 31–33.

53 Zob. K. Stefańska, *Poszukiwanie modelu indywidualnego gospodarstwa rolnego*, „Studia Iuridica Agraria” 2000, t. II, s. 163. Pisząc o kontekście politycznym, autorka twierdzi, iż przyświecały tu dwie zasady po pierwsze: *nie ma przyzwolenia dla nabywania ziemi rolniczej dla lokaty kapitału, pod drugie: modelem gospodarstwa preferowanym w naszym kraju, jest gospodarstwo, w którym nie będzie rozwijana przemysłowa działalność rolnicza*, s. 163–164; zob. też K. Stefańska, *Gospodarstwo rodzinne jako element ustroju rolnego*, „Studia Iuridica Agraria” 2002, t. II, s. 171.

wistości. Jest nią również kształtowanie tej rzeczywistości w przyszłości.⁵⁴ Jednak czy rzeczywiście artykuł 23 konstytucji może pełnić swoją rolę? W doktrynie przeważają negatywne odpowiedzi na tak postawione pytanie.⁵⁵ Zbyt ogólne sformułowanie artykułu zdecydowanie utrudnia jego bezpośrednie stosowanie w obrocie prawnym. Art. 23 konstytucji stanowi wyraz chęci stosowania preferencyjnej polityki wobec gospodarstw rodzinnych, szczególnie w opozycji do wielkich producentów rolnych, opierających swą działalność na sile najemnej. Jest to też gwarancja ewolucyjnego rozwoju rolnictwa. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 31 stycznia 2001 r.,⁵⁶ gospodarstwo rodzinne powinno stanowić efektywną formę gospodarowania pozwalającą prowadzić produkcję rolną w celu nie tylko zapewnienia godziwego utrzymania rodzinom rolniczym, ale także najpełniejszego zaspokojenia potrzeb społeczeństwa. Tylko bowiem tak prowadzone gospodarstwo może stanowić podstawę ustroju rolnego państwa.

Zgodnie z art. 23 konstytucji podstawą ustroju rolnego państwa jest gospodarstwo rodzinne. Pojawia się zatem pytanie, czy przez gospodarstwo rodzinne ustawodawca w najważniejszym akcie prawnym rozumiał również produkcję w ramach działów specjalnych produkcji rolnej. Wobec braku konkretnych rozwiązań prawnych odnoszących się do konstytucyjnego pojęcia gospodarstwa rodzinnego należy tylko zgłosić postulat, by w przyszłości, regulując ustrój polskiego rolnictwa, ustawodawca nie zapomniał o rolnikach prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Obecnie, analizując regulacje szczególne, w tym odrębny, niekorzystny w stosunku do innych gospodarstw rolnych system podatkowy, niekorzystny system liczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne, można mieć wątpliwości co do intencji systemowych ustawodawcy.

Gospodarstwo rodzinne, zgodnie z postulatami doktryny, to podstawowa jednostka produkcyjna w rolnictwie, oparta przede wszystkim na pracy członków rodziny – i jako taki warsztat pracy również działy specjalne winny być objęte art. 23 konstytucji. Choć może budzić to wątpliwości z uwagi na fakt, iż nadal działalność rolnicza przez ustawodawcę utożsamiana jest głównie z tradycyjnym rolnictwem.⁵⁷

54 R. Budzinowski, *Czynniki rozwoju prawa rolnego*, (w:) S. Prutis (red.), *Polskie prawo rolne u progu Unii Europejskiej*, Białystok 1998, s. 37.

55 A. Lichorowicz, *Konstytucyjne podstawy...*, s. 34. *Z treści art. 23 Konstytucji przebija raczej troska jego autorów o utrzymanie aktualnej pozycji gospodarstw rodzinnych jako podstawowej grupy gospodarstw w polskim rolnictwie co, mając na uwadze przemiany strukturalne w rolnictwie występujące praktycznie we wszystkich krajach Europy zachodniej, jest założeniem niewątpliwie błędnym. Gdyby bowiem przyjrzeć się bliżej przepisom określającym zasady oddziaływania i pomocy dla gospodarstw rodzinnych w krajach Europy zachodniej, to niestety byłoby zauważyć, że popierając co do zasady istnienie gospodarstw rodzinnych jako podstawowego elementu struktury agrarnej, kraje te starają się równocześnie aktywnie oddziaływać na koncentrację gruntów w tych gospodarstwach, ich modernizację i dostosowanie do aktualnych wymogów techniczno-produkcyjnych w rolnictwie.* K. Stefańska, *Poszukiwanie modelu...*, s. 166: *Stanowisko ustawodawcy w sprawie określenia modelu gospodarstwa rolnego nie jest wyrazem jasnej, opracowanej już koncepcji.*

56 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 31 stycznia 2001 r. (sygn. P 4/99), Dz.U. Nr 11, poz. 91.

57 K. Stefańska, *Poszukiwanie modelu...*, s. 164, *Odesłanie w [art. 23 Konstytucji] do art. 21 i 22 wskazuje, że każda forma gospodarowania jest dopuszczalna, korzysta z wolności gospodarczej, ale jeśli podstawą ustroju rolnego mają być gospodarstwa rodzinne, to znaczy te, które funkcjonują w ramach tradycyjnego rolnictwa i które będą stanowić spójną całość ze środowiskiem wiejskim.*

Natomiast podkreślić należy, iż art. 23 konstytucji w szerszym kontekście stanowi opowiedzenie się za modelem rolnictwa stojącym w opozycji do modelu wielkiego przedsiębiorstwa rolnego dominującego przede wszystkim w krajach anglosaskich, zaś zdecydowanie przeważającym w krajach romańskich, jak i grupy germańskiej.⁵⁸ Jednak, jak podkreśla A. Lichorowicz, pojęcie gospodarstwa rodzinnego mieści w sobie bardzo szeroką treść.⁵⁹ Art. 23 konstytucji należy uznać za bardzo ogólne upoważnienie ustawodawcy do sformułowania w ustawodawstwie zwykłym pożądanej struktury obszarowej gospodarstw rolnych oraz szerzej modelu ustrojowego gospodarstwa rodzinnego podlegającego ochronie (choć raczej będącego podmiotem działań wspierających).⁶⁰

Problemem polskiej polityki w zakresie rolnictwa jest jednak to, iż po kilkunastu latach nadal aktualne pozostają słowa A. Lichorowicza, przyjęty bowiem w – miejmy nadzieję – niedalekiej przyszłości model prawny polskiego gospodarstwa rodzinnego, jak też zakres regulacji do niego się odnoszącej, mogą mieć bardzo istotny wpływ na ewolucję polskiej struktury agrarnej.⁶¹

3.2.2. Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego

Jedyna definicja ustawowa gospodarstwa rodzinnego znajduje się w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego.⁶² Zgodnie z art. 5 ustawy za gospodarstwo rodzinne uważa się gospodarstwo rolne: prowadzone przez rolnika indywidualnego oraz w którym łączna powierzchnia użytków rolnych jest nie większa niż 300 ha.

Zgodnie z art. 6 ustawy za rolnika indywidualnego uważa się osobę fizyczną będącą właścicielem, użytkownikiem wieczystym, samoistnym posiadaczem lub dzierżawcą nieruchomości rolnych, których łączna powierzchnia użytków rolnych nie

58 Szerzej podstawowa praca prawnoporównawcza, A. Lichorowicz, *Status prawny gospodarstw rodzinnych w ustawodawstwie krajów Europy Zachodniej*, Białystok 2000.

59 *Gospodarstwo rolne typu rodzinnego może być bądź drobnym gospodarstwem chłopskim (np. w Polsce), bądź też większym gospodarstwem typu farmerskiego, które przeważa w USA i które zaczyna dominować w rozwiniętych krajach Europy zachodniej*. Tak A. Lichorowicz, *Status prawny gospodarstw...*, s. 11.

60 Niewątpliwie wadą redakcyjną art. 23 jest brak kryteriów pozwalających ustalić zakres pojęcia gospodarstwa rodzinnego, tak T. Kurowska, *Ochrona gospodarstwa rodzinnego: uwagi de lege ferenda*, „*Studia Iuridica Agraria*” 2009, t. VIII, s. 16; postulat regulacji prawnej gospodarstwa rodzinnego w oddzielnym akcie prawnym: T. Kurowska, *Gospodarstwo rodzinne czy gospodarstwo rozwojowe: dylematy wyboru*, (w:) S. Prutis (red.), *Polskie prawo rolne u progu Unii Europejskiej*, Białystok 1998, s. 109–118; również rozważania na temat przyszłego kształtu pojęcia gospodarstwa rodzinnego: T. Kurowska, *Gospodarstwo rodzinne jako przedmiot wsparcia i rozwoju obszarów wiejskich*, (w:) J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz–Jakubów, T. Mróz (red.), *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego, Księga pamiątkowa Profesora Stanisława Prutisa*, Białystok 2012, s. 181–201. Zob. D. Łobos–Kotowska, *Gospodarstwo rodzinne...*, s. 42; zob. też. A. Oleszko, *Uznanie rodzinnego gospodarstwa rolnego jako konstytucyjnej podstawy polskiego ustroju rolnego (uwagi do Konstytucji z dnia 2 kwietnia 1997 r.)*, „*Rejent*” 1997, nr 5, s. 81.

61 A. Lichorowicz, *O instytucji rodzinnego gospodarstwa rolnego de lege ferenda*, „*Rejent*” 1996, nr 7–8, s. 31–50, wskazuje niezbędność instytucji gospodarstwa rolnego w polskim ustawodawstwie. Niestety, od roku 1996, oprócz nieudanej definicji z ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, nic w ustawodawstwie prawnorolnym się nie zmieniło w tym zakresie.

62 Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego, Dz.U. Nr 64, poz. 592 z późn. zm. Na ten temat zob. A. Lichorowicz, *Instrumenty oddziaływania na strukturę gruntową Polski w ustawie z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego*, KPP 2004, z. 2, też D. Łobos–Kotowska, *Gospodarstwo rodzinne...*, s. 43–48.

przekracza 300 ha, posiadającą kwalifikacje rolnicze oraz co najmniej od 5 lat zamieszkałą w gminie, na obszarze której jest położona jedna z nieruchomości rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego i prowadzącą przez ten okres osobiście to gospodarstwo.

Definicja rolnika indywidualnego wymaga doprecyzowania przez dalsze przepisy ustawy, zgodnie z którymi uważa się, że osoba fizyczna:

- 1) osobiście prowadzi gospodarstwo rolne, jeżeli:
 - a) pracuje w tym gospodarstwie,
 - b) podejmuje wszelkie decyzje dotyczące prowadzenia działalności rolniczej w tym gospodarstwie;
- 2) posiada kwalifikacje rolnicze, jeżeli uzyskała:
 - a) wykształcenie rolnicze zasadnicze zawodowe, średnie lub wyższe lub
 - b) tytuł kwalifikacyjny lub tytuł zawodowy, lub tytuł zawodowy mistrza w zawodzie przydatnym do prowadzenia działalności rolniczej i posiada co najmniej 3-letni staż pracy w rolnictwie, lub
 - c) wykształcenie wyższe inne niż rolnicze i posiada co najmniej 3-letni staż pracy w rolnictwie albo wykształcenie wyższe inne niż rolnicze i ukończone studia podyplomowe w zakresie związanym z rolnictwem, albo wykształcenie średnie inne niż rolnicze i posiada co najmniej 3-letni staż pracy w rolnictwie, lub
 - d) wykształcenie podstawowe, gimnazjalne lub zasadnicze zawodowe inne niż rolnicze i posiada co najmniej 5-letni staż pracy w rolnictwie.

Zgodnie z art. 2 pkt 2 przez gospodarstwo rolne ustawa rozumie gospodarstwo rolne w rozumieniu kodeksu cywilnego o obszarze nie mniejszym niż 1 ha użytków rolnych.

Piętrowa konstrukcja definicji nie ułatwia jej analizy, szczególnie, iż użyte w niej sformułowania dalekie są od precyzji. Z punktu widzenia niniejszych rozważań najistotniejsze jest, że definicja ta zakłada minimalną powierzchnię gospodarstwa (1 ha użytków rolnych).⁶³ Ustawa wymaga *prowadzenia działalności rolniczej*, jednak nie definiuje tego pojęcia.⁶⁴ Dlatego możemy przyjąć, iż mieści się w nim działalność polegająca na prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej. Możemy również przyjąć, iż rolnik, prowadzący dział specjalny produkcji rolnej, jeżeli ten dział specjalny umiejscowiony jest na obszarze co najmniej 1 ha użytków rolnych, będzie uważany za rolnika indywidualnego (przy spełnieniu pozostałych warunków określonych w ustawie),

63 I oczywiście maksymalną 300 ha użytków rolnych, ale raczej nie dotyczy to działów specjalnych produkcji rolnej.
64 Szerzej P. Blajer, *Pojęcie rolnika indywidualnego w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego*, „Studia Iuridica Agarraria” 2007, t. VI, s. 180–200.

a takie gospodarstwo będzie uważane za gospodarstwo rodzinne w rozumieniu ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego.

Jednak zauważyć należy, iż ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego skupia się na specyficznie rozumianej ochronie ziemi rolniczej⁶⁵ oraz kwestii nabywania ziemi rolniczej przez rolników, preferuje przy tym tradycyjną produkcję rolną. Rolnik, właściciel szklarni o znacznej powierzchni, ale nie dysponujący 1 ha użytków rolnych, gdy chce powiększyć swoje gospodarstwo, nie jest traktowany jako rolnik indywidualny. Jedną z zasadniczych przesłanek uchwalenia ustawy – obawa przed nabywaniem gruntów rolnych przez cudzoziemców – zaważyła na braku precyzji i obszarowym charakterze definicji.⁶⁶

Podsumowując, należy stwierdzić, iż definicja z ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego z pewnością nie spełnia roli precyzującej art. 23 konstytucji, nie spełnia też oczekiwań stawianych przed zdefiniowaniem tak ważnego dla rolnictwa pojęcia. Opinia o definicji z ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego jest jednoznacznie negatywna. Należy zgodzić się z A. Lichorowiczem, iż definicja legalna gospodarstwa rodzinnego jest w omawianej ustawie więcej niż nieudolna.⁶⁷ Jednocześnie brak odniesienia do działalności rolniczej i oparcie na kryterium powierzchniowym, powodują, iż definicja ta wyraźnie pomija specjalistyczne rodzaje produkcji, w których czynnik ziemi jest drugorzędny.

4. Gospodarstwo rolne w kodeksie cywilnym

4.1. Zagadnienia wstępne

Definicja zawarta w kodeksie cywilnym pełni bardzo istotną rolę w systemie prawa. Wiele przepisów kodeksu cywilnego posługuje się tym pojęciem (choćby art. 213–218 kc. regulujące zniesienie współwłasności gospodarstw rolnych); także przepisy dotyczące dziedziczenia gospodarstw rolnych wciąż mają zastosowanie do spadków otwartych przed 14 lutego 2001 r.⁶⁸ Szereg przepisów pozakodeksowych również odwołuje się do tego pojęcia.

65 Zob. P. Blajer, *Pojęcie rolnika indywidualnego...*, s. 180 i nast.; Z. Truskiewicz, *Przeniesienie własności nieruchomości rolnej w świetle ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego (cz. II)*, „Rejent” 2003, nr 11, s. 117 i nast.

66 Zob. K. Stefańska, *Pojęcie gospodarstwa rodzinnego w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego*, „Studia Iuridica Agraria” 2005, t. V, s. 189.

67 Zob. A. Lichorowicz, *Instrumenty oddziaływania na strukturę gruntową Polski w ustawie z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego*, KPP 2004, z. 2, s. 405, zob. też S. Prutis, *Kształtowanie ustroju rolnego – potrzeba nowej regulacji ustawowej*, „Studia Iuridica Agraria” 2005, t. V, s. 175–176. Zob. też krytyczne uwagi na temat definicji T. Kurowska, *Gospodarstwo rodzinne w świetle art. 23 Konstytucji RP*, Częstochowa 2004 s. 54 i nast.; E. Kremer, *Odpowiedzialność za zobowiązania związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego*, Kraków 2004, s. 350–351.

68 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 31 stycznia 2001 r. (sygn. P 4/99) (z uzasadnienia): *Aktualnie przyjmuje się, że art. 55³ kc. określa definicję gospodarstwa rolnego na potrzeby, między innymi, oceny skuteczności kumulatywnego przejęcia długu w razie zbycia, o którym stanowi art. 526 kc. W wypadku gospodarstwa rolnego, przedmiotem zbycia mogą być poszczególne nieruchomości, na których gospodarstwo rolne zostało zorga-*

Zgodnie z art. 55³ kc. za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.

Definicja ta jest podobna do definicji z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych,⁶⁹ zgodnie z którą (§ 2 ust. 1 rozporządzenia) za gospodarstwo rolne uważa się wszystkie należące do tej samej osoby (osób) nieruchomości rolne, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą wraz z budynkami, urządzeniami, inwentarzem żywym i martwym, zapasami oraz prawami i obowiązkami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.⁷⁰ Jednak są między tymi definicjami zasadnicze różnice. Zauważyć należy, iż zgodnie z § 1 ust. 3 wspomnianego rozporządzenia nie uważało się za nieruchomości rolne nieruchomości należących do tej samej osoby lub osób, jeżeli ich łączny obszar nie przekroczył 0,5 ha. Z uwagi na ten warunek gospodarstwo rolne musiało przekraczać 0,5 ha, aby za takie być uznane.⁷¹ Również wskazać należy, iż przytoczona definicja z rozporządzenia zawiera wyraźny aspekt podmiotowy – nieruchomości rolne winny należeć do tej samej osoby (osób).

4.2. Ujęcie podmiotowe, przedmiotowe czy funkcjonalne

W doktrynie wskazuje się, iż do pojęcia gospodarstwa rolnego, podobnie jak do pojęcia przedsiębiorstwa, możliwe jest podejście podmiotowe, przedmiotowe i funkcjonalne.⁷² Ujęcie podmiotowe występowało w definicji z rozporządzenia Rady Mini-

nizowane wraz z zabudowaniami oraz urządzeniami i inwentarzem, stanowiącymi lub mogącymi stanowić zorganizowaną całość gospodarczą oraz z prawami i obowiązkami związanymi z gospodarstwem rolnym. Nabycie poszczególnych nieruchomości rolnych mogących stanowić zorganizowaną całość gospodarczą jest nabyciem gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisu art. 526 kc; zob. też wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 25 marca 2003 r. (I ACa 129/03): Nabycie poszczególnych nieruchomości rolnych mogących stanowić zorganizowaną całość gospodarczą jest nabyciem gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisu art. 526 kc. (OSA 2003, nr 12, poz. 56, OSAB 2003, nr 3, poz.7, Lex nr 79887, glosa aprobująca: M. Niedośpiał, OSA 2004, nr 5, poz. 82).

69 Dz.U. Nr 45, poz. 304.

70 Zgodnie z ust. 2 rozszerzającym definicję: *do gospodarstwa rolnego zalicza się również lasy i grunty leśne oraz nieużytki należące do właściciela nieruchomości określonych w ust. 1, jeżeli stanowią lub mogą stanowić z tymi nieruchomościami zorganizowaną całość gospodarczą.*

71 Szerokie omówienie definicji z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych zob. J. Nadler, *Pojęcie indywidualnego gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Wrocław 1976, s. 37 i nast. Początkowo obszar minimalny gospodarstwa rolnego zgodnie z rozporządzeniem to 0,2 ha. Na temat definicji zob. też J. Pietrzykowski, *Dziedziczenie gospodarstw rolnych*, Warszawa 1965, s. 16 i nast.

72 Zob. A. Kidyba (w:) *Kodeks cywilny. Komentarz, t. I. Część ogólna*, red. A. Kidyba, Warszawa 2009, s. 273: *W języku prawniczym wyróżnia się na ogół trzy znaczenia pojęcia „przedsiębiorstwo”: podmiotowe, funkcjonalne i przedmiotowe [...] zwracając uwagę na nowe znaczenie pojęcia „przedsiębiorstwo” w znaczeniu przedmiotowym zastępujące znaczenie funkcjonalne; [...]. Istotą pierwszego jest wyodrębnienie pewnej masy majątkowej i powiązanie jej z określoną osobą prawną, która w obrocie występuje jako podmiot stosunków prawnych. W znaczeniu funkcjonalnym termin ten oznacza pewną określoną działalność gospodarczą, zarobkową, celową i o charakterze zawodowym. Natomiast w ujęciu przedmiotowym jest to kompleks majątkowy zdefiniowany w art. 55¹ kc. W takim znaczeniu przedsiębiorstwo występuje jako przedmiot stosunku cywilnoprawnego.* Zob. też A. Kidyba, *Prawo handlowe*, Warszawa 2008, s. 31 i nast.; M. Pelczyński, *Zbycie przedsiębiorstwa*, Warszawa 2002, s. 3 i nast.

strów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych, gdzie obok wymienienia określonych składników gospodarczych oraz zaznaczenia więzi gospodarczej (istniejącej lub potencjalnej) między tymi składnikami definicja wymagała, by te składniki należały do tej samej osoby (osób). W definicji z art. 55³ kc. podmiot już nie występuje, uznać więc należy, iż elementem łączącym określone składniki nie jest osoba właściciela, ale więź gospodarcza (rzeczywista bądź potencjalna).

Obecnie w doktrynie toczy się dyskusja, na ile to ujęcie ma charakter przedmiotowy, a na ile funkcjonalny. Definicja wymienia określone składniki gospodarstwa rolnego, wyraźnie wskazując na wiodącą rolę gruntów rolnych. Jednocześnie określone składniki wymienione zostały ze względu na funkcję, którą pełnią w procesie produkcji w gospodarstwie rolnym. Nie da się więc oddzielić spojrzenia przedmiotowego od funkcjonalnego. Należy uznać, iż definicja zawiera ujęcie przedmiotowo-funkcjonalne.⁷³ Definicja zawiera zarówno czynniki ziemi, jak i kapitału, czynniki pracy i organizacji dotyczą funkcjonalnego związku między składnikami gospodarstwa oraz praw związanych z jego prowadzeniem. Takie stanowisko, dominujące w doktrynie,⁷⁴ uznać należy za właściwe.

4.3. Rola gruntów rolnych

W literaturze podkreśla się, iż definicja zawarta w art. 55³ kc. określa gospodarstwo rolne jako zorganizowany kompleks majątkowy, szereg składników połączonych funkcjonalnie, z których podstawowym elementem jest ziemia.⁷⁵ Jak wyraźnie stwierdził R. Budzinowski: wśród materialnych składników gospodarstwa rolnego grunty rolne pełnią szcze-

73 P. Czechowski, A. Niewiadomski, *Gospodarstwo rolne jako masa majątkowa*, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. VIII, s. 47–60, tam koncepcja gospodarstwa rolnego jako mienia, zob. też K. Stefańska *Model indywidualnego gospodarstwa rolnego w świetle znowelizowanego kodeksu cywilnego*. PiP 1992, nr 3, s. 32: Art. 55³ kc. znajduje się w grupie przepisów dotyczących przedsiębiorstwa. Ta systematyka kodeksowa zdaje się wskazywać, że zamiarem ustawodawcy jest takie określenie gospodarstwa rolnego, które byłoby adekwatne do pełnionej przez nie funkcji przedsiębiorstwa rolnego, zob. K. Stefańska, *Poszukiwanie modelu indywidualnego gospodarstwa rolnego*, „Studia Iuridica Agraria” 2001, t. II, s. 156: gospodarstwo rolne, zgodnie z treścią art. 55³ kc, zostało zdefiniowane wprawdzie nadal jako pewien zespół elementów majątkowych, ale zmiana terminologii w określeniu tych elementów sugerowałaby, że ustawodawca widzi gospodarstwo rolne bardziej jako pewną jednostkę produkcji rolnej, niż jako majątek. Wniosek taki wydaje się być uzasadniony, zwłaszcza gdy odnotujemy użycie w tej definicji terminu „grunty rolne” w miejsce dawniej przyjmowanego „nieruchomości rolne”. Szeroko na temat przedmiotowego i funkcjonalnego ujęcia gospodarstwa rolnego zob. R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...* Za gospodarstwem rolnym jako funkcjonalną całością gospodarczą również A. Doliwa, *Prawo cywilne—część ogólna*, Warszawa 2004, s. 104–105.

74 Zob. K. Stefańska, *Model indywidualnego...*, s. 36: funkcjonalny aspekt nowej regulacji prawnej widoczny jest także w przyjętej definicji gospodarstwa rolnego. Zob. K. Stefańska, *Poszukiwanie modelu...*, s. 157: gospodarstwo rolne, zgodnie z treścią art. 55³ kc, zostało zdefiniowane wprawdzie nadal jako pewien zespół elementów majątkowych, ale zmiana terminologii w określeniu tych elementów sugerowałaby, że ustawodawca widzi gospodarstwo rolne bardziej jako pewną jednostkę produkcji rolnej, niż jako majątek.

75 Zob. R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 79: historycznie spośród materialnych składników gospodarstwa rolnego w omawianych definicjach legalnych wymienia się zawsze grunty rolne.

gólną rolę. Przesądzają one o rolnej kwalifikacji całego zespołu. Inaczej mówiąc, jeśli ten czynnik nie występuje, gospodarstwo nie może być – w świetle art. 55³ – określone jako rolne.⁷⁶

Definicja zawiera również inne składniki majątkowe – budynki, urządzenia, inwentarz, zapasy. Z punktu widzenia niniejszej pracy istotne jest, na ile ziemia jest czynnikiem statuującym pojęcie gospodarstwa rolnego, niezbędnym do uznania zorganizowanej masy majątkowej za odpowiadające pojęciu zdefiniowanemu w kodeksie cywilnym.

Działy specjalne produkcji rolnej mogą, lecz często nie opierają swojej produkcji na ziemi. Grunty rolne są składnikiem mającym z reguły marginalne znaczenie w produkcji. W przypadku hodowli ryb w akwariach czy hodowli roślin *in vitro*, ale również przy chowie drobiu ziemia ma znaczenie wyłącznie jako miejsce, w którym odbywa się dana produkcja, nie bierze żadnego udziału w procesie produkcji, pełni wyłączną rolę *locus standi*.⁷⁷

Istotna w świetle powyższego jest kwestia, czy w kodeksie cywilnym mamy do czynienia z definicją dotyczącą specyficznego rodzaju nieruchomości, który jest związany z produkcją rolną, czy też decydujące znaczenie ma masa majątkowa, mająca określone zadania gospodarcze. Nie wszystkie składniki gospodarstwa są niezbędne – tak uznał Sąd Najwyższy w wyroku z 20 września 1990 r., stwierdzając, że: [...] pojęcie gospodarstwa rolnego wprowadzono (poza przepisami podatkowymi) w celu wyeliminowania wątpliwości co do tego, jakie składniki majątku stanowią część składową gospodarstwa rolnego i podlegają szczególnej reglamentacji w zakresie dziedziczenia, dokonywania podziału itp. Brak któregokolwiek ze składników gospodarstwa rolnego (na przykład inwentarza żywego, narzędzi, budynków itp.), wymienionych w art. 55³ kc, nie świadczy o tym, że pozostałe składniki (na przykład grunty) nie stanowią gospodarstwa rolnego.⁷⁸

76 R. Budzinowski, *Pojęcie gospodarstwa...*, s. 64; Nieruchomość rolna stanowi [...] zasadniczy substrat gospodarstwa rolnego, choć ta, jako środek produkcji – sama przez się – nie stanowi gospodarstwa rolnego, tak A. Jurcewicz, *Własność w ujęciu prawa polskiego i prawa UE*, „*Studia Iuridica Agraria*” 2011, t. IX, s. 140.

77 Zob. W. Ziętara, *Tendencje i możliwości rozwoju przedsiębiorstw rolniczych o różnych kierunkach produkcji*, „*SE-RIa, Roczniki Naukowe*” 2009, t. XIII, z. 5, s. 92: *chów drobiu jest działalnością opartą na mieszkankach pasz treściwych pochodzących z zakupu i stąd ma mały związek z powierzchnią gospodarstw*.

78 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 września 1991 r. II SA 669/91 ONSA 1992, nr 2, poz. 26. Wyrok został oparty na trochę innej podstawie prawnej. Zob. podobnie postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 grudnia 2000 r. I CKN 1036/99 Lex nr 51799: *W przepisie § 2 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. (tekst jedn. Dz.U. z 1972 r. Nr 31, poz. 215 ze zm.) jest mowa o zorganizowanej całości gospodarczej, niemniej, nie można uznać za uprawniony pogląd, że sformułowanie to oznacza, iż warunkiem sine qua non gospodarstwa rolnego jest istnienie obok ziemi inwentarza żywego i martwego, świadczenie pracy ludzkiej i właściwa organizacja działalności gospodarczej. I dalej z uzasadnienia: także w świetle art. 55³ kc. do istnienia gospodarstwa rolnego wystarcza nieruchomości rolne. W przepisie tym używa się określenia grunt rolny, ale wedle art. 46¹ kc. grunt rolny jest synonimem nieruchomości rolnej. Jeżeli poza gruntem rolnym występuje grunt leśny, budynki, urządzenia, inwentarz, to wchodzi one w skład gospodarstwa, gdy stanowią lub mogą stanowić z gruntem rolnym zorganizowaną całość gospodarczą. Jednakże przedmioty inne niż grunt rolny nie są konieczne dla bytu gospodarstwa rolnego. Nie ma powodów, żeby podważać poprawność różnych definicji gospodarstwa rolnego w sensie ekonomicznym, eksponujących znaczenie inwentarza; pracy ludzkiej czy właściwej organizacji działalności gospodarczej. Trzeba jednak pamiętać, że ekonomia i prawo spadkowe są odmiennymi dyscyplinami, co uniemożliwia swobodne wykorzystanie określeń ekonomicznych przy wykładni prawa. Prawo spadkowe ma na celu nie opisywanie zjawisk życia gospodarczego, lecz regulowanie porządku dziedziczenia.*

Faktycznie więc w orzecznictwie przyjęto wykładnię [...], w rezultacie której przyjmujemy się, że jeżeli jest nieruchomością rolną, to jest i gospodarstwem rolnym.⁷⁹ Podobnie przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 marca 1995.⁸⁰

Na powyższe wskazują przepisy spadkowe i praktyka sądów w zakresie stwierdzenia nabycia spadku. Jak stwierdził Sąd Najwyższy: *W warunkach polskich przeważają gospodarstwa rolne prowadzone osobiście przez właściciela i jego rodzinę. Otwarcie spadku często poprzedza okres zmniejszonej aktywności gospodarczej, nawet zaniechania upraw i hodowli oraz wyprzedaży inwentarza. Wykładnia ustawowego określenia gospodarstwa rolnego przy stosowaniu kryteriów ekonomicznych, kładących nacisk na funkcjonowanie gospodarstwa nie znajduje dostatecznego oparcia w brzmieniu § 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. i obecnie obowiązującego art. 55³ kc, prowadziłaby nadto do dowolności i przypadkowości w orzecznictwie.*⁸¹

Z pewnością sądy, przy stwierdzaniu nabycia spadku, w skład którego wchodzi gospodarstwo rolne,⁸² nie badają funkcjonalności gospodarstwa jako jednostki produkcyjnej, jeśli tylko spełnione jest kryterium powierzchniowe (zgodnie z art. 1058 kc. grunty rolne przekraczające 1 ha). Natomiast istotne znaczenie ma kwestia składu masy spadkowej, określenie, co wchodzi w skład gospodarstwa, czyli do 14 lutego 2001 r., do odrębnej masy spadkowej. W takiej sytuacji funkcjonalność ma podstawowe znaczenie dla oddzielenia dwóch mas majątkowych, poddanych innemu reżimowi. Orzecznictwo sądów w sprawach dotyczących spadkobrania ma oczywiście znaczenie wykraczające poza dziedziczenie. Nie możemy przyjąć, iż mamy do czynienia z innym pojęciem gospodarstwa rolnego dla celów spadkowych, a innym do obrotu *inter vivos*.

Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie. Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 7 maja 1997 r. uznał, iż wymienione w art. 55³ kc. przedmioty (grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem) wraz z prawami i obowiązkami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, są gospodarstwem rolnym, nie tylko wtedy, gdy aktualnie (np. w dacie otwarcia spadku) stanowią zorganizowaną całość gospodarczą, ale również wówczas, gdy potencjalnie mogą ją stanowić. Uznał też, iż najistotniejszym składnikiem gospodarstwa rolnego –

79 Tak Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 8 grudnia 2000 r. (I CKN 1036/99 Lex nr 51799), Podobnie pod rządami poprzedniej definicji z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przeniesienia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych. J. Pietrzykowski, *Dziedziczenie gospodarstw...*, s. 17: *Gospodarstwem rolnym jest taki zespół gospodarczy, w którego skład wchodzi co najmniej jedna lub więcej nieruchomości rolnych. Obiekt obejmujący taką nieruchomość lub takie nieruchomości o łącznej powierzchni powyżej 2000 m² musi być traktowany jako gospodarstwo rolne, w rozumieniu przepisów o dziedziczeniu gospodarstw rolnych, choćby poza tym nie miał zabudowań ani innych urządzeń gospodarczych.*

80 Z art. 55³ kc. jednak nie można wyciągać wniosku, iż grunty rolne przestają być gospodarstwem rolnym tylko dlatego, że gospodarczo nie funkcjonują [...]. O istnieniu gospodarstwa rolnego decydują grunty rolne, o jakich mówi art. 46¹ kc. Pozostałe składniki gospodarstwa rolnego, wymienione w art. 55³ kc, nie są składnikami koniecznymi i ich brak nie odbiera gruntom rolnym przymiotu gospodarstwa rolnego, jeśli tylko same grunty stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą (SA/Gd 3078/94, ONSA 1996, nr 2, poz. 73).

81 Z uzasadnienia postanowienia Sądu Najwyższego SN z 8 grudnia 2000 r., zob. przypis powyżej.

82 Oczywiście chodzi o stwierdzenie nabycia spadku w przypadku otwarcia spadku przed 14 lutym 2001 r., przed stwierdzeniem niekonstytucyjności przepisów o dziedziczeniu gospodarstw rolnych na mocy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2001 r. sygn. akt P 4/99.

w sensie przedmiotowym – jest grunt rolny. Bez niego nie może istnieć gospodarstwo rolne.⁸³ Występowanie pozostałych składników tego gospodarstwa, wymienionych w art. 55³ kc, nie jest konieczne dla bytu samego gospodarstwa.⁸⁴ Podobnie Sąd Najwyższy w wyroku z 5 lutego 1998 r.⁸⁵ uznał, iż art. 55³ kc, nie wymienia wśród kryteriów gospodarstwa rolnego jego obszaru, w związku z tym gospodarstwem rolnym jest również gospodarstwo o obszarze poniżej 1 ha, przy czym grunty nadal pozostają warunkiem istnienia gospodarstwa.⁸⁶

Doktryna w tym zakresie jest zgodna. Niezbędnym warunkiem istnienia gospodarstwa rolnego zgodnie z art. 55³ kc, jest grunt rolny.⁸⁷ Należy zgodzić się z M. Bednarek, iż ujęcie gospodarstwa rolnego w art. 55³ kc, jest o tyle tradycyjne, że nie zrywa z tzw. gruntową koncepcją gospodarstwa rolnego – grunty rolne w dalszym ciągu zajmują pozycję pierwszoplanową; przesądza o rolnej kwalifikacji całego zespołu składników.⁸⁸

Podkreśla się, iż definicja z kodeksu cywilnego nie do końca odpowiada rzeczywistości gospodarczej,⁸⁹ że przywiązanie do ziemi jest nadmierne, że mamy do czynienia ze specyficznym ziemiocentryzmem, ale obecne brzmienie definicji nie pozwala na inną interpretację omawianej definicji. Działalność rolnicza, która mogłaby być wyznacznikiem istnienia jednostki organizacyjnej o nazwie gospodarstwo rolne, nie jest na razie wyznacznikiem tego pojęcia. Nie musi być nawet, jak to już podkreślano, prowadzona na danym gruncie. Wystarczy potencjalna możliwość takiego działania.

Trudno jest wbrew brzmieniu przepisu uznać, iż gospodarstwo rolne może istnieć bez ziemi. Definicja z kodeksu cywilnego, mimo iż zawiera elementy funkcjonalne, jest jednocześnie przejawem wspomnianego wyżej ziemiocentryzmu. Brzmienie definicji z kodeksu cywilnego jest jednoznaczne – niezbędnym składnikiem gospodarstwa rolnego jest grunt. Przy takim sformułowaniu definicji pojawia się problem z kwali-

83 Zob. E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 129: *Bez wątplenia podstawowym składnikiem gospodarstwa rolnego są grunty rolne.*

84 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 1997 r. (II CKN 137/97, Lex nr 50621), zob. też postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 28 stycznia 1999 r. (III CKN 140/98, Lex nr 50652), z uzasadnienia: *Kodeks cywilny w art. 53³ określa gospodarstwo rolne w znaczeniu przedmiotowym. Tworzą mianowicie gospodarstwo rolne, grunty rolne, wraz z gruntami leśnymi, budynki lub ich części, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą. Elementem tej zorganizowanej całości gospodarczej są nadto prawa i obowiązki związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. Z samej redakcji przepisu wynika, iż grunty rolne są tym składnikiem bez którego gospodarstwo rolne istnieć nie może.*

85 I PKN 511/97, OSNAPIUS 1999, nr 1, poz. 19.

86 Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 2 czerwca 2000 r., stwierdził iż gospodarstwem rolnym jest jednostka gospodarcza zorganizowana na nieruchomości rolnej o takim obszarze, że możliwe jest prowadzenie działalności wytwórczej przeznaczonej na zbył (II CKN 1067/98, OSP 2001, nr 2, poz. 27), w pełni uzasadniona krytyczna glosa A. Lichorowicza, odnosząca się do wprowadzenia warunku *prowadzenia działalności wytwórczej nastawionej na zbył* bezpodstawnie, ale wyrok podkreśla rolę obszaru, więc gruntów rolnych.

87 Zob. R. Budzinowski *Gospodarstwo rolne i przedsiębiorstwo rolne* (w:) P. Czechowski (red.), *Prawo rolne*, Warszawa 2011, s. 109.

88 Zob. M. Bednarek, *Mienie...*, s. 217, podobnie S. Prutis, *Gospodarstwo rolne...*, s. 79; też R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 96.

89 Zob. R. Budzinowski, *Pojęcie gospodarstwa...*, s. 64: *Grunty rolne nie zawsze zajmują w organizmie gospodarczym pozycję centralną. Oparcie jedności składników zorganizowanych w gospodarstwo rolne na kryterium całości gospodarczej umożliwiła różne ustawienie elementów składowych względem siebie. Może być więc tak, że w ramach całości pozycję centralną zajmą inne składniki niż grunty rolne (np. stado zwierząt) i im będzie przyporządkowane wykorzystanie pozostałych czynników produkcji.*

fikacją jednostki produkcyjnej prowadzącej działalność w zakresie działu specjalnego jako gospodarstwa rolnego. Wobec braku minimalnego obszaru gospodarstwa rolnego, nawet jeżeli ziemia będzie miała tylko pomocnicze znaczenie przy wykonywaniu działalności rolniczej, uznać należy, iż mamy do czynienia z gospodarstwem rolnym. Jednak działalność musi być wykonywana na nieruchomości rolnej i mieć charakter działalności rolniczej w rozumieniu art. 46¹ kc. W art. 46¹ kc. ustawodawca wyraźnie określił, iż – między innymi – działalność pszczelarska, jest działalnością rolniczą. A na dodatek grunty wykorzystywane do działalności pszczelarskiej mają charakter nieruchomości rolnych. Działalność pszczelarska jest działalnością nietypową. Grunty wykorzystywane są tak naprawdę wyłącznie w celu postawienia uli. Natomiast pszczoły ze swojej natury nie respektują kwestii własnościowych ani posiadania i zbierają pyłek z dużo większego obszaru niż pasieka. Mimo wątpliwości można przyjąć, iż ziemia w takim przypadku stanowi aktywny środek produkcji. Ale w przypadku chociażby uprawy roślin *in vitro*, w sterylnych laboratoriach, na sztucznie uzyskiwanych pożywkach, działalność taka nie wykorzystuje ziemi jako aktywnego środka produkcji, w związku z tym nie będzie spełniała warunków z definicji kodeksowej, chyba że uznamy, iż w takiej sytuacji decydujący jednak będzie rodzaj działalności. W niektórych rodzajach produkcji rola gruntu rolnego sprowadza się wyłącznie do bycia *locus standi* (miejscem posadowienia). W przypadku fermy brojlerów, zależnej od dostaw paszy z zewnątrz, nawet jeśli budynek stoi na gruntach rolnych przekraczających 1 ha, grunty te nie odgrywają żadnej aktywnej roli w procesie produkcji. Jednocześnie nie ma wątpliwości, że taka działalność ma charakter rolniczy. Należy więc rozważyć rolę rodzaju produkcji w kwalifikowaniu danej jednostki wytwórczej do kategorii gospodarstwa rolnego.

4.4. Tytuł prawny do władania gruntem

Zgodnie z definicją obowiązującą przed wprowadzeniem art. 55³ do kodeksu cywilnego za gospodarstwo rolne uważano **należące** do tej samej osoby (osób) nieruchomości rolne.⁹⁰ W obecnie obowiązującym stanie prawnym takiego kryterium, jednoznacznie wskazanego, brak. W doktrynie możemy spotkać dwa stanowiska, pierwsze optujące za tym, iż nie mają znaczenia stosunki własnościowe składników gospodarstwa, drugie, iż właśnie stosunki własnościowe decydują o istnieniu gospodarstwa.⁹¹ Zgodnie z pierwszym poglądem definicja zawarta w kodeksie cywilnym jest oderwana od kryterium własnościowego.⁹² Nie ma przeszkód, by gospodarstwo rolne oparte było o grunty dzierżawione, maszyny rolnicze były w leasingu itd., by

90 Zob. § 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych.

91 Zbliża się to stanowisko do podmiotowego spojrzenia na gospodarstwo rolne – tak jak w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych.

92 Tak między innymi A. Lichorowicz, *Gospodarstwo rolne a kodeks handlowy*, PUG 1998, nr 7–8, s. 21, R. Budziński *Koncepcja gospodarstwa rolnego...*, s. 88.

w skład gospodarstwa wchodziły rzeczy będące nie tylko przedmiotem prawa własności, ale też innych praw rzeczowych oraz obligacyjnych. Pogląd drugi uzależnia istnienie gospodarstwa rolnego w rozumieniu kodeksowym od stosunków własnościowych. Prawo własności ma być elementem łączącym dane grunty w całość gospodarczą lub nawet szerzej – prawo własności powinno dotyczyć wszystkich składników gospodarstwa rolnego.

Zdecydowanie przeważa stanowisko iż, gospodarstwo rolne może być zorganizowane tak na gruntach (rolnych) stanowiących własność osoby je prowadzącej, jak i na gruntach (rolnych) będących np. przedmiotem dzierżawy.⁹³ Należy zgodzić się ze stanowiskiem A. Lichorowicza, który twierdzi, iż prowadzący gospodarstwo rolne powinien ze względów społecznych, w interesie produkcji rolnej korzystać z szerokiej swobody prowadzenia działalności gospodarczej także wówczas, gdy prowadzi gospodarstwo na gruntach dzierżawionych.⁹⁴

Stanowisko własnościowe jest w mniejszości.⁹⁵ Oparte jest ono na założeniu, iż ponieważ w definicji gospodarstwa rolnego mamy do czynienia z odniesieniem do pojęcia nieruchomości rolnej z art. 46⁽¹⁾ kc., odesłanie to tworzy kryterium własnościowe w stosunku do gruntów. Inne składniki gospodarstwa mogą być przedmiotem węższych praw, jednak grunt musi być przedmiotem prawa własności osoby, która gospodarstwo prowadzi.⁹⁶ Najdalej idące stanowisko rozszerza kryterium własnościowe na pozostałe składniki gospodarstwa rolnego,⁹⁷ co przy dzisiejszym obrocie gospodarczym jest poglądem nie do utrzymania.

93 *Nie jest konieczne, aby taka zorganizowana całość gospodarcza stanowiła własność jednej osoby*, tak E. Niezbecka (w:) A. Kidyba (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. T. I. Część ogólna, Warszawa 2009, s. 284. *Jeżeli chodzi o stosunki własnościowe, to z punktu widzenia definicji gospodarstwa rolnego nie mają one większego znaczenia. W skład gospodarstwa rolnego mogą wchodzić grunty stanowiące własność osoby prowadzącej gospodarstwo rolne, jak też osób trzecich [...] np. grunty dzierżawione, grunty stanowiące jedynie przedmiot posiadania samoistnego bez tytułu prawnego. Tezę tę potwierdzają także przepisy ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, w szczególności art. 5 ust. 1 u.k.u.r. za gospodarstwo rodzinne uznaje gospodarstwo prowadzone przez rolnika indywidualnego, nie wspominając przy tym o stosunkach własnościowych. Reformy gospodarcze spowodowały, że obrót gruntami i gospodarstwami rolnymi, podobnie jak ich dziedziczenie, podział itp., podlega co do zasady podobnym regułom prawnym jak ogół nieruchomości. Słusznie się podkreśla, że nie jest już konieczne, jak to było przez dziesiątki poprzednich lat, aby gospodarstwo rolne, jako zorganizowana całość gospodarcza, musiało należeć do jednego właściciela; tak E. Skowrońska-Bocian, (w:) Kodeks cywilny, T. I Komentarz do artykułów 1–449(10), K. Pietrzykowski (red.), Warszawa 2011, s. 286; i cytowane tam piśmiennictwo. Zob. też S. Prutis, *Gospodarstwo rolne...*, s. 79. R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 88, na temat definicji z art. 55³ kc, *Już samo budowanie jedności opartej wyłącznie na związkach funkcjonalnych nie daje (in abstracto) podstaw do traktowania gospodarstwa rolnego jako jednostki własnościowej. Jeśli więc mówi się o rolniczej jednostce wytwórczej jako o zorganizowanej całości gospodarczej, to nie przesądza się – tym samym – tytułu władania gruntami czy innymi składnikami wchodzącymi w jej skład.* R. Budzinowski dostrzega proces oddalania się działalności rolniczej od jej własnościowej podstawy i podkreśla, iż z punktu widzenia konstrukcji – dla sformułowania koncepcji gospodarstwa rolnego (nowoczesnego) stosunki własnościowe nie mają większego znaczenia. *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 137, tenże, *Pojęcie gospodarstwa...*, s. 59.*

94 A. Lichorowicz, *Dzierżawa gruntów rolnych w ustawodawstwie krajów zachodnioeuropejskich*, Warszawa–Kraków 1986, s. 76.

95 Za kryterium własnościowym są M. Ptaszyk, *Nowe zasady obrotu nieruchomościami rolnymi inter vivos*, PIP 1991, z. 7, s. 54–55; Z. Radwański, *Prawo cywilne*, Warszawa 1997, s. 117.

96 Tak A. Stelmachowski, *Gospodarstwo rolne, pojęcie i jego ewolucja na tle przekształceń europejskich*, (w:) P. Czechowski, M. Korzycka–Iwanow, S. Prutis, A. Stelmachowski, *Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej*, Warszawa 1997, s. 77 i n.

97 M. Ptaszyk, *Nowe zasady obrotu...*, s. 54.

Zauważyć jednak należy, iż zupełne odrzucenie kryterium własnościowego w pewnych sytuacjach prawnych nie jest możliwe. Art. 213–218 kc. określa tryb znoszenia współwłasności gospodarstw rolnych. Odnosi się więc bezpośrednio do prawa własności. Tryb ten ma więc zastosowanie wtedy, gdy mamy do czynienia z prawem własności, gdyż w innej sytuacji byłaby to regulacja bezprzedmiotowa.

Wymienione w definicji **budynki i ich części, jak również urządzenia** z reguły stanowią części składowe gruntu. Wyliczenie to nie jest potrzebne, jednak świadczyć może o eksponowaniu waloru produkcyjnego określonych składników i abstrahowaniu od tytułu prawnego władania nimi przez podmiot prowadzący gospodarstwo rolne.⁹⁸

Pewne wątpliwości budzi jednak w doktrynie sformułowanie z definicji z art. 55³ kc. dotyczące potencjalnej możliwości, iż dane składniki stanowią mogą gospodarstwo rolne. Jak zauważa M. Bednarek,⁹⁹ za gospodarstwo rolne uważa się również grunty rolne wraz z budynkami, urządzeniami, jeżeli **mogą** one stanowić zorganizowaną całość gospodarczą. Określenie to przemawia na rzecz tezy, zgodnie z którą definicja gospodarstwa rolnego opiera się jednakowoż na kryterium własnościowym. Bez kryterium własnościowego uznawanie za gospodarstwo rolne gruntów rolnych, które **mogą** stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, prowadziłyby do nonsensownych wyników interpretacyjnych.

Oczywiście brak kryterium własnościowego tym bardziej odnosi się do rzeczy ruchomych wykorzystywanych do prowadzenia gospodarstwa rolnego oraz do zwierząt, do których z mocy ustawy o ochronie zwierząt stosujemy przepisy dotyczące rzeczy.¹⁰⁰

Należy uznać, iż bliższe rzeczywistości gospodarczej jest stanowisko pierwsze. Kryterium własnościowe nie jest potrzebne przy konstruowaniu pojęcia gospodarstwa rolnego. Istotą gospodarstwa rolnego według kodeksu cywilnego jest zespół składników stanowiących funkcjonalną całość – niezależnie od prawnych więzi łączących, niezależnie też od więzi łączących te składniki z osobą zarządzającą gospodarstwem. Ujęcie funkcjonalne zdecydowanie bardziej odpowiada potrzebom społecznej gospodarki i nie jest sprzeczne z definicją kodeksową. Tak rozumiana definicja gospodarstwa rolnego zbliża się do definicji przedsiębiorstwa, odróżnia ją przede wszystkim przedmiot produkcji.

98 Tak M. Bednarek, *Mienie...*, s. 218. *Zatem składnikiem gospodarstwa rolnego będą zarówno budynki stanowiące części składowe gruntu rolnego wchodzącego w skład gospodarstwa rolnego, jak i budynki nie stanowiące części składowych gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego; budynki zaś będące częścią składową gruntu wchodzącego w skład gospodarstwa rolnego nie muszą być składnikiem tego gospodarstwa [...] Pogląd ten stanowi konsekwencję sposobu zredagowania art. 55³ kc, w którym można dopatrzeć się oderwania od kryterium własnościowego, zob. również R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 95. *Idem*, *Pojęcie gospodarstwa...*, s. 64.*

99 M. Bednarek, *Mienie...*, s. 218–219.

100 Zob. M. Bednarek, *Mienie...*, s. 95: *Przez inwentarz należy rozumieć maszyny, narzędzia i zwierzęta, czyli rzeczy ruchome, wykorzystywane do prowadzenia gospodarstwa rolnego i przez to wchodzące w jego skład. Nie muszą one stanowić przedmiotu własności osoby prowadzącej gospodarstwo rolne; tak też R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 134 i nast.*

W konkretnych przypadkach kryterium własnościowe może być czynnikiem wskazującym na istnienie zorganizowanej całości gospodarczej, jednak prawo własności będzie jednym, ale niekoniecznym składnikiem tak rozumianego gospodarstwa rolnego. Są jednak sytuacje, gdy kryterium własnościowe ma istotne znaczenie, tak jak przy trybie znoszenia współwłasności gospodarstwa rolnego.

Mamy również do czynienia z pewną konwencją językową. Mówimy o własności gospodarstwa rolnego, mając na myśli osobę, która niekoniecznie jest właścicielem w sensie prawnorzeczowym.¹⁰¹ Zgodnie ze zdaniem M. Bednarek gospodarstwo rolne, i to również wtedy, gdy uzna się je za jeden, samodzielny przedmiot obrotu, bez wątplenia nie jest rzeczą w rozumieniu art. 45 kc. Nie może być zatem przedmiotem prawa własności sensu stricte (art. 140 kc). O własności gospodarstwa rolnego można więc mówić wyłącznie w znaczeniu szerokim, w sensie pewnej konwencji terminologicznej.¹⁰²

Zauważyć należy, iż z punktu widzenia ekonomicznego (a taki winien być najbliższy definicji stworzonej dla potrzeb prawa cywilnego, więc przede wszystkim szeroko rozumianego obrotu) nie ma wątpliwości, iż gospodarstwo rolne to jednostka produkcyjna, w której własność środków produkcji nie ma żadnego znaczenia (oprócz rachunku finansowego).¹⁰³

4.5. Minimalna powierzchnia gospodarstwa rolnego

Wyjaśnienia wymaga kwestia wielkości gospodarstwa według definicji zawartej w kodeksie cywilnym. Przyjmując, iż koniecznym składnikiem gospodarstwa jest grunt, pojawia się pytanie, czy jest jakaś minimalna wielkość tego gruntu, od którego należy mówić o gospodarstwie rolnym.¹⁰⁴ Definicja zawarta w kodeksie cywilnym nie zawiera takiej normy. Normy powierzchniowe pojawiają się w przepisach szczególnych, na przykład w art. 1058 kc., zgodnie z którym szczególne warunki dziedziczenia gospodarstwa rolnych odnoszą się tylko do gospodarstw, których powierzchnia przekracza 1 ha. Brzmienie tego artykułu wyraźnie wskazuje, iż może istnieć gospodarstwo rolne o powierzchni poniżej 1 ha i takie gospodarstwo również spełnia wa-

101 Zob. R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 135: *Jeśli więc w regulacji prawnej występują takie wyrażenia, jak „właściciel gospodarstwa rolnego” czy „własność gospodarstwa rolnego”, to nie chodzi tu o prawnorzeczowe rozumienie terminu „własność”. Trudno byłoby mówić o podmiotowym prawie własności do rolniczej jednostki wytwórczej.*

102 M. Bednarek, *Mienie...*, s. 221. Odrębnym zagadnieniem jest specyfika pojęcia własności w rolnictwie, zob. m.in. A. Jurcewicz, P. Popardowski, *Własność w ujęciu prawa polskiego i prawa UE*, „Studia Iuridica Agraria” 2011, t. IX, s. 130–153; T. Kurowska, *Ekologiczna funkcja własności rolniczej*, „Studia Iuridica Agraria” 2001, t. II, s. 109–122.

103 Zob. W. Ziętara, *Miary wielkości gospodarstw...*, s. 258: *Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że gospodarstwo posiada wydzieloną ziemię, środki produkcji i pracę. Stanowi więc jednostkę techniczno-organizacyjną ukierunkowaną na wytwarzanie produktów rolniczych. Interesuje nas, jakimi środkami (budynkami, maszynami, środkami obrotowymi itp.) dysponuje gospodarstwo. Nie wynikamy natomiast czy są to środki własne czy też zostały wynajęte lub nabyte na kredyt*, s. 268.

104 Na temat norm obszarowych w obrocie nieruchomościami rolnymi w różnych aktach prawnych obecnie obowiązujących zob. R. Michałowski, *Normy obszarowe w obrocie nieruchomościami rolnymi*, „Studia Iuridica Agraria” 2007, t. VI, s. 156–169.

runki definicji z art. 55³ kc., tylko nie będą do niego miały zastosowanie przepisy szczególne o dziedziczeniu.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 5 lutego 1998 r.¹⁰⁵ wyraźnie stwierdził, iż przepis art. 55³ kc. wśród kryteriów „gospodarstwa rolnego” nie wymienia jego obszaru. Należy przy tym zwrócić uwagę, że w sposób pośredni na gruncie Kodeksu cywilnego ustawodawca zakłada, iż gospodarstwem rolnym w konkretnym przypadku może być gospodarstwo, które ma obszar nawet mniejszy niż 1 ha.¹⁰⁶ Natomiast w wyroku z dnia 2 czerwca 2000 r.¹⁰⁷ Sąd Najwyższy uznał, iż gospodarstwem rolnym jest jednostka gospodarcza zorganizowana na nieruchomości rolnej o takim obszarze, że możliwe jest prowadzenie działalności wytwórczej przeznaczonej na zbyt,¹⁰⁸ więc za istotne uznał produktywność gospodarstwa a nie jego wielkość.

W orzecznictwie wyraźnie wskazano, iż brak jest minimalnej wielkości gospodarstwa. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych¹⁰⁹ zawierało w swojej treści minimalną powierzchnię ale odnoszącą się do nieruchomości rolnej, zaś art. 1058 kc. ma zastosowanie wyłącznie do określenia, jakie gospodarstwa podlegały specjalnym warunkom dziedziczenia. Brak minimalnej powierzchni gospodarstwa rolnego powinien być odczytany jednoznacznie jako akceptację ustawodawcy, iż gospodar-

105 I PKN 511/97, OSNP 1999, nr 1, poz. 19.

106 *Ibidem*.

107 II CKN 1067/98, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 czerwca 2000 r., OSP 2001, nr 2, poz. 27. Tam też w pełni słuszna krytyczna glosa A. Lichorowicza.

108 I dalej z uzasadnienia: *Wychodząc z takich założeń, trzeba zwrócić uwagę na zdatność gruntu do prowadzenia działalności wytwórczej, aby nieruchomość można było uznać za rolną. Sformułowanie to zakłada istnienie celowej i zorganizowanej aktywności ludzkiej (najczęściej właściciela) ukierunkowanej na wytwarzanie, to znaczy „osiąganie”, „produkowanie” w dziedzinie rolnictwa. Przeciwnieństwem takiej aktywności będzie osiągnięcie produktów przypadkowo, bez nakładu sił i środków właściciela. Do działalności wytwórczej nie można też zaliczyć efektów rzeczowych powstających w znikomej ilości na tzw. samozaopatrzenie, albo dla zaspokojenia osobistych upodobań uprawionego do gruntu. Wzmianka zawarta w art. 55³ kc. o całości gospodarczej kieruje również ku pojęciu działalności gospodarczej i pozwala wnioskować, że w tym przepisie, umieszczonym w części tytułu kodeksu cywilnego dotyczącej przedsiębiorstw, ustawodawca unormował gospodarstwo jako jednostkę produkcyjną, zajmującą się stale i zawodowo wytwarzaniem dóbr, tradycyjnie kwalifikowanych do działu „rolnictwo”, to jest do gałęzi gospodarki narodowej zajmującej się przede wszystkim żywnością. Podstawę takiej działalności stanowią grunty w odpowiednim, lecz nieokreślonym ustawowo obszarze. Jest jednak pewne, że nie mogą to być obszary zbyt małe, gdyż działalność gospodarcza musi być poddana regułom racjonalnym, zwłaszcza opłacalności.*

109 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych, tekst pierwotny Dz.U. Nr 45, poz. 304, przewidywało w pierwotnym brzmieniu § 1. *Nieruchomość uważa się za rolną, jeżeli jest lub może być użytkowana na cele produkcji rolnej, nie wyłączając produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej, chyba że stosownie do przepisów o terenach budowlanych na obszarach wsi albo stosownie do przepisów o planach zagospodarowania przestrzennego przeznaczona została na inne cele, nie związane bezpośrednio z produkcją rolną. Nie uważa się jednak za nieruchomości rolne terenów położonych w obrębie zwartej zabudowy miasta oraz nieruchomości, które należą do tej samej osoby (osób) i których łączny obszar nie przekracza 0,2 ha.* Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 1971 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych zwiększyło normę z 0,2 ha do 0, 5 ha (Dz.U. Nr 37, poz. 332). Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25 marca 1989 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych określiło normę powierzchniową gospodarska rolnego na przekraczającą 1 ha. (Dz.U. Nr 23, poz.122).

stwo rolne może mieć mniej niż 1 ha ziemi. Art. 1058 kc. w brzmieniu z roku 1990, nakazujący stosować przepisy szczególne o dziedziczeniu ustawowym gospodarstw rolnych do gospodarstw, których grunty przekraczają 1 ha, również przepisy ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego mogą być tylko pewną wskazówką, określającą, iż jeżeli mamy do czynienia z nieruchomościami rolnymi powyżej 1 ha, to stanowią one gospodarstwo rolne. Jednak co do mniejszych powierzchni należy zgodzić się ze zdaniem W. J. Katnera, który stwierdził: *limity powierzchniowe odnosilbym jednak nie do samej kwalifikacji gospodarstwa jako rolnego, tylko do wielkości obszaru, poniżej którego nie ma potrzeby stosować ja-kiejś regulacji szczególnej (tzw. wielkość bagatelna).*¹¹⁰

W przypadku gruntów rolnych o powierzchni przekraczającej 1 ha sądy, kierując się powołanymi powyżej przepisami, uznają, iż mamy do czynienia z gospodarstwem rolnym. Jednak taka możliwość istnieje również w przypadku, gdy mamy do czynienia z gospodarstwem mniejszym. W takim wypadku uznać należy, iż kryterium decydującym będzie prowadzenie produkcji rolnej na danej nieruchomości. Jako wskazówkę należy wziąć pod uwagę uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 13 czerwca 1984 r.,¹¹¹ zgodnie z którą gospodarstwo rolne stanowi zorganizowaną całość gospodarczą, która wystarcza do prowadzenia działalności rolniczej (upraw rolnych, hodowli, sadownictwa, ogrodnictwa), zatem samo siedlisko nie jest jeszcze gospodarstwem rolnym, stanowiąc dopiero zaplecze i bazę gospodarstwa rolnego.

W przypadku jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej możliwe jest zatem uznanie, że nawet w sytuacji, gdy produkcja rolna jest prowadzona bez związku z gruntem rolnym, mamy do czynienia z gospodarstwem rolnym. Jednak wymaga to przyjęcia założenia, iż możliwe jest uznanie, iż kryterium gruntowe nie jest bezwzględny wyznacznikiem istnienia gospodarstwa rolnego i jednak najistotniejsze jest ujęcie funkcjonalne – możliwość prowadzenia produkcji rolnej. Takie stanowisko zakłada, iż niewielki udział czynnika ziemi w produkcji rolnej (a nawet jego brak) wystarczy do uznania, iż mamy do czynienia z gospodarstwem rolnym, jeżeli tylko dana jednostka produkcyjna stanowiła będzie całość zorganizowaną w celu prowadzenia produkcji rolnej.

Definicja gospodarstwa rolnego zawarta w kc. jest skonstruowana nieprecyzyjnie. Wobec wystarczającego warunku istnienia potencjału do prowadzenia produkcji rolnej i w powiązaniu z innymi przepisami kodeksowymi (przede wszystkim art. 1058 kc.) oraz istniejącym w tym zakresie orzecznictwem uznać należy, iż grunty rolne o powierzchni powyżej 1 ha zawsze zostaną uznane za gospodarstwo rolne, biorąc pod uwagę ich potencjalną możliwość prowadzenia produkcji rolnej. W sytuacji, gdy będziemy mieli do czynienia z działalnością w ramach działu specjalnego, uznać należy, iż decydować winien rodzaj produkcji rolnej. Jeśli mamy do czynienia z produk-

110 W.J. Katner, *Komentarz do art. 55^o kodeksu cywilnego*, (w:) M. Pyziak–Szafnicka (red.), *Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 2009.

111 III CZP 22/84, OSNC 1985, nr 1, poz. 8.

cją rolną niekoniecznie nastawioną na zbył, ale nie działaniem hobbystycznym, wówczas mamy do czynienia z gospodarstwem rolnym.

W sytuacji, gdy mamy do czynienia z fermą drobiu postawioną na obszarze przekraczającym 1 ha, sądy nie będą miały wątpliwości, że mamy do czynienia z gospodarstwem rolnym, choć ziemia nie będzie aktywnym środkiem produkcji w takim gospodarstwie. Pasze dostarczane są z zewnątrz, kury trzymane w klatkach znajdujących się w budynkach, grunt jest tylko miejscem, gdzie znajduje się zakład produkcyjny. Jednak niewątpliwie prowadzona działalność będzie produkcją rolną i to decyduje o kwalifikacji danej jednostki produkcyjnej. Wobec powyższego, czynnik ziemi nie ma tak naprawdę faktycznie takiego znaczenia, jakie wynikałoby z definicji. I kierując się tym rozumowaniem, jeżeli będziemy mieli do czynienia z kurnikiem postawionym na gruncie o powierzchni 4000 m² – również należy taką działalność uznać za gospodarstwo rolne. Czynnik ziemi nie ma tu żadnego znaczenia, tak jak przy gospodarstwie większym, zaś działalność jest tak samo działalnością rolniczą.

Pozostaje problem skali – trzy ule trzymane na działce pracowniczej nie będą gospodarstwem rolnym. Jednak trzysta uli regularnie przewożonych w sezonie z miejsca na miejsce wraz z cyklem kwitnienia roślin, a w zimie odstawianych na grunty wydzierżawione właśnie w tym celu, uznać należy, wraz ze środkami transportu, miodarkami, urządzeniami do pozyskiwania więzy, mleczka pszczelego itd. za gospodarstwo rolne – zorganizowaną całość gospodarczą zdolną do samodzielnego istnienia, opartą na produkcji rolnej.

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, iż kształt definicji z kodeksu cywilnego, opartej na gruntach rolnych, nie stoi na przeszkodzie do uznania jednostek wytwórczych prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej, niewykorzystujących gruntów jako czynnik produkcji, za gospodarstwo rolne. Zasadnicze znaczenie będzie miał w takiej sytuacji rodzaj produkcji rolnej. Rozpatrując konkretne sytuacje, za gospodarstwo rolne należy uznać jednostkę zajmującą się szklarniową uprawą roślin, nawet jeśli będzie to uprawa hydroponiczna, jak również gospodarstwo pasieczne, czy wylęgarnię drobiu. W rzeczywistości gospodarczej nie ma znaczenia wykorzystywanie gruntów jako aktywnego czynnika produkcji, czy jako *locus standi* przy fermie drobiu lub tuczników. Analizując konkretną sytuację, sąd będzie badał rodzaj i wielkość gruntów rolnych (przy dziedziczeniu) lub rodzaj gruntów i rodzaj produkcji (przy znoszeniu współwłasności). Natomiast rola gruntu przy określonej produkcji rolnej będzie miała znaczenie wtórne.

Istotne znaczenie ma wielkość produkcji. Miał rację Sąd Najwyższy w cytowanym już wyżej wyroku z dnia 2 czerwca 2000 r., iż gospodarstwo rolne winno być zdefiniowane jako gospodarstwo rolne nastawione na zbył. A. Lichorowicz podkreślał, iż w pełni zgadza się ze stanowiskiem Sądu Najwyższego, ale nie w tym stanie

prawnym.¹¹² Uznać należy, iż wyróżnienie jednostek stanowiących gospodarstwo rolne winno odbywać się poprzez kryterium produkcji rozumianej jako produkcja przekraczająca działalność hobbystyczną, nastawiona na uzyskiwanie konkretnych, istotnych korzyści materialnych.

Problem definicji można rozwiązać dwojako, poprzez zdefiniowanie minimalnej powierzchni gruntów albo wielkości produkcji. Jednak podstawą do zdefiniowania przyszłego gospodarstwa rolnego winna być wielkość produkcji, nie powierzchnia. Przyszłe podejście do zdefiniowania gospodarstwa rolnego winno opierać się na kryterium produkcyjnym – wielkości i rodzaju produkcji, nie na dominującym w prawie polskim ziemiocentryzmie. Rozwiązania prawne winny być jasne i oczywiste. Orzecznictwo może rozwiązywać kwestie sporne, jednak nie może być wątpliwości co do znaczenia i zakresu podstawowych pojęć konstrukcyjnych (systemowych). Zaś w obecnym stanie prawnym trudno jest jednoznacznie i bez sporów doktrynalnych określić miejsce jednostek organizacyjnych prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej w konstrukcjach cywilnoprawnych.

4.6. Zastosowanie art. 55² kc. do obrotu gospodarstwami rolnymi

Zgodnie z art. 55² kc., czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych. Artykuł ten nie wymienia jednak gospodarstwa rolnego. Czy jednak możemy stosować art. 55² kc. do umów dotyczących gospodarstwa rolnego? Jest to w doktrynie zagadnienie kontrowersyjne. Przed wprowadzeniem do kc. definicji przedsiębiorstwa i gospodarstwa rolnego oraz art. 55² możliwość taką doktryna stanowczo wykluczała.¹¹³ Jednak po zmianie kc. w 1990 roku pojawiły się zdania odmienne. Jak zauważył W. Katner¹¹⁴, sens wprowadzenia określenia gospodarstwa rolnego do Kodeksu cywilnego w 1990 r. wiązał się z jednoczesnym przywróceniem przedmiotowego pojęcia przedsiębiorstwa (art. 55¹ Kc). Miało to zatem ułatwić obrót oraz inne zdarzenia prawne, w których występuje gospodarstwo rolne, jako zorganizowana całość. Jeżeli w dodatku przyjmując, że przedmiotem jednej czynności prawnej może być gospodarstwo rolne jako takie, z zastosowaniem wprost art. 55² Kc, to przedmiotem tym musi być ogół składników materialnych i niematerialnych składających się na istotę gospodarstwa.

112 Zob. A. Lichorowicz, *Głosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 2 czerwca 2000 r. III CKN 1067/98...*, s. 88. Pomimo krytycznego stanowiska glosator zauważa, iż z punktu widzenia celowościowego trudno wyklądni prezentowanej przez Sąd Najwyższy odmówić gospodarczej zasadności i zgodności ze współczesnymi trendami ustawodawstwa rolnego.

113 Zob. S. Grzybowski, *System prawa cywilnego*, Warszawa 1974, t. I, s. 453: *Przedmiotem stosunków cywilnoprawnych są więc zawsze tylko poszczególne składniki przedsiębiorstwa. Rzeczome objęcie jedną czynnością w zakresie zobowiązań całego przedsiębiorstwa jako jednego przedmiotu tej czynności stanowi jedynie uproszczenie myślowe i podlega na objęciu jedną nazwą szeregu różnych czynności prawnych. Ocena ich powinna nastąpić odrębnie co do każdej z tych czynności* – podobnie na temat gospodarstwa rolnego s. 453–454. Zob. M. Bednarek, *Mienie...*, s. 195.

114 Tak W.J. Katner, (w:) M. Safjan (red.), *System Prawa prywatnego*, t. 1. *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2012, s. 1233.

Obecnie przeważa stanowisko dopuszczające stosowanie wprost art. 55² kc. do gospodarstwa rolnego. Większość przedstawicieli doktryny przyjmuje, iż gospodarstwo rolne, mimo braku uregulowania analogicznego do zawartego w art. 55² kc., może być przedmiotem jednej czynności prawnej. W obu przypadkach (gospodarstwa i przedsiębiorstwa) chodzi o obrót zorganizowanymi całościami gospodarczymi.¹¹⁵ Podobne poglądy można znaleźć w orzecznictwie: Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 marca 1995 r.¹¹⁶ stwierdził, iż art. 55³ kc. odgrywa taką samą rolę jak art. 55¹ kc. i w związku z tym ustawodawca stworzył możliwość obrotu zorganizowanymi całościami gospodarczymi w obu przypadkach. W uzasadnieniu wskazał, że „wprowadzony do kodeksu cywilnego przez ustawę nowelizującą z dnia 28 lipca 1990 r. (Dz.U. Nr 55, poz. 321) art. 55³ został zamieszczony w tytule nazwanym „Mienie”. Spełnia on taką samą rolę co zamieszczony w tej noweli art. 55¹ kc, definiujący pojęcie przedsiębiorstwa. Oba nadają rangę instytucji prawnych temu, co dotychczas funkcjonowało w praktyce, a mianowicie że zbiór wszystkich składników materialnych (nieruchomości i ruchomości) oraz niematerialnych (praw i obowiązków) służących produkcji rolnej stanowi gospodarstwo rolne, a taki sam zbiór składników służący innej działalności gospodarczej jest przedsiębiorstwem. Potrzeba zdefiniowania obu pojęć była wynikiem przemian gospodarczych w Polsce. Stworzono bowiem w ten sposób możliwość obrotu zorganizowanymi całościami gospodarczymi.¹¹⁷

Również szereg przepisów traktuje gospodarstwo rolne wyraźnie jako jeden przedmiot obrotu. Art. 213 i następane kc. dotyczą zniesienia współwłasności gospodarstwa rolnego,¹¹⁸ art. 625 i 626 kc. regulują losy stosunku prawnego kontraktacji w razie zbycia gospodarstwa rolnego. Również przepisy pozakodeksowe, na przykład art. 84 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników wyraźnie wskazuje na gospodarstwo rolne jako samodzielny przedmiot obrotu.

115 Zob. E. Skowrońska-Bocian, (w:) K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny, Komentarz do artykułów 1–449(10)*, Warszawa 2011; także M. Bednarek, *Mienie...*, s. 226. Za J. Strzępka, *Problematyka cywilnoprawna przenoszenia własności gospodarstwa rolnego na następcę*, (w:) *Obrót nieruchomościami rolnymi w praktyce notarialnej*, Kraków 1997, s. 229. Za też J. Górecki, *Zbycie gospodarstwa rolnego w celu zabezpieczenia wierzytelności*, „Studia Iuridica Agraria” 2002, t. III, s. 296; również K. Piasecki, *Kodeks cywilny. Księga pierwsza. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 2003, Komentarz do art. 55³ kc: *Mimo braku wyraźnej regulacji prawnej (por. art. 55² kc), gospodarstwo rolne może być przedmiotem samodzielnego obrotu cywilnoprawnego*. Zob. również W.J. Katter, *Komentarz do art. 55³ kc.* (w:) M. Pyziak-Szafnicka M. (red.), *Komentarz... Należy przyjąć, że przedmiotem jednej czynności prawnej (uno actu) może być gospodarstwo rolne jako takie, z zastosowaniem wprost art. 55² (tak słusznie E. Skowrońska-Bocian (w:) K. Pietrzykowski (red.) Kodeks cywilny...*, s. 219–220; podobnie E. Gniewek, (w:) E. Gniewek (red.), *Kodeks cywilny...*, s. 191; podobnie M. Bednarek, *Mienie...*, s. 226; odmiennie S. Rudnicki (w:) S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego...*, s. 210.

116 NSA/Gd 3078/84, ONSA 1996 r., nr 2, poz. 73.

117 Wyrok NSA w Gdańsku z 15 marca 1995 r., SA/Gd 3078/94, Lex nr 23859.

118 Zob. krytyczne uwagi Z. Truskiewiczza dotyczące terminologii kodeksowej w *Regulacja prawna obrotu nieruchomościami rolnymi między żyjącymi – uwagi de lege ferenda*, „Studia Iuridica Agraria” 2010, t. VIII, s. 34–35. Wychodząc z założenia, iż z punktu widzenia prawnego mamy do czynienia z obrotem poszczególnymi składnikami gospodarstwa rolnego, Z. Truskiewicz twierdzi, że... *zupełnie niezrozumiałe jest to, że obecnie obowiązujące przepisy mówią o zniesieniu współwłasności gospodarstwa rolnego (art. 231 i nast. kc.). Własność jest bowiem prawem do poszczególnych rzeczy, w tym do nieruchomości rolnej wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego, a nie do zespołu praw umożliwiających prowadzenie działalności rolniczej. Co najwyżej można mówić o zniesieniu współwłasności nieruchomości rolnej (nieruchomości rolnych) wchodzącej(cych) w skład gospodarstwa rolnego.*

Jednak pojawiają się też zdania przeciwne, opierające się przede wszystkim na literalnym brzmieniu art. 55² kc, S. Rudnicki twierdzi, iż ... przedsiębiorstwo jest przedmiotem prawa i jako takie może być przedmiotem czynności prawnej, o czym stanowi wyraźnie – ale tylko w odniesieniu do przedsiębiorstwa – art. 55² kc, to gospodarstwo rolne jako całość nie jest przedmiotem prawa i w tym charakterze (jako całość) nie może być przedmiotem czynności prawnej.¹¹⁹ Podobnie Z. Truskiewicz raczej skłania się ku wyłącznie ekonomicznemu pojęciu obrotu gospodarstwami rolnymi.¹²⁰ Również Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 7 stycznia 1992 r. posłużył się prawnorzeczowym pojęciem gospodarstwa rolnego, decydującą rolę przypisując pojęciom części składowych, przynależności, nie zaś kategoriom funkcjonalnym.¹²¹

Niektórzy przedstawiciele doktryny zajmują stanowisko pośrednie, dostrzegając problem związany z ujmowaniem obrotu gospodarstwem rolnym jako pewną całością w przepisach pozakodeksowych – przede wszystkim w ustawie o ubezpieczeniach społecznych rolników. Dopiero jako postulat *de lege ferenda* zgłaszają potrzebę rozciągnięcia stosowania art. 55² kc. na gospodarstwo rolne.¹²²

Za właściwy uznać należy pogląd, iż gospodarstwo rolne należy traktować dla potrzeb obrotu jak przedsiębiorstwo. W związku z tym zastosowanie art. 55² kc. do gospodarstwa rolnego nie może budzić wątpliwości. Praktyka prawna jest jednoznaczna, gospodarstwo rolne jest przedmiotem spadkobrania, zapisów zwykłych i windykacyjnych, jest również przedmiotem sprzedaży. Nie należy jednak tracić z oczu problemów związanych ze złożonością pojęcia. Gospodarstwo rolne w ujęciu kodeksowym

119 S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz...*, s. 253–254, tam też omówienie literatury. Za stanowiskiem, iż gospodarstwo nie może być jednym przedmiotem obrotu też R. Pastuszko, *Gospodarstwo rolne jako przedmiot obrotu własnościowego w celu uzyskania świadczeń emerytalno-rentowych*, „Rejent” 2006, nr 10, s. 91 i n. K. Stefańska uważa, że przedmiotem przeniesienia własności nie jest ogół składników materialnych składających się na całość gospodarczą, jaką jest gospodarstwo rolne, lecz każdy z tych składników z osobna. Por. K. Stefańska, *Darowizna gospodarstwa rolnego na rzecz małoletniego*, (w:) *Obrót nieruchomości rolnymi w praktyce notarialnej*, Kraków 1997, s. 211.

120 Z. Truskiewicz, *Regulacja prawna obrotu...*, s. 34: *Przedmiotem obrotu są przede wszystkim pojedyncze prawa do oznaczonych dóbr, w tym wypadku chodzi o obrót prawem własności do nieruchomości, definiowanej jako rolna, co nie wyklucza zbycia na rzecz tej samej osoby w tym samym czasie praw do wszelkich składników tworzących dane gospodarstwo rolne. Ale w takim przypadku mamy do czynienia – z punktu widzenia regulacji decydujących o zbywalności danych praw – ze zbyciem wielu praw do poszczególnych składników, a z punktu widzenia ekonomicznego – do zbycia całego organizmu gospodarczego w postaci gospodarstwa rolnego.*

121 Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 7 stycznia 1992 r., III CZP 136/91. *Strony zawierające umowę sprzedaży gospodarstwa rolnego w trybie i na zasadach określonych w art. 59 ust. 1 ustawy z dnia 14 grudnia 1982 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników i członków ich rodzin (tekst jedn.: Dz.U. z 1989 r. Nr 24, poz. 133) nie mogły wyłączyć z nabywanego przez osobę fizyczną gospodarstwa rolnego jednego ze składników tego gospodarstwa wymienionych w art. 2 pkt 4 tej ustawy*, OSNC 1992, nr 7–8, poz. 127, zob. częściowo krytyczną głosę A. Lichorowicza, OSP 1993, nr 1, poz. 5; podobnie K. Stefańska, *Darowizna gospodarstwa rolnego ...*, s. 216. Zob. też zdanie W.J. Katnera, iż jeśli w ogóle potrzebne było określanie gospodarstwa rolnego w kodeksie cywilnym, to z szerszym zastosowaniem, a nie tylko w relacjach prawnorzeczowych przez usytuowanie art. 55² w rozdziale o mieniu. *Ujęcie prawnorzeczowe jest odpowiedniejsze dla pojęcia nieruchomości rolnej (gruntów rolnych) według art. 46¹, a nie gospodarstwa rolnego według komentowanego przepisu tak W.J. Katner, Komentarz do art. 55³ kc...*

122 Tak A. Lichorowicz w głosie do orzeczenia Sądu Najwyższego z 7.01.1992 r., OSP 1993, nr 1, poz. 5 oraz R. Buzdinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 148.

to pewien kompleks praw – ujęcie funkcjonalne jest koniecznością, która uwidacznia się w przypadku większych organizmów gospodarczych.¹²³

Jak podkreśla W. Katner niewłaściwa technika ustawodawcza spowodowała szereg problemów. Ten ostatni przepis (art. 55² Kc) powinien znajdować się dopiero po określeniu przedsiębiorstwa i gospodarstwa rolnego, stanowiąc o czynnościach prawnych dotyczących obu tych kategorii prowadzenia działalności gospodarczej.¹²⁴

Konsekwencje powyższych rozważań dla podmiotów prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej będą zależały od tego, czy uznamy taką jednostkę za gospodarstwo rolne. Analizując różne rodzaje działalności uważane za stricte rolnicze, dostrzec można, iż nie zawsze występuje w nich ziemia jako aktywny czynnik produkcji. W przypadku jednostek produkcyjnych nastawionych na produkcję zwierzęcą, korzystających z pasz kupowanych, grunt rolny ma znaczenie jako miejsce prowadzenia działalności, nie jako substancja biorąca udział w cyklu biologicznym. W wielu sytuacjach dostrzec można nieadekwatność oparcia definicji gospodarstwa rolnego na czynniku ziemi do rzeczywistości gospodarczej i konieczność zmiany tej definicji w kierunku uwzględnienia istoty gospodarstwa rolnego – prowadzenia produkcji rolnej.

4.7. Wzajemny stosunek pojęć – przedsiębiorstwo i gospodarstwo rolne w prawie polskim

4.7.1. Zagadnienia wstępne

Definicja zawarta w kodeksie cywilnym określa gospodarstwo rolne jako zorganizowaną całość, składającą się ze składników służących wyznaczonemu celowi – produkcji rolnej. Jest to prawne odzwierciedlenie ekonomicznego pojęcia gospodarstwa rolnego. W ujęciu ekonomicznym używa się pojęcia gospodarstwa rolnego i przedsiębiorstwa rolnego. W kodeksie cywilnym znajdujemy jeszcze jedną definicję – przedsiębiorstwa. Analizy wymaga więc wzajemna relacja pojęć przedsiębiorstwo i gospodarstwo rolne – używanych na gruncie kodeksu cywilnego.

Należy zgodzić się z R. Budzinowskim, iż prawidłowością polskiego ustawodawstwa jest wyraźne rozdzielenie pojęć gospodarstwa rolnego i przedsiębiorstwa.¹²⁵ W rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. Kodeks handlowy¹²⁶ pojęcia przedsiębiorstwa i gospodarstwa rolnego są zupełnie odrębne.

123 Jeżeli [...] przyjmą, że przedmiotem jednej czynności prawnej może być gospodarstwo rolne, jako takie, z zastosowaniem wprost art. 55² kc, to przedmiotem tym musi być ogół składników materialnych i niematerialnych składających się na istotę gospodarstwa tak W.J. Katner, (w:) M. Safjan (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 1. *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2012, s. 1233.

124 W.J. Katner, *Komentarz do art. 55³ kc...*

125 Tak słusznie R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 63, tak też P. Czechowski, A. Niewiadomski, *Gospodarstwo rolne...*, s. 54.

126 Dz.U. Nr 57, poz. 502 z późn. zm.

Gospodarstwo rolne w ujęciu kodeksu handlowego to jednostka prowadząca działalność zmierzającą do uzyskania produktów rolnych za pomocą sił przyrody. Działalność taka była przeciwstawiona działalności handlowej – kluczowemu pojęciu przy określaniu kupca (czyli przedsiębiorcy).¹²⁷ Tylko niektóre gospodarstwa rolne – zgodnie z kodeksem handlowym – prowadzone w większym wymiarze mogły być wpisane do rejestru handlowego, ale ten wpis nie pozwalał na uzyskanie statusu przedsiębiorcy.¹²⁸

W okresie powojennym regulacja kodeksu handlowego została utrzymana, choć jej znaczenie zdecydowanie zmalało z powodów ideologicznych. Jednak rozdział przedsiębiorstwo – gospodarstwo rolne został utrzymany, a nawet pogłębiony poprzez utożsamienie pojęcia przedsiębiorstwa z sektorem publicznym gospodarki. Jednostki państwowe prowadzące działalność rolniczą uzyskiwały status przedsiębiorstwa państwowego.¹²⁹

Do kodeksu cywilnego pojęcia gospodarstwa rolnego i przedsiębiorstwa wprowadzono od 1 października 1990 r.¹³⁰ Zgodnie z art. 55¹ kc.¹³¹ przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Od czasu implementacji pojęcia gospodarstwa rolnego do kodeksu cywilnego problematyczny był wzajemny stosunek zakresu i zastosowania obu pojęć. Za-

127 Zob. m.in. M. Allerhand, *Kodeks handlowy. Komentarz*, Lwów 1934, s. 8-9; podobnie S. Janczewski, *Prawo handlowe, weksłowe i czekowe*, Warszawa 1946, s. 31.

128 Zob. D. Łobos-Kotowska, *W sprawie pojęcia gospodarstwa rolnego w prawie handlowym*, „Studia Iuridica Agraria” 2000, t. I, s. 179–180, por. też A.W. Wiśniewski, *Prawo o spółkach*, t. I, Warszawa 1990, s. 102.

129 Zob. S. Prutis, *Pozycja prawna...*, s. 58 i nast.

130 Ustawa z dnia 28 lipca 1990 r. o zmianie ustawy Kodeks cywilny.

131 W brzmieniu obowiązującym od 25 września 2003 r., na mocy ustawy z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 49, poz. 408.

sadnicze problemy wiązały się z niewymienieniem gospodarstwa rolnego w art. 55² kc., o czym była mowa wcześniej oraz sformułowaniem, iż przedsiębiorstwo jest zespołem składników służących do prowadzenia działalności gospodarczej przy założeniu, iż działalność rolnicza nie jest działalnością gospodarczą.

W okresie przed wprowadzeniem definicji do kodeksu cywilnego, przed przekształceniami ustrojowymi, ustawodawca podejmował próby w kierunku przekształcenia chłopskich gospodarstw rolnych w kategorię przedsiębiorstw rolnych, aż do ukształtowania przedsiębiorstwa rolnego jako kategorii prawnej, stanowiącej odpowiednik tak określonego pojęcia ekonomicznego.¹³² Związane było to z założeniem, iż prawna i ekonomiczna ewolucja winna iść od gospodarstwa rolnego do przedsiębiorstwa rolnego.¹³³ Takie konstrukcje zauważyć można w ustawodawstwie socjalistycznym. Ich przykładem może być pojęcie gospodarstwa zdolnego do towarowej produkcji oraz gospodarstwa specjalistycznego, a także rozwiązania prawne, stymulujące towarowość produkcji gospodarstw rolnych.¹³⁴ Powstanie gospodarstwa rolnego zdolnego do towarowej produkcji było jedną z przesłanek możliwości podziału gospodarstwa rolnego. Obrót nieruchomościami rolnymi był dopuszczalny pod warunkiem, że nabywca tworzył gospodarstwo zdolne do towarowej produkcji rolnej, a więc przedsiębiorstwo rolne w rozumieniu ekonomicznym.¹³⁵ Natomiast pojęcie gospodarstwa specjalistycznego, indywidualnego lub działającego w ramach zespołu rolników, miało służyć stworzeniu przedsiębiorstw rolnych w ramach sektora rolnictwa indywidualnego.¹³⁶ Jednak w prawie polskim nie doszło do wyodrębnienia kategorii przedsiębiorstwa rolnego jako samodzielnego pojęcia.¹³⁷

132 Tak S. Prutis, *Pozycja prawna...*, s. 58–59.

133 Zob. A. Stelmachowski, (w:) J. Selwa, A. Stelmachowski, *Prawo rolne*, Warszawa 1970, s. 28–29.

134 Zgodnie z § 6 rozporządzenia Rady Ministrów z 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych, gospodarstwo rolne spełnia warunki do uznania go za zdolne do towarowej produkcji rolnej, jeżeli: 1) właściciel gospodarstwa nabywa grunty w celu jego powiększenia albo, 2) obszar gospodarstwa nowo powstającego wynosi nie mniej niż 2 ha użytków rolnych.

135 Zob. art. 163 kc. w brzmieniu ustalonym ustawą z 26 marca 1982 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 11, poz. 81). Zob. też S. Wójcik, *Przeniesienie własności nieruchomości rolnej między osobami fizycznymi w świetle zmian kodeksu cywilnego*, NP 1983, nr 1.

136 Szerzej na ten temat zob. S. Prutis, *Zespoły rolników indywidualnych (Problemy organizacyjno–prawne)*, Warszawa 1980, s. 80 i n. Kolejne zmiany regulacji prawnej instytucji zespołów zawarte są w: a) uchwale nr 44 Rady Ministrów z 11 lutego 1972 r. w sprawie pomocy Państwa dla rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz dla innych form zespołowej gospodarki w rolnictwie (M.P. Nr 13, poz. 88); b) uchwale nr 209 Rady Ministrów z 30 sierpnia 1974 r. w sprawie pomocy Państwa dla zespołowej gospodarki w rolnictwie (M.P. Nr 31, poz. 185); c) uchwale nr 11 Rady Ministrów z 16 stycznia 1976 r. w sprawie rozwoju zespołów rolników, specjalizacji i kooperacji w rolnictwie (M.P. nr 11, poz. 53); d) uchwale nr 107 Rady Ministrów z 4 sierpnia 1978 r. w sprawie specjalizacji indywidualnych gospodarstw rolnych i zespołów rolników oraz kooperacji w rolnictwie (M.P. Nr 30, poz. 108).

137 S. Prutis, *Pozycja prawna...*, s. 60.

4.7.2. Zakres przedmiotowy pojęcia gospodarstwa rolnego

Jeśli uznajemy, iż gospodarstwo rolne może być przedmiotem jednej czynności prawnej, pogląd ten ma konsekwencję w uznaniu, iż pojęcie gospodarstwa rolnego jest pojęciem zbliżonym do pojęcia przedsiębiorstwa.

Większość przedstawicieli doktryny uważa, iż w systemie prawa cywilnego odróżnia się przedsiębiorstwo od gospodarstwa rolnego.¹³⁸ Jednocześnie, jak podkreśla P. Bielski, istnieje [...] pogląd, że pojęcie gospodarstwa rolnego powinno się różnić od pojęcia przedsiębiorstwa w gruncie rzeczy wyłącznie przedmiotem prowadzonej, przy wykorzystaniu tego zespołu składników, działalności gospodarczej.¹³⁹

Kontrowersje rodzi kwestia spojrzenia funkcjonalnego na oba pojęcia. Przedsiębiorstwo to majątek służący prowadzeniu działalności gospodarczej. Pojawia się więc problem, czy działalność rolnicza, której służy gospodarstwo rolne, jest działalnością gospodarczą, o której mowa w art. 55¹ kc. Pojawiły się dwa sprzeczne stanowiska. Pierwsze wyraźnie odróżniające oba pojęcia, drugie, akceptujące pogląd, iż działalność rolnicza jest rodzajem działalności gospodarczej.

A. Kidyba stwierdził, iż nie wydaje się też, by termin „prowadzenie gospodarstwa rolnego” był tożsamy z prowadzeniem działalności gospodarczej.¹⁴⁰ Stanowisko takie przeciwstawia sobie oba pojęcia, wobec sformułowania stoi w sprzeczności ze sformułowaniem kodeksowym, zgodnie z którym przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

Zgodnie z ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej¹⁴¹ działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Zgodnie z art. 3 te same ustawy jej przepisów nie stosuje się do działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego, a także wynajmowania przez rolników pokoi, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów oraz wyrobu wina przez producentów będących rolnikami wyrabiającymi mniej niż 100 hektolitrów wina w ciągu roku gospodarczego.

138 P. Bielski, *Spółka jawna jako forma prawna prowadzenia gospodarstwa rolnego w prawie polskim*, „Prawo Spółek” 2007, nr 4, s. 38.

139 P. Bielski, *Cele definiowania pojęcia gospodarstwa rolnego w systemie prawa – uwagi z perspektywy prawa handlowego*, „Rejent” 2005, nr 10, s. 62.

140 Zob. dalsze argumenty A. Kidyba (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. T. I, Część ogólna*, Warszawa 2009, s. 285–286; *Prowadzenie gospodarstwa rolnego nie musi mieć na celu ani zbytu wytworzonych produktów, ani osiągnięcia zysku. Nie ma przeszkód, by gospodarstwo rolne było prowadzone wyłącznie w celu zaspokajania potrzeb prowadzącego to gospodarstwo i jego rodziny*. Zob. też P. Czechowski, A. Niewiadomski, *Gospodarstwo rolne...*, s. 54–55. Na temat konieczności wyraźnego uregulowania statusu rolnika jako przedsiębiorcy T. Kurowska, *Współczesne aspekty własności rolniczej*, „Studia Iuridica Agraria” 2002, t. III, s. 41.

141 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447.

Analizując stanowisko doktryny na temat działalności gospodarczej, nie budzi wątpliwości, iż w świetle powołanej powyżej regulacji działalność rolnicza jest działalnością gospodarczą w rozumieniu tejże ustawy.¹⁴² Podobnie orzecznictwo wyraźnie stoi na stanowisku, iż działalność rolnicza jest działalnością gospodarczą.¹⁴³

Pogląd zbliżony do regulacji kodeksu handlowego w tym przedmiocie zakłada, iż pojęcie przedsiębiorstwa i gospodarstwa rolnego są rozbieżne. W wyniku rozwoju regulacji prawnej, nie nastąpiło wyodrębnienie przedsiębiorstwa rolnego, jako odrębnej kategorii prawa rolnego.¹⁴⁴ S. Rudnicki stwierdza iż wydaje się, że wbrew poglądom niektórych autorów istnieje zasadnicza różnica między statusem prawnym przedsiębiorstwa a gospodarstwa rolnego.¹⁴⁵

Obecnie większość przedstawicieli doktryny przyjmuje pogląd przeciwny do rozwiązań zawartych w kodeksie handlowym, stojąc na stanowisku, iż gospodarstwo rolne jest rodzajem przedsiębiorstwa. S. Grzybowski¹⁴⁶ twierdzi, iż wprawdzie obowiązujące przepisy prawa nie używają na oznaczenie gospodarstw rolnych, ogrodniczych i hodowlanych określenia „przedsiębiorstwo”, a nawet niekiedy przeciwstawiają sobie te dwie denominacje (por. np. art. 526 kc), jest to jednak tylko konwencja językowa i kwestia wyspecjalizowania terminologii, ale nie różnica zasadniczych

142 Tak R. Budzinowski, *Status prawny rolnika jako przedsiębiorcy (zagadnienia wybrane)*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2002, nr 3, s. 111 i n.; M. Sieradzka, *Komentarz do art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, Lex 2012: *Tego rodzaju działalność jest działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, jednak nie stosuje się do niej pozostałych przepisów ustawy [...] Tym samym wskazana działalność prowadzona w formie gospodarstwa rolnego jest działalnością gospodarczą, jednak jej prowadzenie zostało wyłączone spod zakresu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Wskazane wyłączenie wynika ze specyfiki działalności rolniczej. Pomimo zatem że działalność rolnicza będzie kwalifikowana jako działalność gospodarcza (oczywiście w sytuacji spełnienia cech tej działalności), a rolnicy będą uznawani za przedsiębiorców, to zarówno ta działalność, jak i podmioty je wykonujące podlegają regulacjom innych aktów prawnych. Odmienność regulacji prawnych oznacza m.in. brak obowiązku zgłoszenia, wykreślenia jej z ewidencji lub rejestru, obowiązków w zakresie kontroli. Tak również J. Ablewicz, *Prawo gospodarcze publiczne*, Warszawa 2010, s. 2. Tak również K. Kohutek, *Komentarz do art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej* LEX 2005. *Podkreślenia wymaga, iż art. 3 u.s.d.g. wyłącza z zakresu stosowania ustawy wymienioną w nim działalność. Nie można na jego podstawie wnosić, iż działalność wykonywana przez rolników nie ma charakteru działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 u.s.d.g. i tym samym wykonujący ją rolnik nie może spełniać przesłanek podmiotowych przedsiębiorcy w rozumieniu art. 4 u.s.d.g. Działalność wytwórcza w rolnictwie – jeśli nie jest wykonywana wyłącznie dla zaspokojenia własnych potrzeb – jest zatem zarobkowa (i ukierunkowana „na zbyć”; zob. teza nr 3 komentarza do art. 2 u.s.d.g.). Ponieważ jest ona jednocześnie wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły, jest zarazem – w ww. przypadku – działalnością gospodarczą (w rozumieniu art. 2 u.s.d.g.), a wykonujący ją rolnik (jako osoba fizyczna wykonująca tę działalność we własnym imieniu) spełnia przesłanki kwalifikowania go jako przedsiębiorcy. Tak również M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy...*, s. 195–196.**

143 Tak Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie w składzie 7 sędziów z dnia 2 kwietnia 2007 r., II OPS 1/07: *Prowadzenie gospodarstwa rolnego przez radnego z wykorzystaniem wydzierżawionych od gminy gruntów rolnych, będących mieniem gminy, w której radny uzyskał mandat, jest prowadzeniem działalności gospodarczej, o której mowa w art. 24f ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.)*, Lex nr 249087, zob. też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2007 r., II OSK 1618/06: *Działalność wytwórcza w rolnictwie (prowadzenie gospodarstwa rolnego) jest działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, jednakże do tej działalności nie stosuje się pozostałych jej przepisów*, Lex nr 364703.

144 Por. R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 64.

145 S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz do Kodeksu cywilnego*, Warszawa 2011, s. 253, Por. też E. Norek, *Przedsiębiorstwo w obrocie gospodarczym*, Warszawa 2007, który twierdzi, iż: *z mocy art. 55^o kc. przedsiębiorstwem nie jest [...] gospodarstwo rolne [...] Należy jednak uznać za przedsiębiorstwo wyodrębnione jego części położone na terenie gospodarstwa, z których prowadzona jest samodzielna działalność gospodarcza związana z produkcją rolną, np. masarnia, młyn, elewator zbożowy, gorzelnia.*

146 S. Grzybowski, *System prawa cywilnego...*, s. 451.

pojęć. E. Gniewek¹⁴⁷ *expressis verbis* uznaje gospodarstwo rolne za rodzaj przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym (art. 55¹ kc.). Podobnie K. Stefańska¹⁴⁸ wskazuje, że art. 55³ kc. znajduje się w grupie przepisów dotyczących przedsiębiorstwa. Ta systematyka kodeksowa zdaje się wskazywać, że zamiarem ustawodawcy jest takie określenie gospodarstwa rolnego, które byłoby adekwatne do pełnionej przez nie funkcji przedsiębiorstwa rolnego.

Również R. Budzinowski uważa, że uzasadnione zatem jest twierdzenie o ewolucji konstrukcji normatywnych "od gospodarstwa rolnego do przedsiębiorstwa", aczkolwiek jest to dopiero proces w toku,¹⁴⁹ choć podkreśla, iż przedsiębiorstwo rolne różni się od innych kategorii przedsiębiorstw z uwagi na rodzaj (naturę) działalności gospodarczej, strukturę i układ dóbr instrumentalnych oraz status podmiotu. Za stanowiskiem tym opowiada się również J. Górecki,¹⁵⁰ według którego zasadne jest korzystanie w odniesieniu do gospodarstwa rolnego z konstrukcji używanych dla wyjaśnienia mechanizmu rozporządzania przedsiębiorstwem.

Nie tak skrajne stanowisko zajmuje część przedstawicieli doktryny twierdząc, iż nie każde gospodarstwo rolne może być uznane za przedsiębiorstwo, ale tylko takie, które spełnia warunek prowadzenia działalności gospodarczej, czyli w takim rozumieniu towarowej działalności rolniczej nastawionej na zysk. Stanowisko to znajduje również potwierdzenie w orzecznictwie sądowym. Zgodnie z wyrokiem Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 22 października 1993 r.¹⁵¹ gospodarstwo rolne może być uznane za przedsiębiorstwo lub zakład wprawiany w ruch za pomocą sił przyrody – w rozumieniu art. 435 kc. – wówczas:

- gdy przedmiot i zakres produkcji nadaje działalności rolniczej charakter działalności gospodarczej prowadzonej na własny rachunek na zasadach przedsiębiorczości, a więc powiązany w swych efektach ekonomicznych przez stosunki prawne z działalnością lub potrzebami innych podmiotów gospodarczych, oraz
- gdy samo prowadzenie danego rodzaju produkcji wytwórczej (roslinnej, zwierzęcej, ogrodniczej lub sadowniczej) oraz uzyskiwanie jej efektów, pozostaje w bezpośrednim związku ze stanem nasycenia i wykorzystania urządzeń poruszanych za pomocą sił przyrody, i to w takiej relacji, że od stopnia wykorzystania tych sił zależy w ogóle funkcjonowanie gospodarstwa w zakresie określonego rodzaju produkcji i uzyskanie jej efektów, a nie tylko ułatwienie ich osiągnięcia.

Nie każde więc gospodarstwo rolne może być przedsiębiorstwem w rozumieniu art. 435 § 1 kc. – może nim być tylko takie gospodarstwo rolne, które spełnia określone w tymże przepisie warunki.

147 E. Gniewek, *Prawo rzeczowe*, Warszawa 1997, s. 28.

148 K. Stefańska, *Model indywidualnego gospodarstwa...*, s. 36.

149 R. Budzinowski *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 139–140.

150 J. Górecki, *Gospodarstwo rolne jako przedmiot zastawu*, „Rejent” 2003, nr 4, s. 55. Za takim stanowiskiem również J. Widło, podkreślając, iż zbędne byłoby definiowanie akurat w tytule mienie gospodarstwa rolnego, gdyż nie wiadomo czemu taka definicja miałaby służyć, jeżeli gospodarstwo miałoby być jedynie zbiorem rzeczy, zob. J. Widło, *Rozporządzanie...*, s. 59 i nast.

151 Orzeczenie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 22 października 1993 r., I ACr 429/93, Lex nr 24168.

Gospodarstwo rolne nastawione na zbyt jest szczególnym rodzajem gospodarstwa rolnego, które należy uznać również za przedsiębiorstwo. W podobnym kierunku wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 31 stycznia 2001 r.,¹⁵² stwierdzając, iż: *prowadzenie gospodarstwa rolnego może być traktowane jako szczególny rodzaj działalności gospodarczej, a samo gospodarstwo rolne uznane być może za rodzaj przedsiębiorstwa.*

To stanowisko uznać należy za najtrafniejsze. Rzeczywistość gospodarcza wskazuje, iż wiele gospodarstw rolnych, spełniających warunki określone w art. 55³ kc., to małe jednostki, nastawione na produkcję zaspokajającą potrzeby własne, mające charakter socjalny. Pojęcie przedsiębiorstwa zakłada produkcję na rynek, zaś duża część polskich gospodarstw takich warunków nie spełnia. Jednocześnie trudno twierdzić, wbrew gospodarczej rzeczywistości, iż jednostka prowadząca działalność w dużej skali, za pomocą wyspecjalizowanego sprzętu, nastawiona na produkcję rynkową, nie jest przedsiębiorstwem w rozumieniu art. 55¹ kc.

Innymi słowy, każda działalność rolnicza prowadzona w zorganizowanej formie na gruncie i składająca się z określonych składników majątkowych będzie gospodarstwem rolnym, jednak nie każde gospodarstwo będzie przedsiębiorstwem. Wyraźnie należy odróżnić gospodarstwa małe, nastawione na produkcję zaspokajającą własne potrzeby rolnika, od gospodarstw produkujących na rynek.

W przypadku działu specjalnego produkcji rolnej w większości przypadków należy uznać tak prowadzoną działalność za przedsiębiorstwo, gdyż z natury jest ona nastawiona na produkcję towarową. Dotyczy to działalności rzeczywiście towarowej, nie hobbystycznej. Niewielkie normy wielkości produkcji określające działy specjalne w ustawach podatkowych i w ustawie ubezpieczeniowej powodują, iż do tego pojęcia zaliczają się też nieznacznych rozmiarów hodowle psów, kotów czy koni, które nie kwalifikują się do pojęcia przedsiębiorstwa (ani gospodarstwa rolnego). Z pomocą może tu przyjść kwalifikacja dotycząca właśnie przedsiębiorstw. Podmiot prowadzący zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły, w tym działalność rolniczą, wykonuje taką działalność w ramach zorganizowanej całości gospodarczej określanej mianem przedsiębiorstwa. Działalność gospodarcza wykonywana w ramach gospodarstwa rolnego kwalifikuje to gospodarstwo do pojęcia przedsiębiorstwa.

4.7.3. Zakres stosowania art. 75¹ kc.

Zgodnie z art. 75¹ kc. zbycie lub wydzierżawienie przedsiębiorstwa albo ustanowienie na nim użytkowania powinno być dokonane w formie pisemnej z podpisami

152 Sygn. akt P 4/99, Dz.U. Nr 11, poz. 91, z uzasadnienia.

notarialnie poświadczonymi.¹⁵³ Jeżeli przyjmiemy, że gospodarstwa rolne nastawione na produkcję towarową są jednocześnie przedsiębiorstwami, a za takim stanowiskiem przemawia wiele argumentów, uznać wówczas należy, iż art. 75¹ kc. dotyczy również transakcji obrotu takimi gospodarstwami rolnymi.¹⁵⁴ Nie można zgodzić się ze zdaniem A. Kidyby, iż inaczej niż przy pojęciu przedsiębiorstwa, składnikiem koniecznym gospodarstwa rolnego jest zawsze nieruchomości rolne, stąd też nie da się problematyki zbycia gospodarstwa rolnego rozstrzygnąć tak samo jak zbycia przedsiębiorstwa.¹⁵⁵ Nieruchomość rolne może być składnikiem gospodarstwa rolnego jako czynnik produkcyjny wydzierżawiony, zajęty bez podstawy prawnej, użytkowany na podstawie umowy leasingu. Podstawą do jego zakwalifikowania jako składnika gospodarstwa rolnego nie musi być prawo własności.

Konsekwencją uznania gospodarstwa rolnego za przedsiębiorstwo bądź niektórych gospodarstw rolnych za przedsiębiorstwa, jest konieczność stosowania art. 75¹ kc. Przy sprzedaży gospodarstwa rolnego niezbędne jest więc uwzględnienie problemu właściwej formy tej czynności. Posługując się konkretnym przykładem: pasiekę, wraz z gruntami rolnymi dzierżawionymi od rolnika, na których stoją ule, należy uznać za gospodarstwo rolne, zaś w przypadku uznania, iż takie gospodarstwo spełnia kryterium towarowości, również za przedsiębiorstwo. I do sprzedaży takiego kompleksu majątkowego należy stosować art. 75¹ kc. Podobnie sprzedaż laboratorium (jako funkcjonalnej całości), w którym produkowane są rośliny *in vitro* na skalę przemysłową, nawet jeżeli znajduje się w budynku dzierżawionym, będzie sprzedażą przedsiębiorstwa i dla swej ważności musi być dokonane w formie z podpisami notarialnie poświadczonymi. Oczywiście, jeżeli czynność dotyczy zbycia jednostki produkcyjnej, w skład której wchodzi nieruchomości, konieczna będzie forma aktu notarialnego. Podobnie w przypadku wydzierżawienia gospodarstwa rolnego albo ustanowienia na nim użytkowania, czynności takie wymagały będą formy pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi.¹⁵⁶

W przypadku jednostek zajmujących się produkcją w ramach działów specjalnych produkcji rolnej, z natury nastawionych na działalność towarową, należy uznać, iż są one rodzajem przedsiębiorstwa. Konsekwencją takiego stanowiska jest stosowa-

153 Art. 55²⁾ pełni rolę reguły interpretacyjnej, z którego wynika, iż w razie wątpliwości co do zakresu czynności dotyczącej przedsiębiorstwa należy uznać, iż obejmuje ona wszystko co wchodzi w skład przedsiębiorstwa; jednak dla wywołania określonych skutków prawnych niezbędne jest zachowanie szczególnych wymogów wynikających z przepisów szczególnych, tak E. Kremer, *Ustawowe przystąpienie do długu przez nabywcę przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego – zagadnienia wybrane*, „*Studia Iuridica Agraria*” 2001, t. II, s. 103

154 Tak E. Klat-Górska, *Pojęcie gospodarstwa rolnego w umowie sprzedaży*, SP 2000, nr 3–4, s. 95.

155 Choć A. Kidyba skłania się do poglądu o stosowaniu przepisów o przedsiębiorstwie do zbycia gospodarstwa rolnego. Zob. A. Kidyba, (w:) A. Kidyba (red.), *Komentarz...*, s. 286: *Przepisy art. 75¹ 55² kc. nie mogą być odnoszone do zbycia gospodarstwa rolnego, przedmiotem zbycia są bowiem zawsze nieruchomości wchodzące w skład gospodarstwa rolnego [...]. Nie wyklucza to jednak stosowania przy zbyciu gospodarstwa rolnego analogicznych zasad jak przy zbyciu przedsiębiorstwa, tj. objęcia treścią czynności wszystkich lub tylko niektórych składników gospodarstwa, z jednym wszak zastrzeżeniem, czynność prawna mająca za przedmiot gospodarstwo rolne wymaga zawsze zachowania formy aktu notarialnego.*

156 Zaznaczyć należy, iż w przypadku ustanowienia użytkowania na gospodarstwie rolnym obejmującym nieruchomości zastosowanie znajduje art. 245 kc., zgodnie z którym do ustanowienia ograniczonego prawa rzeczowego stosuje się odpowiednio przepisy o przeniesieniu własności.

nie art. 55² kc. do przeniesienia takiej jednostki. W zakresie formy skutkuje to zastosowaniem wymogów dotyczących formy czynności prawnej zbycia, wydzierżawienia lub ustanowienia użytkowania zgodnie z art. 75¹ kc., nawet jeżeli produkcja prowadzona jest na gruntach niebędących własnością osoby przenoszącej. Uznać należy, iż na przykład sprzedaż lub wydzierżawienie pasieki jako masy majątkowej, składającej się z pszczół, uli, urządzeń oraz środków transportu, wymaga dla swej ważności formy pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi.

5. Wnioski

5.1. Gospodarstwo według kodeksu cywilnego a dział specjalny

Definicja gospodarstwa rolnego zawarta w kodeksie cywilnym przesądza, iż niezbędnym składnikiem gospodarstwa rolnego są grunty rolne. Jednak przy interpretacji rozszerzającej można przyjąć, iż aktywna rola gruntów w procesie produkcji nie musi być wyznacznikiem kwalifikacji danej jednostki produkcyjnej, szczególnie iż w szeregu rodzajach działalności czynnik ziemi pełni rolę bierną. Ujmując gospodarstwo rolne jako pewną funkcjonalną całość, służącą działalności rolniczej, nie możemy wyłączyć z tak określonego pojęcia na przykład działalności ferm drobiu produkujących jaja, opartych na kupowanych z zewnątrz paszach. Grunty rolne w takiej działalności nie są aktywnym czynnikiem produkcji, jednak charakter działalności nie pozostawia wątpliwości co do kwalifikacji takiej jednostki jako gospodarstwa rolnego. Wobec braku norm minimalnych wielkości gruntów rolnych, od których możemy mówić o gospodarstwie rolnym, uznać należy, iż przesądzający dla kwalifikacji zespołu majątkowego jako gospodarstwa rolnego winien być rodzaj produkcji prowadzonej w danym gospodarstwie. Należy podejść do tego zagadnienia elastycznie – grunt rolny, nawet niewykorzystywany w produkcji rolnej, o powierzchni pozwalającej na prowadzenie produkcji rolnej, będzie uznany za gospodarstwo rolne. Z pewnością za takie gospodarstwo będzie uznany grunt o powierzchni przekraczającej 1 hektar, choć w definicji kodeksowej normy powierzchniowej brakuje. Natomiast w przypadku działalności w zakresie działów specjalnych uznać należy, iż zasadniczą kwestią będzie rozmiar działalności, przekraczający wielkość hobbystyczną, co kwalifikuje daną działalność jako towarową. Bez względu na powierzchnię, należy uznać taką jednostkę produkcyjną za gospodarstwo rolne. Istnieją więc dwa samodzielne kryteria uznania danej działalności za gospodarstwo rolne – grunt rolny oraz w przypadku jednostki prowadzącej produkcję w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej – prowadzenie towarowej działalności rolniczej. Autor zdaje sobie sprawę z tego, iż jest to interpretacja rozszerzająca art. 55³ kc, jednak rozważania te należy również traktować jako wnioski *de lege ferenda*, zmierzające w kierunku sprecyzowania definicji kodeksowej.

Problematiczne jest, który czynnik ma decydować o kwalifikacji jednostki produkcyjnej jako gospodarstwa rolnego – czy to, iż w skład gospodarstwa rolnego wchodzi grunt rolny, czy też to, że w ramach danej jednostki produkcyjnej prowadzona jest działalność rolnicza. Uznać należy, iż zasadniczą kwestią jest rodzaj prowadzonej działalności (lub potencjalnej działalności), nie zaś to, czy ta działalność ma związek z ziemią. Jeżeli mamy do czynienia z gruntem rolnym, możemy mówić o gospodarstwie rolnym. Jednak grunt pod budynkiem pieczarkarni, czy też grunt pod budynkiem wykorzystywanym do produkcji roślin *in vitro* nie ma bezpośrednio związku z produkcją. Pełni taką funkcję jak na przykład grunt pod zakładem stolarskim, jest wyłącznie *locus standi*, nie zaś aktywnym czynnikiem działalności wytwórczej w rolnictwie.

W takim przypadku należy przyjąć, iż decydującym kryterium jest rodzaj działalności, nie zaś oparcie produkcji o grunty rolne. Należy tu także podkreślić sztuczność rozdziału między gospodarstwem rolnym a przedsiębiorstwem. Można oczywiście uznać, iż gospodarstwo rolne jest to takie przedsiębiorstwo, w którym podstawowym czynnikiem produkcji jest ziemia. W istocie rzeczy gospodarstwo rolne tym się różni od przedsiębiorstwa, czym rolnictwo od pozostałych działów gospodarki, tj. oparciem na sferze biologicznej.¹⁵⁷ Podstawą ujęcia definicji gospodarstwa rolnego winno być jego ujęcie funkcjonalne i oparcie o działalność rolniczą.¹⁵⁸ I wówczas nie będzie wątpliwości, które obecna regulacja może budzić, czy jednostki produkcyjne zajmujące się działalnością w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej są gospodarstwami rolnymi.

Konsekwencją uznania działów specjalnych za gospodarstwa rolne jest stosowanie przepisów szczególnych dotyczących tych jednostek, przede wszystkim regulacji dotyczącej znoszenia współwłasności oraz, co jest kwestią dyskusyjną, art. 55² kc. i art. 75¹ kc.

Niepotrzebne jest używanie analogii i szukanie rozwiązań w orzecznictwie. Definicja gospodarstwa rolnego powinna odpowiadać rzeczywistości gospodarczej, w której mamy do czynienia jednocześnie z gospodarstwami socjalnymi oraz z jednostkami nastawionymi na produkcję towarową. Powinna regulować sytuację jednej i drugiej grupy. Zaś sposobem na to jest oparcie się na pojęciu działalności rolniczej. W pełni należy poprzeć propozycję definicji gospodarstwa rolnego zaproponowaną

157 R. Budzinowski *Pojęcie gospodarstwa...*, s. 116. *Najbardziej charakterystyczna dla stadium funkcjonowania rolniczej jednostki wytwórczej jest obsługa cyklu produkcyjnego. Obejmuje ona [...] zespoły czynności uwarunkowane przez przyrodniczy charakter produkcji rolnej (np. w zakresie uprawy roślin: odpowiednie przygotowanie gleby, siew, pielęgnację i zbiory); zob. też tradycyjne a nowoczesne ujęcie – od strony własności nowoczesne – spojrzenie przez pryzmat jednostki wytwórczej, ibidem*, s. 28.

158 R. Budzinowski twierdzi, iż *Funkcjonalne ujęcie gospodarstwa rolnego umożliwiło konstruowanie warsztatu rolnego z pominięciem ziemi jako środka produkcji*, tak R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 132.

przez R. Budzinowskiego: gospodarstwo rolne jest to zespół składników zorganizowanych w celu prowadzenia działalności rolniczej.¹⁵⁹

5.2. Gospodarstwo a przedsiębiorstwo

Mają rację P. Czechowski i A. Niewiadomski, iż w Polsce większość gospodarstw rolnych nie jest gospodarstwami towarowymi i, jako takie, nie mogłyby spełniać definicji normatywnej przedsiębiorstwa zawartej w kodeksie cywilnym.¹⁶⁰ Zgodzić się należy również ze zdaniem I. Augustyńskiej–Grzymek, iż ze względu na rozmiar większość gospodarstw nie posiada składników wyliczonych w art. 55¹ kc. Brak jest zwykle oznaczeń indywidualizujących je w obrocie, nie prowadzi się w nim rachunkowości rolnej, gospodarstwo nie posiada zarejestrowanych patentów, wzorów użytkowych czy zdobniczych.¹⁶¹ Ale jednocześnie pamiętać trzeba o dużej liczbie gospodarstw, które takie warunki spełniają. W nauce ekonomii nie ma wątpliwości, iż do towarowego gospodarstwa rolnego należy stosować kategorię przedsiębiorstwa. Pojęcie wartości niematerialnych i prawnych, znaków towarowych, pozycji na rynku, klienteli – kategorie te stworzone na użytek przedsiębiorstw, jak najbardziej mają zastosowanie do podmiotów prowadzących towarową produkcję rolną. Wymogi współczesnej gospodarki nie pozostawiają wątpliwości – w przypadku towarowych gospodarstw rolnych koniecznością jest stosowanie do nich regulacji dotyczących przedsiębiorstw.

Skala działalności gospodarstw rolnych również nie jest mniejsza niż przedsiębiorstw. Biorąc pod uwagę tylko działy specjalne produkcji rolnej, co najmniej kilka tysięcy osób prowadzących taką działalność przekroczyło próg 1.200.000 euro obrotu rocznie. Jest to z pewnością produkcja towarowa. Jednostka organizacyjna, w której taka produkcja się odbywa, posiada wszystkie elementy wymienione w art. 55³ jako składniki przedsiębiorstwa. Analizując dane dotyczące produkcji w gospodarstwach rolnych, I. Augustyńska–Grzymek zauważa, iż mniejsze gospodarstwa rolne nastawione są głównie na samozaopatrzenie i nie produkują na rynek, i stwierdza, iż przedstawione dane statystyczne pozwalają na zastosowanie pojęcia przedsiębiorstwa, wyłącznie do gospodarstw dużych, zajmujących się nie tylko produkcją rolniczą, ale również przetwórstwem rolno–spożywczym. Należy więc przyjąć, że możliwe jest uznanie gospodarstwa rolnego za szczególny rodzaj przedsiębiorstwa, który wyróżnia się ze względu na prowadzoną działalność rolniczą, ale tylko wówczas, gdy to gospodarstwo rolne

159 *Ibidem*, s. 147.

160 P. Czechowski, A. Niewiadomski, *Gospodarstwo rolne...*, s. 57.

161 Większość gospodarstw w Polsce to gospodarstwa niewielkie, dla których wyliczenie z art. 55¹ kc. jest zupełnie nieadekwatne. Z danych Głównego Urzędu Statystycznego wynika, że 56,6% gospodarstw indywidualnych to gospodarstwa o powierzchni 1 – 10 ha, w tym w grupie gospodarstw 1 – 5 ha, 75% produkuje wyłącznie lub głównie na potrzeby własne, a dodatkowo 3,8% gospodarstw nie prowadzi stale lub okresowo w ogóle działalności rolniczej. Ponad 55% gospodarstw prowadzących działalność, głównie na potrzeby własne i przeznaczających tylko nadwyżki na sprzedaż (średnioroczna wartość sprzedaży około 1,5 tys zł) ma powierzchnię około 3 ha. Wielkości te są tylko nieco większe, przy uwzględnieniu danych statystycznych Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej. Badane gospodarstwo posiadało średnio 13,90 ha użytków rolnych. Zaś wartość produkcji towarowej na 1 ha użytków rolnych wynosiła 2 634,40 zł, A. Skarżyńska, I. Augustyńska–Grzymek, *Koszty jednostkowe i dochodowość produkcji rolniczej w gospodarstwach indywidualnych w 1998 roku*, Warszawa 1999, s. 41. Badania robione były ponad 10 lat temu, ale są w dużej części nadal aktualne.

odpowiada cechom przedsiębiorstwa z art. 55¹ kc.¹⁶² Analiza powyższa pokrywa się z prezentowanym w niniejszej pracy poglądem, iż tylko niektóre, towarowo nastawione gospodarstwa rolne będą mogły być uznane za przedsiębiorstwa.

Działy specjalne produkcji rolnej z natury swojej będą od strony ekonomicznej przedsiębiorstwami, gdyż nastawione są na produkcję towarową. Obecnie kryteria gospodarstwa rolnego, według kodeksu cywilnego, spełnia zarówno grunt rolny o powierzchni 1 ha użytków rolnych, który pełni rolę ogródka przydomowego wraz z zagonem warzyw i kilkunastoma kurami, jak i grunt rolny o powierzchni 700 ha z maszynami i zabudowaniami wartymi kilkadziesiąt milionów złotych. Oba te organizmy gospodarcze w sposób istotny różnią się od siebie, zupełnie inaczej funkcjonują na rynku. Stworzenie kategorii przedsiębiorstwa rolnego – które od przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ kc. różniłoby się tylko przedmiotem działalności, oderwanie pojęcia przedsiębiorstwa rolnego od ziemi, odróżnienie przedsiębiorstwa rolnego od gospodarstwa poprzez określenie skali produkcji przeznaczonej na zbyt – te elementy są konieczne, aby uporządkować regulację dotyczącą jednostek rolnych. Definicja gospodarstwa rolnego zawarta w kodeksie cywilnym pochodzi z 1964 roku¹⁶³ (choć wprowadzona została do kc. w 1990 r.) i zdecydowanie nie przystaje do współczesnego obrotu gospodarczego.

Dlaczego należy wprowadzić pojęcie przedsiębiorstwa rolnego? Przede wszystkim łączy się to z umożliwieniem obrotu całościami gospodarczymi, umożliwienie dokonywania czynności prawnych mających za przedmiot określony zorganizowany do prowadzenia określonej działalności zespół składników. Obecny stan prawny w tym zakresie daleki jest od precyzji. Natomiast w przypadku profesjonalnego obrotu gospodarczego nie należy zdawać się na orzecznictwo. Regulacje prawne wyraźnie powinny wskazywać na rozwiązania takie jak w art. 55⁽²⁾ kc.

Pojęcie przedsiębiorstwa rolnego umożliwia odniesienie się do pojęcia przedsiębiorcy, a co za tym idzie – uczestnictwo w regulacjach prawnych przeznaczonych dla profesjonalnego obrotu.¹⁶⁴ Przede wszystkim chodzi o możliwość poddania się procedurom upadłościowym oraz postępowaniu naprawczemu.

Wyłączenie rolników z profesjonalnego obrotu gospodarczego ma za zadanie ułatwienie im funkcjonowania. Szczególnie w przypadku gospodarstw socjalnych brak jest powodów, które uzasadniałyby konieczność poddawania takich jednostek procedurze rejestracji, obowiązkowi posiadania konta bankowego itd. Jednak od pewnego poziomu wielkości jednostki wytwórczej wyłączenie jej z określonych rygorów

162 *Ibidem*, s. 41–42.

163 Definicja gospodarstwa rolnego została wprowadzona do kodeksu cywilnego w roku 1990, ale jest praktycznie powtórzeniem definicji z rozporządzenia w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych z dnia 28 listopada 1964 r., tylko w rozporządzeniu grunty musiały być własnością tego samego podmiotu.

164 Szerzej P. Bielski, *Cele definiowania pojęcia...*, s. 64 i nast., też na temat różnic między przedsiębiorstwem a gospodarstwem rolnym w krajach Europy Zachodniej, A. Lichorowicz, *Gospodarstwo rolne...*, s. 15.

uznać należy za nieuzasadnione. Ponadto, poddanie rolników rygorom przynajmniej uproszczonej księgowości. byłoby konieczne chociażby ze względu na wymagania postępowania upadłościowego i naprawczego, gdzie nieuniknione jest oparcie decyzji sądu na wynikach finansowych danej jednostki gospodarczej.

Jednocześnie nie można pomijać kategorii gospodarstw socjalnych, samozaopatrzeniowych. Ze względu na potrzeby obrotu należy uznawać je za gospodarstwa rolne. Stanowisko przeciwne uznać należy za zbyt daleko idące.¹⁶⁵ Ograniczenie pojęcia gospodarstwa rolnego do jednostek produkujących na zbyt abstrahuje od rzeczywistości gospodarczej – mamy kilkaset tysięcy jednostek organizacyjnych służących głównie zaspokajaniu potrzeb żywnościowych osób je prowadzących. Z drugiej strony, istnieją podmioty doskonale dające sobie radę na rynku, które wymagają uznania ich za pełnoprawnych uczestników obrotu gospodarczego. Prawo winno taką sytuację dostrzec i uregulować.

Uznanie, iż istotą pojęcia gospodarstwa rolnego jest działalność rolnicza, pozwoli zaliczyć do tej szerokiej kategorii zarówno gospodarstwa socjalne, jak i przedsiębiorstwa rolne. Stworzenie kategorii przedsiębiorstwa rolnego pozwoli na rozszerzenie obrotu profesjonalnego na podmioty działające na rynku.

Stanowisko wskazujące, iż istnieje wyraźny rozdział między pojęciem gospodarstwa rolnego a pojęciem przedsiębiorstwa może prowadzić do wniosku, iż pewne rodzaje działalności znajdują się poza kwalifikacją – gospodarstwo rolne – przedsiębiorstwo. Nieuznanie określonych działalności za przedsiębiorstwo, na przykład fermy kur niosek, produkującej miesięcznie kilkaset tysięcy jaj, gdyż jest to działalność rolnicza – i jednocześnie nieuznanie jej za gospodarstwo rolne, gdyż działalność taka nie jest oparta na czynniku ziemi, prowadziłyby do stworzenia nowej kategorii jednostek gospodarczych nieujętych w kodeksie – znajdujących się pomiędzy przedsiębiorstwem a gospodarstwem rolnym. Taka komplikacja jest zdecydowanie w systemie prawnym niewskazana. Proponowane powyżej rozwiązanie, minimalnie naruszając konstrukcje kodeksowe, pozwala na wypełnienie luki związanej z kwalifikacją jednostek organizacyjnych służących działalności rolniczej, nieopartych na czynniku ziemi.

Jak słusznie zauważa P. Czechowski,¹⁶⁶ majątkowe, a nie funkcjonalne pojęcie gospodarstwa rolnego jest koniecznością w ramach gospodarki prawie naturalnej. Jednakże, przy takim podejściu brak jest miejsca na towarowe gospodarstwa rolne. Uregulowanie obrotu gospodarstwami rolnymi, tak jak przedsiębiorstwami, jest ko-

165 Zob. na przykład stanowisko P. Bielskiego, zawężającego pojęcie gospodarstwa rolnego do jednostek towarowych: *Skoro prowadzenie gospodarstwa rolnego jest postacią prowadzenia działalności gospodarczej w dziedzinie rolnictwa, to za oczywisty należałoby uznać pogląd, zgodnie z którym także samo gospodarstwo rolne musi charakteryzować się zdolnością do jej prowadzenia. Zdolność taka jako fundamentalna cecha gospodarstwa rolnego oznacza zdolność do przyciągania i utrzymywania klienteli, a tym samym także zdolność do generowania zysku. Nie można w żadnym razie zasadnie twierdzić o istnieniu gospodarstwa rolnego w sytuacji, gdy nie posiada ona wskazanej zdolności.* Tak P. Bielski, *Cele definiowania pojęcia...*, s. 66.

166 P. Czechowski, A. Niewiadomski, *Gospodarstwo rolne...*, s. 57.

niecznością gospodarczą. Ani doktryna ani orzecznictwo nie powinny rozstrzygać, czy w skład gospodarstwa rolnego w rozumieniu art. 55³ kc. wchodzi prawo do znaku towarowego sera produkowanego w gospodarstwie rolnym albo prawa autorskie do treści i układu strony internetowej gospodarstwa.

W pełni należy zgodzić się ze zdaniem R. Budzinowskiego, iż ... pojęcie rolnictwa nie jest statyczne. Przechodzi ono pewną ewolucję. Tradycyjna (gruntowa) koncepcja tego działu gospodarki – wobec pojawienia się nowych, oderwanych od ziemi, technik uprawy roślin oraz chowu i hodowli zwierząt – jest obecnie trudna do utrzymania. Bardziej odpowiada rzeczywistości odwołanie się do biologicznego charakteru wytwarzania (cyklu agrobiologicznego) jako kryterium jego wyodrębnienia.¹⁶⁷

Podobnie A. Lichorowicz stwierdza, iż obszar tych gospodarstw [drobnych gospodarstw o charakterze przydomowym, nastawionych przede wszystkim na samozaopatrzenie właścicieli] wyłącza rzeczywistość możliwość podjęcia na nich (poza uprawami specjalnymi) racjonalnej gospodarki rolnej o charakterze towarowym. Z tych też powodów jest ekonomicznie nieuzasadnione stosowanie do tej grupy gospodarstw ograniczeń obrotowych, w szczególności ograniczeń podziałowych z art. 213 k.c., mających na celu ochronę ich racjonalnej struktury obszarowej, stanowiącej *conditio sine qua non* funkcjonowania przez nie jako jednostek produkcyjnych w rolnictwie.¹⁶⁸

Jak zauważa R. Budzinowski,¹⁶⁹ kategoria przedsiębiorstwa zajęła w nowym prawie prywatnym pozycję centralną. Przyjąć należy, iż pojęcie przedsiębiorstwa rolnego jako jednostki produkcyjnej winno być fundamentem polityki rolnej. W gospodarce planowej twierdzenie, iż przedsiębiorstwo rolne nie jest kategorią obowiązującego prawa rolnego, było uzasadnione.¹⁷⁰ W dzisiejszych warunkach gospodarki rynkowej to właśnie pojęcie przedsiębiorstwa rolnego winno wychodzić na pierwszy plan.

Skoro uznajemy, że rolnicza działalność wytwórcza jest działalnością gospodarczą,¹⁷¹ uznać też musimy konsekwentnie, iż gospodarstwo rolne może być przedsiębiorstwem. Gospodarstwo rolne – to ujęcie przedmiotowe związane z gruntem. Przedsiębiorstwo – to ujęcie funkcjonalne związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, w tym profesjonalnej działalności rolniczej.

Pasieka składająca się z trzystu uli, mająca własnych odbiorców, sieć klientów hurtowych i detalicznych, markę, pod którą sprzedaje się miód oraz inne produkty pszczele (mleczko, propolis), z pewnością spełnia kryteria określone w art. 55¹ kc. Rozwiązanie pozwalające uznać gospodarstwo rolne prowadzone w większym wy-

167 R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 26.

168 Zob. A. Lichorowicz, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 2 czerwca 2000 r. III CKN 1067/98...*, s. 88.

169 R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 31

170 Zob. S. Prutis, *Pozycja prawna...*, s. 60; też R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa...*, s. 31.

171 Zob. E. Niezbecka, (w:) A. Kidyba (red.), *Kodeks cywilny...*, s. 275: *okolicznością determinującą możliwość uznania określonego zespołu składników niematerialnych i materialnych za przedsiębiorstwo jest takie ich zorganizowanie, żeby wspomniany zespół mógł służyć do prowadzenia działalności gospodarczej. Przyjąć należy, że działalność gospodarcza, o jakiej mowa w art. 55¹, powinna być tak postrzegana, jak została zdefiniowana w art. 2 u.s.d.g. W literaturze zwraca się uwagę, że działalnością gospodarczą jest każda działalność, o której w powołanej ustawie mowa, która wiąże się z osiągnięciem przychodów.* Zob. też A. Kidyba, *Prawo handlowe*, Warszawa 2007, s. 22.

miarze za przedsiębiorstwo, zawarte w kodeksie handlowym, miało głęboki sens gospodarczy. I w pewnym sensie należy do niego wrócić i uznać wyraźnie, iż gospodarstwo, które służy działalności gospodarczej, jest jednocześnie przedsiębiorstwem.

Zgodzić się należy jednocześnie z B. Jeżyńską,¹⁷² iż uzasadnione jest wyróżnienie w sferze obrotu powszechnego kategorii szczególnej, jaką jest rolny obrót gospodarczy. W reżimie tym rolnicza działalność wytwórcza rozumiana jest jako zawodowa, profesjonalna aktywność gospodarza producenta rolnego o charakterze wytwórczym, obejmująca swym zakresem, co najmniej, wytwarzanie produktów w stanie naturalnym (nieprzetworzonym) we własnym procesie produkcyjnym. Rolnicza działalność wytwórcza prowadzona jest przy tym jako ciągła działalność zarobkowa, zorganizowana odpowiednio do rodzaju i potrzeb biologicznych przedmiotu produkcji. Spełnia zatem wszystkie ustawowo określone wymagania dla zakwalifikowania jej jako gospodarczej...

Istotne jest znalezienie miejsca dla ważnej i bardzo dynamicznie rozwijającej się gałęzi rolnictwa, którą uosabiają działy specjalne produkcji rolnej, ale taką działalność należy rozumieć dużo szerzej – jako specjalistyczną działalność rolniczą nieopartą o grunty rolne.

5.3. Propozycje *de lege ferenda*

Prawo cywilne jest dziedziną, gdzie zmiany winny być dokonywane powoli i szczególnie ostrożnie. Jednak należy zaproponować zmiany *de lege ferenda* zmierzające do określenia miejsca rolnictwa bez ziemi w systemie prawnym. Zmiany mogłyby polegać na dodaniu art. 55⁽⁵⁾ zawierającego definicję przedsiębiorstwa rolnego. Proponowane brzmienie art. 55⁽⁵⁾ to:

Przedsiębiorstwo rolne jest zorganizowanym zespołem składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do prowadzenia rolniczej działalności gospodarczej. Do przedsiębiorstwa rolnego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące przedsiębiorstwa i gospodarstwa rolnego.

Zmiana taka w minimalny sposób ingerowałaby w treść kodeksu, jednocześnie pozwałaby objąć regulacją kodeksową w sposób wyraźny, jednostki gospodarcze, prowadzące produkcję rolną nieopartą na gruntach rolnych, w tym produkcję w ramach działów specjalnych produkcji rolnej. Pamiętać należy, iż definicja gospodarstwa rolnego zawarta w art. 55³ kc. obejmuje dwa różne pojęcia – socjalne gospodarstwo rolne oraz gospodarstwo produkujące na rynek.

172 Por. B. Jeżyńska, *Producent rolny...*, s. 275.

Rozdział II

GENEZA I EWOLUCJA OPODATKOWANIA SPECJALNYCH RODZAJÓW PRODUKCJI ROLNEJ

1. Opodatkowanie działów specjalnych do roku 1985

1.1. Uwagi ogólne

Źródło pojęcia *działy specjalne produkcji rolnej* znajduje się w ustawach podatkowych. Wyróżnianie i specyficzne traktowanie pewnych rodzajów produkcji rolnej ma swoje korzenie w chęci większego obciążenia fiskalnego określonych, specjalistycznych rodzajów działalności rolniczej, które uważane były za bardziej dochodowe niż typowa działalność rolnicza. Aby określić genezę pojęcia konieczne jest prześledzenie ustawodawstwa podatkowego dotyczącego rolnictwa, w szczególności odrębnych rozwiązań dotyczących działów specjalnych produkcji rolnej. Śledząc system opodatkowania produkcji rolnej, dostrzec można chęć wyodrębnienia pewnych rodzajów produkcji z systemu podatkowego obejmującego rolnictwo. Jednocześnie widać, że zamiarem ustawodawcy nie było objęcie rolników prowadzących działalność specjalistyczną takim systemem podatkowym jak przedsiębiorców działających w innych sferach gospodarki; natomiast tworzono wyjątki w ramach opodatkowania rolników. Charakterystyczne jest, że system opodatkowania rolnictwa oparty był z reguły na podatku gruntowym. Natomiast nieadekwatność wysokości opodatkowania powierzchni gruntu w stosunku do dochodów, które dany grunt przynosił w przypadku produkcji wyspecjalizowanej, powodowała konieczność szukania innych rozwiązań – w okresie międzywojennym obciążenie podatkiem dochodowym, a w późniejszym okresie – różnicowanie stawek w ramach podatku gruntowego.

Prześledzenie wyodrębniania się specyficznego podejścia ustawodawcy do nietypowych rodzajów produkcji rolnej, w tym również omówienie ewolucji opodatkowania rolnictwa w Polsce,¹ pozwoli na pokazanie źródeł dzisiejszej regulacji w zakresie obciążeń fiskalnych działalności rolniczej. Rozważania należy zacząć od okresu międzywojennego.

1.2. Okres międzywojenny

1.2.1. Zagadnienia wstępne

Ustawodawstwo Polski międzywojennej to ciągła praca nad unifikacją systemów prawa odziedziczonych po zaborcach. Przez prawie cały okres II Rzeczypospolitej utrzymywano odrębności w opodatkowaniu gruntów rolnych, nie zmieniając systemów ustanowionych przez Rosję, Austrię i Niemcy.² Dopiero dekret Prezydenta RP z 4 listopada 1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym³ oraz rozporządzenie Ministra Skarbu z 31 marca 1937 r., wydane w porozumieniu z ministrami spraw wewnętrznych oraz rolnictwa i reform rolnych, o wymiarze i poborze państwowego podatku gruntowego, częściowo zmieniły ten stan.⁴ Jednak do wybuchu wojny nie zdołano dokonać pełnej unifikacji przepisów o podatku gruntowym, a systemy opodatkowania gruntów nadal częściowo się różniły, gdyż i systemy odziedziczone po zaborcach były bardzo zróżnicowane. W zaborze rosyjskim zróżnicowanie dotyczyło terenów byłego Królestwa Kongresowego, mającego specjalny system podatkowy oraz pozostałych ziem objętych podatkiem ogólnorosyjskim. Na terenie Królestwa Kongresowego wyróżniano dworski podatek gruntowy, włościański i od osad miejskich. Szczegółowego podziału obciążeń podatkowych w zakresie podatku włościańskiego dokonywały zebrania gromadzkie wsi, uwzględniając przy tym klasę gleby i kulturę rolną danego powiatu.⁵ Podobnie skomplikowane systemy, bardziej jednak nowoczesne, obowiązywały w pozostałych zaborach i zostały odziedziczone przez nowo powstałe Państwo Polskie. Podatek gruntowy na terenach byłego zaboru austriackiego i pruskiego był oparty na katastrze gruntowym. Szacowano przychód katastralny na podstawie między innymi klas gruntów, bez związku z podatnikiem. Suma podatku liczona dla danego okręgu (powiatu) dawała wysokość kontyngentu podatkowego, który następnie rozdzielano pomiędzy gospodarstwa rolne.⁶

1 Odnośnie do historii opodatkowania rolnictwa podkreślenia wymaga przede wszystkim obszerne i wyczerpujące opracowanie A. Hanusza, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń rolniczych w Polsce*, Lublin 1996 oraz praca A. Witkowskiego na temat początków podatku gruntowego w Polsce powojennej, *Pełnomocnicy rządowi do spraw podatku gruntowego w Polsce (1947–1950)*, Warszawa 2009. Na temat pierwszych lat powojennych zob. R. Winiewska, *Obciążenia podatkowe gospodarstw chłopskich w Polsce w latach 1944–1955*, Warszawa 1961.

2 Szerzej: R. Mastalski, *Wymiar podatków w Polsce w latach 1918–1934*, „Przegląd Prawa i Administracji” 1976, t. VII, s. 91 i nast.

3 Dz.U. Nr 85, poz. 593.

4 Dz.U. Nr 32, poz. 250, por. A. Witkowski, *Pełnomocnicy...*, s. 17 i nast.

5 Szerzej: R. Mastalski, *Wymiar podatków...*, s. 91–92.

6 *Ibidem*, s. 92–93.

1.2.2. Próby unifikacji

Sytuację częściowo zmienił dekret Prezydenta RP z 4 listopada 1936 roku o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym, na mocy którego podatek gruntowy obliczało się według przeciętnych stawek kwotowych. Zgodnie z dekretem podzielono powiaty na rejony ekonomiczne w zależności od warunków naturalnych i gospodarczych (klimat, teren, urodzajność gleby, stan dróg, przeciętny poziom kultury rolnej, rynki zbytu itp.) oraz ustalono dla każdego rejonu przeciętne stawki podatku za 1 ha gruntu, zróżnicowane według rodzaju użytków i kategorii użytków.⁷ Do pierwszej kategorii użytków zaliczono grunty uprawne (orne), łąki oraz sady i ogrody. Do drugiej kategorii zaliczono grunty leśne, pastwiska, grunty błotniste oraz grunty pod wodami zamkniętymi. Specjalne stawki przewidywano natomiast dla sadów i ogrodów w województwach dawnego zaboru rosyjskiego.⁸

Rozporządzenie wykonawcze do dekretu⁹ przewidywało możliwość zmiany stawek podatku poprzez wyodrębnienie **specjalnych rodzajów użytków, przynoszących szczególne korzyści gospodarcze** bądź wyjątkowo mało wydajnych. Podwyższenie podatku, z tego pierwszego powodu, nie mogło przekraczać 3-krotności przeciętnej stawki przyjętej dla danej kategorii użytków.

Dekret Prezydenta RP z 4 listopada 1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym nie zunifikował systemów podatkowych, a stanowił jedynie próbę pewnego ich zbliżenia. Przykładowo wskazać należy, iż na obszarze województw: kieleckiego, lubelskiego, łódzkiego i warszawskiego, m.st. Warszawy oraz powiatów: augustowskiego, łomżyńskiego, ostrowskiego, ostrołęckiego, suwalskiego, szczuczyńskiego i wysokomazowieckiego i w województwie białostockim podatek gruntowy określany był, zgodnie z rozwiązaniami obowiązującymi w Królestwie Kongresowym, nadal jako podatek dworski oraz włościański. Przy tym stawki włościańskie

7 Zob. rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 31 marca 1937 r. wydane w porozumieniu z Ministrami: Spraw Wewnętrznych oraz Rolnictwa i Reform Rolnych o wymiarze i poborze państwowego podatku gruntowego, Dz.U. Nr 32, poz. 250.

8 Zob. A. Witkowski, *Pełnomocnicy...*, s. 18–19.

9 Zob. § 50 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 31 marca 1937 r. wydane w porozumieniu z Ministrami: Spraw Wewnętrznych oraz Rolnictwa i Reform Rolnych o wymiarze i poborze państwowego podatku gruntowego: § 50. (1) Dla rozkładu państwowego podatku gruntowego na poszczególne jednostki podatkowe dokonuje się podziału powiatu na rejony ekonomiczne w zależności od warunków naturalnych i gospodarczych (klimat, teren, urodzajność gleby, stan dróg, przeciętny poziom kultury rolnej, rynki zbytu itp.) oraz ustala się dla każdego rejonu przeciętne stawki państwowego podatku gruntowego z 1 ha gruntów, zróżnicowane według poszczególnych kategorii użytków, bądź rodzajów użytków, wyszczególnionych w taryfie: I kategoria: 1) grunty uprawne (orne), 2) łąki, 3) sady i ogrody. II kategoria: 4) grunty leśne z podziałem: na grunty leśne, objęte normalną gospodarką leśną, i na grunty leśne mniej lub wcale niedochodowe z przyczyn, od właściciela gruntów niezależnych, 5) pastwiska, 6) grunty błotniste, 7) grunty pod wodami zamkniętymi z podziałem: na grunty pod wodami, na których prowadzi się gospodarstwo rybne, i na grunty pod pozostałymi wodami. (2) Podany, w ustępie (1) podział gruntów na rodzaje użytków może być zmieniony przez wyodrębnienie specjalnych rodzajów, przynoszących szczególne korzyści gospodarcze, bądź wyjątkowo mało wydajnych. § 51. Przy rozkładzie państwowego podatku gruntowego na poszczególne jednostki podatkowe powinny być przestrzegane następujące zasady: 1) ogólna suma podatku, wyznaczona na powiat w myśl art. 4 i § 13, nie może ulec uszczupleniu; 5) ustalone przy rozkładzie podatku najwyższe obciążenie 1 na grunty nie może przekraczać trzykrotnie wziętej właściwej dla danej kategorii użytków przeciętnej stawki dla danego powiatu według taryfy, załączonej do art. 4.

stosowano do gruntów nadanych mieszkańcom wsi i osad w procesie uwłaszczenia, a do pozostałych gruntów stosowano stawki dworskie. Wysokość podatku uzależniona była od wielkości gospodarstwa, od klasy gruntu oraz od powiatu, w którym grunty były położone.

Z kolei w województwach objętych dawnym opodatkowaniem rosyjskim, tj. na terenie województw: wileńskiego, nowogródzkiego, poleskiego i wołyńskiego oraz powiatów: białostockiego, bielskiego, sokólskiego, wołkowyskiego i grodzieńskiego wysokość podatku gruntowego liczona była według przeciętnych stawek kwotowych z 1 ha, a stawki również zależały od rodzaju gruntu i od powiatu.

Inna regulacja obowiązywała na terenie zaborów pruskiego i austriackiego – tam podstawą wymiaru podatku był kataster gruntowy. Kataster zawierał stosunek przychodowości poszczególnych rodzajów upraw, jednak już od dłuższego czasu dane katastralne straciły związek z rzeczywistością.¹⁰ Na ziemiach dawnego zaboru pruskiego (województwa poznańskiego, pomorskiego oraz części województwa śląskiego) podatek katastralny ujawniony w katastrze gruntowym mnożono przez współczynnik 3,5, natomiast na terenie dawnego zaboru austriackiego (województwa krakowskiego, lwowskiego, stanisławowskiego i tarnopolskiego oraz części województwa śląskiego) podatek wynosił 40% dochodu katastralnego uwidocznionego w księgach katastralnych.¹¹

Omawiany dekret zunifikował przede wszystkim pobór i wymiar podatku gruntowego, natomiast zasady opodatkowania nadal regulowane były przepisami byłych państw zaborczych. Na skutek tego do roku 1939 na wsi polskiej obowiązywały 4 systemy podatkowe – zbliżone do siebie systemy austriacki i pruski, oraz w województwach byłego zaboru rosyjskiego – dwa różne systemy – dla ziem Królestwa Polskiego oraz dla województw wschodnich.¹² W rozporządzeniu wykonawczym do dekretu pojawiło się pojęcie **specjalnych rodzajów użytków, przynoszących szczególne korzyści gospodarcze**, zaś zaliczenie do nich danego rodzaju produkcji było podstawą podwyższenia stawki podatkowej nawet trzykrotnie. Stanowiło to punkt wyjścia do regulacji późniejszych, przewidujących wyższe stawki podatku gruntowego w przypadku upraw specjalnych.

1.2.3. Podatek dochodowy

Działalność rolnicza w okresie międzywojennym, obok podatku od gruntów, objęta była również podatkiem dochodowym. Ustawa z dnia 16 lipca 1920 r. o państwowym podatku dochodowym i podatku majątkowym¹³ przewidywała obciążenie gospodarstwa do 15 hektarów podatkiem dochodowym według dochodu szacun-

10 Zob. R. Mastalski, *Wymiar podatków...*, s. 93–94.

11 Zob. Witkowski, *Pełnomocnicy...*, s. 21–23.

12 Zob. R. Winiecka, *Obciążenia podatkowe...*, s. 13–14.

13 Dz.U. Nr 82, poz. 550, ustawa była wielokrotnie nowelizowana.

kowego wynikającego z przemnożenia przyjętej arbitralnie dochodowości wyrażonej w kwintalach żyta przez aktualną cenę żyta.¹⁴ Gospodarstwa powyżej 15 hektarów były opodatkowane zgodnie z rzeczywistym przychodem z gospodarstwa. Obowiązywała skala podatkowa licząca według tekstu ustawy z 1923 r. 126 pozycji.¹⁵ Ustawa, mimo wielokrotnej nowelizacji (przede wszystkim zmiany skali opodatkowania), zachowała koncepcję opodatkowania rolnictwa podatkiem dochodowym przez cały okres międzywojenny. Regulacja ta została uchylona przez dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym.¹⁶ Podkreślić należy, iż regulacja przedwojenna przewidywała opodatkowanie rolnictwa dwoma podatkami – gruntowym i dochodowym.

1.3. Opodatkowanie rolnictwa po II wojnie światowej

1.3.1. Zagadnienia wstępne

Wojna przerwała ciągłość państwa polskiego. Nastąpiła również destrukcja polskiego systemu podatkowego, łącząca się między innymi z dużym wzrostem obciążeń z tytułu podatku gruntowego. Rozwiązania podatkowe oparte były na wzorcach niemieckich,¹⁷ jednak po wojnie z oczywistych względów niemożliwe było oparcie się na rozwiązaniach okupacyjnych. Jednocześnie zmiany ustrojowe na wsi polskiej zapoczątkowane dekretem o reformie rolnej¹⁸ uniemożliwiły kontynuację systemu opodatkowania rolnictwa sprzed wojny. Nowe podstawy władzy politycznej spowodowały, iż niemożliwe było stosowanie systemu opodatkowania z okresu międzywojennego. Ideologizacja gospodarki, poddanie rolnictwa presji uspołeczniania, zmiana podejścia do własności na wsi, to czynniki, które sprawiły, iż podatki, obok funkcji fiskalnej, miały jeszcze wymiar polityczny – były narzędziem polityki państwa mającym na celu zmianę struktury własnościowej wsi polskiej.¹⁹

14 Ustawa z dnia 9 marca 1923 r. w przedmiocie zmiany w przepisach o państwowym podatku dochodowym, obowiązującym na zasadzie ustawy z dnia 4 kwietnia 1922 r. (Dz.U. R. P. Nr 29, poz. 232) i ustawy z dnia 16 lipca 1920 r. (Dz.U. R. P. Nr 82, poz. 550). Por. art. 15 ustawy według tekstu jednolitego z 1923 r.: *Za dochód z gruntów, pozostających we własnym zarządzie, uważa się rzeczywiście osiągnięty czysty przychód z całego rolnego i leśnego gospodarstwa, jako też z produkcji i uprawnień, mających związek gospodarczy z posiadłością gruntową, łącznie z wartością pieniężną produktów, użytych w gospodarstwie domowym podatnika. [...] Przy obliczaniu ogólnego dochodu z gospodarstw rolnych poniżej 15 ha, położonych w odległości ponad 5 klm. od granicy miast z ludnością wyżej 100.000 mieszkańców, przyjmuje się dochód w wysokości, nie przekraczającej wartości 2 cetnarów metrycznych żyta z 1 morga gruntu po cenach przeciętnych w 1922.* Jak widać, regulacja ta jest bardzo podobna do dzisiejszego określenia wysokości podatku rolnego jako równowartości 2,5 kwintala żyta rocznie z hektara przeliczeniowego.

15 W 1936 r. były to 82 pozycje, por. art. 23 ustawy o państwowym podatku dochodowym, zob. tekst jednolity ustawy, Dz.U. z 1936 Nr 2, poz. 6.

16 Dz.U. Nr 2, poz. 14.

17 Zob. K. Ostrowski, *Hitlerowska polityka podatkowa w Generalnym Gubernatorstwie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze” 1977, Nr 79, s. 37–38 i 65–66.

18 Dekret Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej, tekst jedn. Dz.U. z 1945 r. Nr 3, poz. 13.

19 Zob. A. Witkowski, *Pełnomocnicy...*, s. 24.

W czasie wojny duża część ksiąg hipotecznych i ksiąg katastralnych uległa zniszczeniu, co również uniemożliwiało wymiar podatków na dotychczasowej podstawie. Należało stworzyć nowy system. Podstawą nowej struktury polskiej wsi był dekret o reformie rolnej. Zgodnie tym aktem prawnym przeprowadzenie reformy rolnej obejmowało między innymi tworzenie w pobliżu miast i ośrodków przemysłowych gospodarstw dla produkcji ogrodniczo-warzywniczej (art. 1 ust. 2 c). Dekret na cele reformy rolnej przeznaczał między innymi nieruchomości ziemskie stanowiące własność albo współwłasność osób fizycznych lub prawnych, jeżeli ich rozmiar łączny przekraczał bądź 100 ha powierzchni ogólnej, bądź 50 ha użytków rolnych, a na terenie województw poznańskiego, pomorskiego i śląskiego, jeśli ich rozmiar łączny przekraczał 100 ha powierzchni ogólnej, niezależnie od wielkości użytków rolnych tej powierzchni (art. 2 ust. 1 e). Zgodnie z art. 12 ust. 1 dekretu obszar nowoutworzonych gospodarstw, jak również obszar, do którego mają być powiększone gospodarstwa karłowate, małorolne i średniorolne, winien być uzależniony od jakości gleby i stosunku miejscowego zapotrzebowania ziemi do będącego do dyspozycji zapasu ziemi. Z kolei ust. 2 przedmiotowego artykułu wskazuje, że obszar ten dla gospodarstw nowoutworzonych w zasadzie nie mógł wynosić więcej niż 5 ha ziemi średniej jakości, a dla gospodarstw ogrodniczo-warzywniczych nie mógł przekraczać 2 ha.

Pojawiło się więc w dekreście o reformie rolnej prawne wyróżnienie określonego rodzaju gospodarstw, wymagających większego nakładu pracy i kapitału, ale również, w założeniu, przynoszących większe dochody. Za rodzaje działalności wymagające odrębnego traktowania uznano produkcję ogrodniczą i warzywniczą.

1.3.2. Podatek gruntowy bezpośrednio po wojnie

Pierwszym powojennym aktem prawnym w zakresie podatku gruntowego był dekret z 13 kwietnia 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego,²⁰ który zawieszal na czas do 31 grudnia 1945 r. moc obowiązującą większości najbardziej istotnych przepisów dekretu Prezydenta Rzeczypospolitej z 4 listopada 1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym.²¹

Wskazać należy, że świadczenia podatkowe w pierwszych miesiącach po wojnie opierały się głównie na daninach rzeczowych. Początkowo zastosowano bardzo uproszczony system opodatkowania.²² Zgodnie z przepisami dekretu o reformie samorządowego systemu podatkowego z 13 kwietnia 1945 r. (art. 3 dekretu) stawki podatku gruntowego na rok 1945 ustalone zostały w stałej wysokości 50 zł z 1 ha

20 Dz.U. Nr 13, poz. 73.

21 Zob. A. Witkowski, *Pełnomocnicy...*, s. 25 i nast.

22 Zob. J. Lubowiecki, *Opodatkowanie rolnictwa indywidualnego (w:) Finanse Polski Ludowej w latach 1944–1960*, Warszawa 1964, s. 385: *Parcelacja majątków ziemskich o obszarze ponad 50–100 ha, migracja ludności, zniszczenia dużej części akt podatkowych spowodowały, że w celu doraźnego uzyskania wpływów budżetowych wprowadzono tymczasowo tylko na rok 1945 konstrukcję podatku umożliwiającą szybki wymiar. Na temat początków systemu opodatkowania rolnictwa w okresie powojennym, por. też A. Witkowski, *Pełnomocnicy...*, s. 17 i nast.*

gruntów uprawnych, łąk, ogrodów i sadów i 5 zł z 1 ha gruntów pozostałych z wyłączeniem nieużytków.²³ W tej regulacji zastosowano system kontyngentowo-reparacyjny. Najpierw, dla całości gruntów należących do gromady, kontyngent określały zarządy gminy, poprzez pomnożenie ilości hektarów przez oznaczone w dekreście stawki, które mogły być podwyższone lub pomniejszane.²⁴ Tak ustalony dla gromady kontyngent był dzielony przez komisje gromadzkie na poszczególnych podatników. Komisje te zgodnie z art. 3. pkt 4 dekretu stosowały większe lub mniejsze obciążenie podatkowe w zależności od wielkości gospodarstwa, rodzaju uprawy, urodzajności gruntów, stanu zagospodarowania i stopnia zniszczeń wojennych.

Gminne (miejskie) rady narodowe uzyskały uprawnienie do podwyższenia tak ustalonych stawek podatku. Podwyższenie stawek nie mogło przekroczyć 100%, jednak **dla gruntów zajętych pod ogrody, sady i inne specjalne uprawy** (zioła lecznicze, kwiaty itd.) podwyższenie mogło sięgać nawet 200% stawek podanych powyżej.²⁵ Rozporządzenie Ministra Administracji Publicznej z dnia 15 maja 1945 r.²⁶ wprowadziło nowe kategorie działalności zaliczanej do upraw specjalnych: uprawę wikliny, chmielu, tytoniu, cykorii i buraków cukrowych. Dawało to możliwość podwyższania stawek podatku w przypadku takiej działalności również o 200%.²⁷

Już w pierwszym powojennym akcie dotyczącym opodatkowania rolnictwa pojawiają się zatem elementy innego traktowania niektórych rodzajów działalności rolniczej. Grunty zajęte pod ogrody, sady i inne specjalne uprawy (zioła lecznicze, kwiaty itp.) oraz uprawy wikliny, chmielu, tytoniu, cykorii i buraków cukrowych mogły być opodatkowane trzykrotną stawką w stosunku do gruntów zajętych pod tradycyjne uprawy rolnicze. Ustawodawca świadomie wyodrębnił pewne rodzaje działalności spośród innych, aby zastosować wyższe stawki opodatkowania.

Jest to rozwiązanie logiczne i zrozumiałe. Rodzaje działalności przynoszące dochody znacznie wyższe niż typowa działalność rolnicza opodatkowane winny być wyżej. Jak podkreśla A. Hanusz, istniało ekonomiczne uzasadnienie, aby dochody uzyskiwane z działów specjalnych obciążone były relatywnie wyżej od dochodów pochodzących z innych rodzajów produkcji rolniczej.²⁸ Konstrukcja opodatkowania zakładała, iż stosowano wyższą stawkę do grun-

23 Jak twierdzi R. Winiewska, stawki te były bardzo niskie, zob. R. Winiewska, *Obciążenia podatkowe...*, s. 13.

24 Por. J. Lubowiecki, *Opodatkowanie...*, s. 384–385.

25 Art. 3 dekretu: ((2) *Gminne (miejskie) rady narodowe mogą podwyższyć stawki podatku, ustalone w ust. (1). Podwyższenie stawek nie może przekroczyć 100%, a dla gruntów, zajętych pod ogrody, sady i inne specjalne uprawy (zioła lecznicze, kwiaty i t. p.) – 200% stawek, podanych w ust. (1). Ponadto gminne (miejskie) rady narodowe mogą podwyższyć stawki podatku, ustalone w ust. (1) na cele budowy i odbudowy szkół najwyżej do wysokości 20%. Odośne uchwały wymagają zatwierdzenia przez prezydium rady narodowej bezpośrednio wyższego stopnia oraz prezydium wojewódzkiej rady narodowej.*

26 Zob. § 9 rozporządzenia Ministra Administracji Publicznej z dnia 15 maja 1945 r. wydane w porozumieniu z Ministrem Skarbu w sprawie wykonania dekretu o reformie samorządowego systemu podatkowego Dz.U. Nr 20, poz. 113.

27 Uprawnienia rad narodowych do podwyższania podatku w granicach do 200% stawek podstawowych było ograniczone dodatkową procedurą administracyjną, koniecznością uzyskania zgody prezydium powiatowej lub wojewódzkiej rady narodowej.

28 Zob. A. Hanusz, *Polityka...*, s. 22.

tów zajętych na produkcję specjalistyczną, a nie wprowadzano odrębnego modelu opodatkowania. W ten sposób wyraźnie odnoszono się do dochodowości typowej produkcji rolnej i zwiększano odpowiednio stawki w relacji do niej. Omawianą regulacją wprowadzono do ustawodawstwa powojennego pojęcie upraw specjalnych. I pojęcie to, przy zmienionej nazwie (działy specjalne produkcji rolnej) oraz zmienionym przedmiotowo zakresie, funkcjonuje do dnia dzisiejszego.

1.3.3. Świadczenia rzeczowe

Dodatkowym obciążeniem rolnictwa w początkowym okresie po wojnie były świadczenia rzeczowe. Zgodnie z dekretem PKWN z 18 sierpnia 1944 r. o wojennych świadczeniach rzeczowych²⁹ obejmowały one dostawę pszenicy, żyta, jęczmienia, owsa i kartofli i odnosiły się do wielkości stosowanych w czasie okupacji.³⁰ Na lata 1945/46 rozciągnięto dostawy obowiązkowe na inne produkty roślinne i ustalono nowe wysokości świadczeń.³¹ W roku 1947 wprowadzono obowiązek uiszczenia przez niektóre gospodarstwa rolne podatku gruntowego za rok 1947 w ziemiopłodach.³² Łączyło się to ze zwiększeniem faktycznego obciążenia podatkowego z uwagi na przyjmowanie zaniżonych cen przy rozliczaniu należności w naturze.³³

Od 1951 r. pobór podatku gruntowego następował wyłącznie w gotówce, w związku z ustanowieniem – w drodze odrębnych przepisów – planowego skupu zboża (systemu dostaw obowiązkowych).³⁴ Od tego czasu do początku lat siedemdziesiątych³⁵ obowiązywały różne formy dostaw obowiązkowych i stanowiły

29 Dz.U. Nr 3, poz. 9.

30 Zob. dekret o świadczeniach rzeczowych: Art. 1. *Trwająca nadal wojna z najazdem niemieckim oraz zniszczenie przez ten najazd równowagi gospodarczej kraju nie pozwalają przy zabezpieczeniu zaopatrzenia w żywność armii i ludności miejskiej oprzeć się wyłącznie na normalnej grze sił gospodarczych. W związku z tym wprowadza się na rok gospodarczy 1944/5 celem zabezpieczenia stałego i równomiernego dopływu żywności dla armii, do miast i osiedli przemysłowych, jako wojenne świadczenia rzeczowe – obowiązkowe dostawy produktów rolnych na rzecz państwa.* Art. 2. *Dostawy zbóż zostają zmniejszone w porównaniu z kontyngentami niemieckimi 1943/4 r. o jedną czwartą, a dostawy ziemniaków o jedną trzecią, by przyniosła jak największą ulgę gospodarstwom mniejszym i najbardziej poszkodowanym przez okupację. Całkowicie zniesione zostają obowiązkowe dostawy jarzyn i obowiązkowe dostawy jaj.* Szerzej na temat zapłaty podatku gruntowego w ziemiopłodach zob. A. Hanusz, *Polityka...*, s. 56–60.

31 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 marca 1945 r. o obowiązku świadczeń rzeczowych na rok gospodarczy 1945/46, Dz.U. Nr 14, poz. 78. Zgodnie z § 8 świadczenia obejmowały: zboża, grykę, proso, ziemniaki, strączkowe, lubin gorzki, oleiste, włókniste, koniczynę, lucernę, seradelę, słomę zbóż, siano roślin pastewnych. Wysokość dostaw obowiązkowych uzależniona była od klasy gleby.

32 Rozporządzenie Rady Ministrów z 9 lipca 1947 r. o obowiązku uiszczenia przez niektóre gospodarstwa rolne podatku gruntowego w ziemiopłodach, Dz.U. Nr 55, poz. 296. Tego rodzaju rozwiązania obowiązywały do 1951 r., zob. A. Witkowski, *Obowiązek uiszczenia podatku gruntowego w ziemiopłodach w Polsce w latach 1947–1950*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego” 2007, z. 41, s. 163 i nast.

33 Zob. A. Witkowski, *Obowiązek uiszczenia...*, s. 190–191: *zdarzały się też próby o zgodę na uiszczenie części podatku gruntowego [...] – w innych (poza dopuszczonymi w zarządzeniach głównego pełnomocnika) ziemiopłodach (warzywa, ziemniaki), a nawet w postaci cukru. Na przykład Prezydium Miejskiej Rady Narodowej w Raciborzu uzasadniało swą prośbę w tej sprawie tym, iż miasto Racibórz jest okręgiem wybitnie ogrodowo-warzywniczym.*

34 *Ibidem*, s. 163–164.

35 Dostawy obowiązkowe zostały zniesione dopiero ustawą z dnia 26 października 1971 r. o zniesieniu obowiązkowych dostaw zbóż, ziemniaków i zwierząt rzeźnych, Dz.U. Nr 27, poz. 253. Zob. art. 1: *Z dniem 1 stycznia 1972 r. znosi się obowiązek dostawy zbóż, ziemniaków i zwierząt rzeźnych z gospodarstw rolnych.*

znaczne, choć nie tak widoczne z dzisiejszej perspektywy, obciążenie rolnictwa. System dostaw obowiązkowych dotyczył przede wszystkim zbóż, ziemniaków i zwierząt rzeźnych. Państwo realizowało przymusowy skup po zaniżonych cenach. Różnica między cenami rynkowymi a cenami z obowiązkowych dostaw była znaczna. Zgodnie z obliczeniami R. Winiewskiej obciążenia gospodarstw rolnych z tytułu dostaw obowiązkowych przekraczały obciążenia z tytułu podatku gruntowego.³⁶

Dostawy obowiązkowe obciążały typową produkcję rolną – roślinną i zwierzęcą. Nie było w ich konstrukcji obciążeń związanych ze specjalistyczną produkcją rolną, przede wszystkim ze względu na uzasadnienie (ideologiczne i praktyczne) dostaw obowiązkowych. Ich celem miało być zapewnienie zaopatrzenia ludności w podstawowe produkty rolne oraz eliminacja czarnego rynku.

W latach 1948–1951 obowiązywał w rolnictwie oprócz podatku gruntowego jeszcze jeden specyficzny podatek – tak zwany obowiązek społecznego oszczędzania, wprowadzony ustawą z dnia 30 stycznia 1948 r. o obowiązku społecznego oszczędzania.³⁷ W założeniach ustawowych był to system oszczędnościowy, który dotyczył kilku grup podmiotów osiągających wysokie dochody. Podatnicy podatku dochodowego oraz podatnicy podatku od wynagrodzeń, których dochód przekraczał 240.000 złotych oraz podatnicy podatku gruntowego opłacający podatek od podstawy opodatkowania przekraczającej 60 q³⁸ żyta, obowiązani byli do wpłat na Fundusz Oszczędzania Rolnictwa. Był to system przymusowy. Ustalanie i egzekwowanie rocznych wkładów oszczędnościowych określonych w kolejnych rozporządzeniach wydawanych do ustawy należało do władz podatkowych. W przypadku niewpłacenia określonego wkładu wszczynano postępowanie egzekucyjne. Brak było dobrowolności w wycofywaniu wkładów, zaś niektóre gospodarstwa przekraczające określony próg dochodowości w ogóle nie były uprawnione do wpłat.³⁹ Ostatecznie fundusz stał się funduszem bezzwrotnym.⁴⁰

Wysokość rocznych wpłat na fundusz zmieniała się co roku. Ustalana była w stosunku procentowym do wymiaru podatku gruntowego. W pierwotnym tekście ustawy znalazł się zapis (art. 28 ust. 2), który wskazywał, że wysokość stawki oszczędnościowej, o której mowa w ustępie poprzedzającym, nie może przewyższać połowy wymiaru podatku gruntowego.

36 Tak R. Winiewska, *Obciążenia podatkowe...*, s. 135.

37 Dz.U. Nr 10, poz. 74. Jego celem było zgodnie z art. 1, przyspieszenia procesu odbudowy kraju oraz nadanie właściwego kierunku inwestycjom indywidualnych gospodarstw i przedsiębiorstw zgodnie z wytycznymi ogólnonarodowego planu gospodarczego – ustanawia się obowiązek społecznego oszczędzania.

38 Wysokości obowiązujące w roku 1948, zgodnie z art. 2 ust 2 ustawy o obowiązku społecznego oszczędzania, później wielkości te uległy zmianie.

39 Zob. R. Winiewska, *Obciążenia podatkowe...*, s. 58–59.

40 *Ibidem*, s. 58: *Środki te z czasem – w miarę wzrostu równowagi rynkowej miały wrócić do prawowitych właścicieli. Jednakże sytuacja gospodarcza jaka wytworzyła się w latach planu 6–letniego spowodowała, że faktycznie wycofano się z pierwotnych założeń ustawy i FOR z funduszu oszczędnościowego – zwrotnego (na określonych zasadach) został przekształcony w fundusz bezzwrotny – w podatek.*

Jednak już po kilku miesiącach został wykreślony.⁴¹ Natomiast stawki liczone w procentach od podatku gruntowego były zmieniane co roku i w zależności od wysokości dochodów dochodziły nawet do 130% wymiaru podatku gruntowego.⁴² Specjalna produkcja rolna objęta była podatkiem gruntowym w zwiększonej wysokości. W związku z tym uzależnienie wysokości wpłat na Fundusz Oszczędnościowy Rolnictwa od wysokości właśnie podatku gruntowego powodowało, iż wpłaty te stanowiły bardzo znaczne obciążenie finansowe gospodarstw prowadzących działalność w zakresie upraw specjalnych,⁴³ dużo wyższe niż w przypadku typowej działalności rolniczej.

1.3.4. Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych (lata 1946–1950)

1.3.4.1. Uwagi ogólne

Dekret o reformie systemu podatkowego regulował wyłącznie system wymiaru podatku gruntowego w roku 1945. W związku z tym z końcem dnia 31 grudnia 1945 r. przepisy te wygasły. Kolejnym aktem w tym zakresie był dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych.⁴⁴ Akt ten zasadniczo zmienił system opodatkowania gruntów rolnych.⁴⁵ Przedmiotem opodatkowania w podatku gruntowym było gospodarstwo rolne, przy czym jego definicję skonstruowano w ten sposób, aby zapobiec możliwości zmniejszania stawek podatkowych w przypadku współwłasności.⁴⁶ Zgodnie z dekretem pojawiło się – do dziś stosowane z niewielkimi modyfikacjami jako sposób określenia przedmiotu opodatkowania – pojęcie gospodarstwa rolnego, rozumianego jako grunty posiadane przez jednego podatnika i położone w jednej gminie (art. 4 ust. 1 i 2).⁴⁷

41 Dekret z dnia 28 lipca 1948 r. o zmianie ustawy z dnia 30 stycznia 1948 r. o obowiązku społecznego oszczędzania, Dz.U. Nr 36, poz. 256.

42 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 lipca 1948 r. w sprawie ustalenia stawki oszczędnościowej dla uczestników funduszu B Społecznego Funduszu Oszczędnościowego na rok 1948, Dz.U. Nr 37, poz. 268 § 1. *Stawki oszczędnościowe dla uczestników funduszu B Społecznego Funduszu Oszczędnościowego wynoszą w roku 1948 dla podatników podatku gruntowego, opłacających podatek od podstawy opodatkowania: a) ponad 60 do 100 kwintali żyta – 100% wymiaru podatku gruntowego za rok 1948, b) ponad 100 do 130 kwintali żyta – 110% wymiaru podatku gruntowego za rok 1948, c) ponad 130 kwintali żyta – 130% wymiaru podatku gruntowego za rok 1948.*

43 Oczywiście miało to uzasadnienie ideologiczne, por.: R. Winiecka, *Obciążenia podatkowe...*, s. 57–60.

44 Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz.U. Nr 19, poz. 128, tekst jedn. Dz.U. z 1947 r. Nr 40, poz. 198. Od 1950 r. uchylono przepisy dotyczące podatku gruntowego wraz z rozporządzeniami wykonawczymi dotyczącymi tego podatku.

45 Zob. N. Gajl, *Rozwój konstrukcji podatku gruntowego*, „Państwo i Prawo” 1956, nr 12, s. 1003: *Głównymi motywami reformy 1946 r. była dążność do możliwie sprawiedliwego wymiaru podatku i dostosowania go do nowych zmienionych warunków gospodarczych. Zrealizowana została, ogłoszona przed wojną, a nie urzeczywistniona, idea skomasowania szeregu obciążających rolników podatków w jednym podatku gruntowym.*

46 Zob. J. Lubowicki, *Opodatkowanie...*, s. 386–387.

47 Zgodnie z treścią art. 4.: *1. Podatkowi gruntowemu podlegają gospodarstwa rolne, przy czym zgodnie z ust. 2 przedmiotowego artykułu za gospodarstwo rolne w rozumieniu niniejszego dekretu uważa się ogólny obszar gruntów położonych w jednej gminie, a należących bądź do jednej osoby fizycznej lub prawnej, bądź do małżonków sądownie nierozłączonych i ich dzieci niepełnoletnich, bądź do dwu lub więcej osób (fizycznych lub prawnych) w częściach ułamkowych.*

Zasadniczo zmieniono też podstawę opodatkowania. Zgodnie z dekretem z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych (art. 7) podstawę opodatkowania stanowił przychód szacunkowy z gospodarstwa rolnego z roku poprzedzającego rok podatkowy, wyrażony w kwintalach żyta.⁴⁸ Aby ustalić przychód szacunkowy, należało przemnożyć liczbę hektarów gruntów gospodarstwa rolnego (zarówno użytkowanych jak i nieużytkowanych, z wyłączeniem gruntów niepodlegających opodatkowaniu) przez normy przeciętnej przychodowości gruntów. W art. 7 omawianego dekretu pojawia się definicja działów specjalnych oraz zasady opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej.

1.3.4.2. Definicja działów specjalnych produkcji rolnej

Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych znacznie rozbudował regulację dotyczącą opodatkowania specjalistycznej produkcji rolnej. W art. 7 ust. 9 zawarto definicję działu specjalnego: za specjalne działy gospodarstwa rolnego uważa się nasiennictwo, sadownictwo, ogrodnictwo, uprawę kwiatów, uprawę i zbiór roślin lekarskich, szkółki drzewek i krzewów, uprawę wikliny, chmielarstwo, jedwabnictwo, plantacje tytoniu, pszczelarstwo, łowiectwo, rybołówstwo, hodowlę ryb, połów i hodowlę raków, wydobywanie torfu, piasku, żwiru, kamieni, specjalnie rozwinięte: mleczarstwo, hodowlę bydła, koni, owiec i innych zwierząt użytkowych, hodowlę lub tuczenie ptactwa domowego, hodowlę innych ptaków itp. działy specjalne. Była to więc definicja bardzo szeroka, zawierająca, oprócz typowej produkcji rolnej, również kategorie bliskie typowej działalności gospodarczej – takie jak wydobywanie torfu, piasku, żwiru, kamieni. Co istotne, definicja była otwarta. Jej zakończenie – *itp. działy specjalne*, wskazywało, iż inne rodzaje działalności rolniczej również mogą być uznane za specjalne. Analizując późniejsze zmiany definicji działów specjalnych, dostrzec możemy, mimo pewnych różnic, wyraźną ciągłość w konstruowaniu zakresu pojęcia. Zakres przedmiotowy definicji zmieniano, niektóre rodzaje działalności wyłączano, wprowadzono inne, nieujęte w niej rodzaje produkcji, jednak w dużej części obowiązuje ona do dnia dzisiejszego. Definicja przytoczona powyżej stanowi więc źródło dzisiejszego rozumienia pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej. Uznać należy, iż brak precyzji w sformułowaniach późniejsze wersje odziedziczyły głównie właśnie po brzmieniu przepisu z roku 1946.⁴⁹

48 Zob. A. Witkowski, *Pełnomocnicy...*, s. 33: *Dotychczasową, prostą, lecz wysoce niedoskonałą kontyngentowo-repartycyjną formę wymiaru, zastąpiono zatem wymiarem opartym na przychodzie szacunkowym, który lepiej odzwierciedlał zdolność płatniczą podatnika, stwarzając tym samym warunki dla bardziej równomiernego obciążenia podatkiem gruntowym wszystkich gospodarstw rolnych. Fakt, iż podstawowa liczba gospodarstw rolnych nie prowadziła wówczas (i później) prawidłowej i rzetelnej księgowości, uniemożliwił przyjęcie za podstawę opodatkowania czystego dochodu rolniczego czy choćby przychodu rzeczywistego. Zob. też A. Hanusz, *Polityka...*, s. 13.*

49 Szerzej o problemach definicyjnych w rozdziale III poświęconym współczesnej definicji działów specjalnych produkcji rolnej.

1.3.4.3. Zasady ustalania opodatkowania działów specjalnych

Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, oprócz wprowadzenia nowej definicji, przede wszystkim zmienił sposób opodatkowania produkcji specjalnej. Przyjęto w nim bowiem, że dział specjalny w sytuacji, gdy przekracza określone rozmiary, winny być opodatkowane odrębnie, według innych zasad niż typowa produkcja rolnicza.

Dekret przewidywał opodatkowanie na podstawie normy podstawowej. Norma podstawowa to, zgodnie z art. 7 ust. 4, ogół pożytków uzyskanych z eksploatacji gospodarstwa rolnego typu ziemniaczano-żytniego, nie wyłączając pożytków z działów specjalnych, jeżeli te dział specjalny nie przekracza rozmiarów normalnie przyjętych w tego rodzaju gospodarstwie rolnym. Normę przychodowości łąk i pastwisk określano oddzielnie w stosunku procentowym do normy podstawowej. Normę przychodowości z 1 ha gruntów zajętych pod lasy ustalano w wysokości 1 kwintala żyta. Przychód z gruntów znajdujących się pod jeziorami ustalała władza wymiarowa po zasięgnięciu opinii biegłych.

Zgodnie z art. 7 ust. 8 powołanego powyżej dekretu powiatowa (miejska) komisja podatku gruntowego miała określać za pomocą norm, kiedy dział specjalny nie przekracza rozmiarów normalnie przyjętych w gospodarstwie rolnym. W sytuacji, gdy dział specjalny był prowadzony w gospodarstwie rolnym w większym rozmiarze niż to wynika z norm, o których mowa w tym przepisie, do podstawy opodatkowania doliczało się różnicę między przychodem faktycznym z działów specjalnych a przychodem obliczonym z tych działów na podstawie przeciętnych norm przychodowości gruntów, ustalonych zgodnie z regulacją dekretu. Nadwyżkę powyższą ustalano na podstawie wiarogodnych rejestrów gospodarczych, prowadzonych przez podatnika, w ich braku – na podstawie norm szacunkowych, określonych w rozporządzeniu z dnia 20 stycznia 1947 r. Ministrów Administracji Publicznej i Ziem Odzyskanych w sprawie wykonania dekretu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych,⁵⁰ a w braku tych norm – po wysłuchaniu opinii biegłych.

Przychodem faktycznym ze specjalnego działu gospodarstwa rolnego były wszelkie dobra gospodarcze otrzymane z tego działu, nie wyłączając dóbr zużytych we własnym gospodarstwie domowym.

W rozporządzeniu Ministrów Administracji Publicznej i Ziem Odzyskanych z dnia 20 stycznia 1947 r. w sprawie wykonania dekretu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych wprowadzono konstrukcję wyłączającą opodatkowanie produkcji prowadzonej w niewielkim wymiarze – obowiązującą (w zmienionym kształcie)

50 Rozporządzenie Ministrów Administracji Publicznej i Ziem Odzyskanych z dnia 20 stycznia 1947 r. wydane w porozumieniu z Ministrami Skarbu oraz Rolnictwa i Reform Rolnych, a co do §§ 10–22 nadto w porozumieniu z Ministrem Apropowizacji i Handlu w sprawie wykonania dekretu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz.U. Nr 25, poz. 96.

również do dziś. Zgodnie z § 6 ust. 1 tegoż rozporządzenia przy określaniu za pomocą norm, kiedy dział specjalny nie przekracza rozmiarów normalnie przyjętych w gospodarstwie rolnym, komisja podatku gruntowego powinna kierować się zasadą, iż w każdym razie dział specjalny nie przekracza rozmiarów normalnie przyjętych w gospodarstwie rolnym, jeżeli różnica między przychodem faktycznym z tych działów a przychodem szacunkowym, obliczonym na podstawie norm przychodowości gruntów z tej części gruntów, które zajęte są pod uprawę danego działu specjalnego, nie przekracza 30% tegoż przychodu.

Kategoria nadwyżki przychodu faktycznego z działów specjalnych produkcji rolnej nieprzekraczającej 30% służyła wyłączeniu z opodatkowania produkcji prowadzonej w niewielkim wymiarze, na potrzeby własne.⁵¹ W sytuacji, gdy produkcja prowadzona była w większym wymiarze, podstawa opodatkowania składała się z dwóch następujących części:

- przychodu szacunkowego, ustalanego zgodnie z ogólnymi regułami,
- różnicy między przychodem faktycznie uzyskiwanym z działów specjalnych a przychodem szacunkowym z gruntów zajętych pod te dział.

Natomiast (zgodnie z ust. 2 § 6 rozporządzenia) w przypadkach, gdy prowadzenie działu specjalnego nie wiązało się bezpośrednio z obszarem gruntów, zajętych pod ten dział (na przykład pszczelarstwo, hodowla inwentarza itp.), komisja podatku gruntowego określała ilościowo normy, o których mowa w ust. 1 (ilość uli, sztuk bydła), z uwzględnieniem rozmiaru gospodarstwa.

Zgodnie z § 7 ust. 1 analizowanego rozporządzenia do podstawy opodatkowania dolicza się różnicę pomiędzy przychodem faktycznie uzyskanym z działów specjalnych a przychodem szacunkowym, obliczonym z tych działów. Podstawa opodatkowania dla gospodarstw rolnych, prowadzących dział specjalny, składała się zatem z przychodu szacunkowego, ustalonego w myśl zasad ogólnych oraz różnicy, o której mowa powyżej.

Konstrukcja podatku gruntowego przewidywała zatem, iż w sytuacji, gdy dział specjalny przekracza rozmiary normalnie przyjęte w gospodarstwach rolnych, to podstawa opodatkowania zostaje podwyższona o różnicę między przychodem ustalonym na podstawie normy a przychodem obliczonym na podstawie norm szczególnych.⁵² Powiatowa (miejska) komisja podatku gruntowego określała rozmiar działów specjalnych, co do których uznawano, iż nie przekraczają rozmiarów normalnie przyjętych w gospodarstwie rolnym. W przypadku, gdy normy te były przekraczane, nadwyżkę doliczaną do podstawy opodatkowania ustalano na podstawie wiarygodnych rejestrów gospodarczych prowadzonych przez podatnika, a w przypadku ich braku nadwyżkę najpierw ustalano na podstawie opinii biegłych, zaś po wydaniu rozporządzenia,

51 Zob. A. Hanusz, *Polityka...*, s. 24.

52 *Postanowienie to stanowiło duży krok zmierzający do przesunięcia konstrukcji podatku od przychodu szacunkowego gruntów w kierunku różnicowania stopnia przychodowości kultur rolnych i włączania do podstawy opodatkowania rzeczywistych przychodów z działów specjalnie rentownych.* Tak J. Lubowicki, *Opodatkowanie rolnictwa indywidualnego*, (w:) J. Lubowicki (red.), *Finanse Polski Ludowej w latach 1944–1960*, Warszawa 1964, s. 391.

na podstawie norm szacunkowych, przewidzianych w rozporządzeniu Ministrów Administracji Publicznej i Ziemi Odzyskanych.⁵³

1.3.4.4. Wyłączenia z opodatkowania

W praktyce wprowadzono szereg regulacji osłabiających zasady opodatkowania określone w dekrete. Ustawa z dnia 1 marca 1949 r. o zmianie dekretu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych⁵⁴ upoważniła Ministra Administracji Publicznej w porozumieniu z Ministrami Skarbu oraz Rolnictwa i Reform Rolnych do zawieszania w drodze rozporządzeń mocy obowiązującej przepisów, dotyczących zwiększonego opodatkowania działów specjalnych (art. 7 ust. 10), w poszczególnych latach podatkowych dla wszystkich lub niektórych grup podatników w całym Państwie lub na poszczególnych jego obszarach.

W wykonaniu przedmiotowego upoważnienia zawieszono na rok 1949 przepisy art. 7 ust. 10 dekretu o podatkach komunalnych, dotyczące zwiększonego opodatkowania gospodarstw rolnych, prowadzących działy specjalne w zakresie specjalnie rozwiniętego młeczarstwa oraz hodowli bydła i innych zwierząt użytkowych. Osiągnięte z tych działów specjalnych nadwyżki przychodów faktycznych nie podlegały na tej podstawie doliczeniu do podstaw opodatkowania gospodarstwa rolnego. Wyłącznie również dodatkowe opodatkowanie gospodarstw rolnych prowadzących hodowlę zwierząt użytkowych, jak bobry, wydry, lisy, owce karakułowe itp. w celu uzyskania futer szlachetnych.⁵⁵

Pismo ogólne Głównego Pełnomocnika Rządu do spraw Podatku Gruntowego z dnia 22 kwietnia 1948 r. w sprawie opodatkowania działów specjalnych⁵⁶ wprowadziło również uprzywilejowanie pewnych rodzajów działów specjalnych. Wyłącznie spod dodatkowego opodatkowania dochody z nich uzyskiwane nawet wtedy, gdy prowadzone były w większych rozmiarach. Do tak uprzywilejowanych działów należały uprawa roślin przemysłowych (rzepak, rzepik, mak), roślin włóknistych (len i konopie), a także uprawa chmielu, nasiennictwo i hodowla zwierząt gospodarskich. Jak wynika z powyższego wyliczenia, uprzywilejowaniu podlegały przede wszystkim

53 Por. R. Witkowski, *Pełnomocnicy...*, s. 34: w listopadzie 1947 r. Ministerstwo Administracji Publicznej podkreślało, iż możliwość ustalania nadwyżki z działów specjalnych przy współpracy biegłych (wobec nieokreślenia dotychczas norm szacunkowych dla wszystkich lub niektórych działów specjalnych w gospodarstwie rolnym, oraz z uwagi na fakt, że większość gospodarstw rolnych uprawiających działy specjalne nie prowadziło rejestrów gospodarczych) powoduje „w licznych przypadkach” nieprawidłowy (za niski lub za wysoki) wymiar podatku, gdyż biegli, nie mając ogólnych wytycznych, wydają opinie subiektywne, różne w poszczególnych gminach. Dostrzegano zatem pilną konieczność ustalenia owych norm szacunkowych w drodze rozporządzenia zapowiedzianego w dekrete o podatkach komunalnych, co pozwoliłoby władzom podatkowym dokonywać wymiaru podatku gruntowego od nadwyżek z działów specjalnych, w zasadzie bez pomocy biegłych. Ministerstwo Administracji Publicznej stwierdzając zarazem, że nie dysponuje danymi, które umożliwiłyby wydanie owego rozporządzenia, zwracało się z prośbą o nadesłanie mu odpowiednich danych, „wynikających z dwuletniej praktyki” (postępowania wymiarowe z lat 1946 i 1947).

54 Dz.U. Nr 16, poz. 100.

55 Rozporządzenie Ministra Administracji Publicznej wydane w porozumieniu z Ministrami Skarbu oraz Rolnictwa i Reform Rolnych w sprawie zawieszania na rok 1949 dla niektórych grup podatników podatku gruntowego przepisów art. 7 ust. 10 dekretu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych Dz.U. Nr 16, poz. 103.

56 Por. A. Hanusz, *Polityka...*, s. 24–25.

rodzaje produkcji stanowiące bazę surowcową dla przemysłu. Rok 1949 przyniósł przedłużenie zwolnienia.⁵⁷

1.4. Opodatkowanie działów specjalnych w latach 1950–1971

W następnych latach obowiązywało szereg regulacji, które utrzymywały zasady opodatkowania działów specjalnych prowadzonych w większych wymiarach. Następną regulacją była ustawa z dnia 28 czerwca 1950 r. o podatku gruntowym.⁵⁸ Ustawa ta uregulowała opodatkowanie gospodarstw rolnych i utrzymała odrębne opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej. W tym zakresie przyjęto podobną konstrukcję jak poprzednio – utrzymano opodatkowanie prowadzenia działów specjalnych w większych rozmiarach. Utrzymano również możliwość zawieszania opodatkowania. Definicję działów specjalnych nieznacznie zmieniono. Zamiast uprawę i zbiór niektórych roślin lekarskich pozostawiono wyłącznie uprawę niektórych roślin lekarskich. Wprowadzono również nowe mechanizmy wpływania na wysokość opodatkowania⁵⁹ między innymi możliwość okresowego zawieszenia opodatkowania działów specjalnych⁶⁰ oraz oddzielnego opodatkowania przychodów z niektórych działów specjalnych bez łączenia ich z pozostałymi przychodami z gospodarstwa rolnego. Kolejnym nowym mechanizmem była możliwość obciążenia niektórych rodzajów działalności podatkiem liniowym, zamiast obowiązującym jako reguła, podatkiem progresywnym. Utrzymano również tryb wprowadzania wyłączeń za pomocą rozporządzeń.⁶¹

Kolejna regulacja to dekret z dnia 30 czerwca 1951 r. o podatku gruntowym.⁶² Dekret ten obowiązywał od 1 stycznia 1951 do 1972 r. Został uchylony dopiero usta-

57 Por. J. Lubowicki, *Opodatkowanie...*, s. 391–392: [...] w celu wzmoczenia uprawy kultur specjalnych w roku 1949 upoważniono rząd do zawieszania przepisów dotyczących opodatkowania działów specjalnych dla wszystkich lub niektórych grup podatników w całym państwie lub na poszczególnych jego obszarach. Na tej podstawie zaniechano doliczania przychodów pochodzących ze specjalnie rozwiniętego mleczarstwa oraz hodowli bydła i innych zwierząt użytkowych. Wyjątek przekształcił się w roku 1950 w stały system, który zwalnia od podatku przychody w zasadzie ze wszystkich działów specjalnych [...] warunkiem uzyskania zwolnienia w przypadku uprawy roślin przemysłowych, oleistych, lekarskich, tytoniu, jedwabnictwa oraz uprawy wikliny i hodowli pieczarek (od 1955 r. zwolnione) było uzyskanie dochodów z dostaw na rzecz przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej.

58 Dz.U. Nr 27, poz. 250.

59 Por. A. Hanusz, *Polityka...*, s. 76–77.

60 Do zawieszenia obowiązku dodatkowego opodatkowania działów specjalnych ustawa upoważniła Ministra Finansów, działającego w porozumieniu z Ministrem Rolnictwa i Reform Rolnych.

61 Dz.U. Nr 43, poz. 391. Minister Finansów na podstawie upoważnienia ustawowego wydał rozporządzenie z dnia 15 września 1950 r. w sprawie zawieszenia na rok 1950 dla niektórych grup podatników mocy obowiązującej przepisów ustawy o podatku gruntowym w przedmiocie opodatkowania przychodów z działów specjalnych, zgodnie z którym zawieszono na rok 1950 przepisy art. 8 ustawy o podatku gruntowym, dotyczące doliczenia do podstawy opodatkowania przychodów, osiągniętych przez gospodarstwa rolne z prowadzonych przez nie w większym rozmiarze działów specjalnych, w następującym zakresie: 1) upraw roślin lekarskich (zielarstwa) i włókniстых, lnu, konopi i lnianki, szkółkarstwa, chmielarstwa, pszczelarstwa, mleczarstwa, hodowli bydła, koni, owiec, trzody chlewnej i innych zwierząt użytkowych, hodowli i tuczenia płaćwa domowego oraz hodowli innych ptaków, 2) jedwabnictwa oraz upraw specjalnych, a w szczególności sadownictwa, uprawy warzyw oraz nasienictwa ogrodniczego tych warzyw, uprawy krzewów owocowych (agrestu, porzeczek itp.) i roślin zielnych owocujących (truskawek, malin, poziomek itp.), uprawy roślin przemysłowych (burak, cykorja, ziemniak przemysłowy itp.), oleistych (rzepak, rzepik, mak), tytoniu i nasiennictwa – wyłącznie wtedy, gdy przychody te podatek osiągał z dostaw na rzecz przedsiębiorstw gospodarki uspołecznionej w ramach zawartych i wykonanych umów plantacyjnych (kontraktacji).

62 Dz.U. Nr 38, poz. 283.

wą z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym.⁶³ W tym czasie zasady opodatkowania działów specjalnych zmieniane były rozporządzeniami.

Konstrukcja ustawy z 28 czerwca 1950 r. o podatku gruntowym oraz dekretu z 30 czerwca 1951 r. o podatku gruntowym była właściwie identyczna. W podobny sposób określono obciążenie fiskalne działów specjalnych produkcji rolnej, które podlegały opodatkowaniu w przypadku prowadzenia ich w większych rozmiarach. Regulacja miała szereg mechanizmów wpływania na kierunki produkcji rolnej, mechanizmów uprzywilejowujących określone rodzaje produkcji oraz produkcję na określone zamówienie, szczególnie w przypadku kontraktacji. Dekret zawierał identyczną definicję działów specjalnych produkcji rolnej i takie same zasady opodatkowania jak regulacja z 1950 roku.⁶⁴

Dekret i kolejne rozporządzenia wykonawcze regulowały też wyłączenia i zawieszenia opodatkowania.⁶⁵ Wskazać należy, że rolnicy korzystali z tych udogodnień dość często. Były to ważne instrumenty zmniejszenia obciążeń podatkowych, gdyż jak podkreśla się w literaturze, obciążenia te były bardzo wysokie szczególnie w przypadku nowo podejmowanej działalności w zakresie działów specjalnych.⁶⁶

Stawki w podatku gruntowym były progresywne. Na przykład w 1951 r. stawki 13 grup oscyływały w przedziale od 3 do 23% podstawy opodatkowania.⁶⁷ Zachowywano preferencje dla rolnictwa kolektywnego, na przykład rolnicze spółdzielnie pro-

63 Dz.U. Nr 27, poz. 254.

64 Zob. A. Hanusz, *Polityka...*, s. 76–77.

65 Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 1951 r. w sprawie zawieszenia na rok 1951 dla niektórych podatników mocy obowiązującej przepisów ustawy o podatku gruntowym w przedmiocie opodatkowania przychodów z działów specjalnych oraz z innych źródeł utrzymano zwolnienia określone w rozporządzeniu z dnia 15 września 1950 r. w sprawie zawieszenia na rok 1950 dla niektórych grup podatników mocy obowiązującej przepisów ustawy o podatku gruntowym w przedmiocie opodatkowania przychodów z działów specjalnych na następne lata. Por. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 1951 r. w sprawie zawieszenia na r. 1951 dla niektórych podatników mocy obowiązującej przepisów ustawy o podatku gruntowym w przedmiocie opodatkowania przychodów z działów specjalnych oraz z innych źródeł, Dz.U. Nr 38, poz. 289. W nowym rozporządzeniu zawieszono dodatkowo doliczanie do podstawy opodatkowania przychodów osiągniętych z wydobywania torfu. Z kolei w roku 1952 wyłączono z opodatkowania przychody z uprawy roślin lekarskich rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 14 lipca 1952 r. w sprawie zawieszenia na r. 1952 dla niektórych podatników mocy obowiązującej przepisów ustawy o podatku gruntowym w przedmiocie opodatkowania przychodów z działów specjalnych oraz z innych źródeł, Dz.U. Nr 32, poz. 221, a w roku 1953 i 1954 rozszerzono zwolnienie o kolejną grupę upraw – przychody uzyskiwane z uprawy winogron. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 czerwca 1953 r. w sprawie zawieszenia na r. 1953 dla niektórych podatników mocy obowiązującej przepisów ustawy o podatku gruntowym w przedmiocie opodatkowania przychodów z działów specjalnych oraz z innych źródeł, Dz.U. Nr 32, poz. 131 oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 1954 r. w sprawie zawieszenia na r. 1954 dla niektórych podatników mocy obowiązującej przepisów ustawy o podatku gruntowym w przedmiocie opodatkowania przychodów z działów specjalnych oraz z innych źródeł, Dz.U. Nr 36, poz. 155.

66 Zob. A. Hanusz, *Polityka...*, s. 77.

67 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 czerwca 1951 r. w sprawie ustalenia stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego na rok 1951, Dz.U. Nr 38 poz. 286. Na temat progresji zob. Z. Kozłowski, *Niektóre zagadnienia podatku gruntowego w świetle badań ekonomiki indywidualnych gospodarstw chłopskich*, „Finanse” 1955, nr 4, s. 44–45, *Przy wzroście obszaru gospodarstwa ... rośnie przychodowość 1 hektara i w związku z tym rośnie szczególnie szybko wymiar podatku z każdego hektara (szybciej niż progresja podatku)[...] Część progresji zawiera się już w samej przychodowości. W jej wyniku np. gospodarstwa kułackie oddają na rzecz podatku gruntowego część swego dochodu większą od części gospodarstw biedniackich nie około 5 razy, jak to wynika z normy podatkowej, ale około 10 razy.*

dukcyjne miały stałą (nieprogressywną) stawkę podatku – 3,5% podstawy opodatkowania. Stawki te rosły z kolejnymi rozporządzeniami i w roku 1954 najniższa stawka to 10 groszy od złotówki podstawy opodatkowania (czyli 10%), natomiast najwyższa wynosiła 48%. Z jednej strony mamy do czynienia ze znacznym wzrostem stawek podatkowych, z drugiej szereg wyłączeń stosowanych w pierwszej połowie lat 50-tych świadczy o świadomej polityce państwa promowania określonych rodzajów produkcji.

Istotne zmiany w zakresie opodatkowania działów specjalnych przyniosło rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1955 r. w sprawie zasad opodatkowania podatkiem gruntowym przychodów osiąganych przez rolników z działów specjalnych, z wód zamkniętych i z innych źródeł.⁶⁸ Rozporządzenie to szczegółowo normowało zasady opodatkowania szczególnych rodzajów produkcji rolnej. Od 1955 r., to kiedy działy specjalne prowadzone są w większym wymiarze, a przychody z ich prowadzenia doliczane są do podstawy opodatkowania podatkiem gruntowym, określone było nie przez właściwe rady narodowe, ale zostało wskazane w rozporządzeniu. Prezydya powiatowych lub miejskich rad narodowych miały kompetencje zmniejszania lub zwiększania norm w granicach do 25%.

Wprowadzono również w rozporządzeniu zwolnienia stałe, co zmieniło praktykę corocznego wydawania rozporządzeń. Utrzymano zróżnicowanie zwolnień – niektóre były bezwarunkowe, niektóre zależały od dostaw na rzecz jednostek gospodarki uspołecznionej. Kolejny raz rozszerzono katalog zwolnień, tym razem o dochody uzyskiwane z działalności nasienniczej roślin pastewnych oraz traw.⁶⁹ Rozporządzenie przewidywało również zwolnienia dotyczące nowo rozpoczynanej działalności. Nie podlegały doliczeniu do podstawy opodatkowania przychody z uprawy warzyw oraz nasiennictwa z tych warzyw, prowadzonych w nowo założonych bądź odbudowanych (poddanych kapitalnemu remontowi) szklarniach i inspektach na okres 3 lat, licząc od roku pierwszego zbioru.

Zgodnie z rozporządzeniem z 8 czerwca 1955 r. (§ 2 ust. 1) doliczeniu do podstawy opodatkowania podatkiem gruntowym podlegały przychody osiągane z następujących prowadzonych, w większym rozmiarze, działów specjalnych, tj.:

- 1) z uprawy gruntowej warzyw i nasiennictwa ogrodniczego tych warzyw,
- 2) z uprawy gruntowej krzewów owocowych (agrestu, porzeczek itp.) oraz roślin zielnych owocujących (poziomek, truskawek, malin itp.), z tym że przychód z krzewów owocowych i malin ustalało się w 3. roku, a z truskawek i poziomek w 2. roku po zasadzeniu,

68 Dz.U. Nr 26, poz. 154.

69 Na temat zmian m.in. w opodatkowaniu działów specjalnych produkcji rolnej i ich uzasadnienia zob. H. Dualski, J. Gąbjan, *Zmiany w podatku gruntowym*, „Finanse” 1962, nr 5, s. 26–35.

- 3) z upraw pod szkłem warzyw i kwiatów, tj. w inspektach jedno- i dwuspadowych (belgijskich) oraz w szklarniach zimnych i ogrzewanych,
- 4) z uprawy gruntowej kwiatów,
- 5) z innych działów specjalnych niewymienionych w punktach poprzedzających, jak z wydobywania piasku, żwiru, kamienia itp.

Definicja nie różniła się znacząco, jeżeli chodzi o zakres, w stosunku do poprzednich uregulowań, jednak była zdecydowanie bardziej precyzyjna. W rozporządzeniu wymieniono konkretne rodzaje krzewów owocowych oraz roślin zielnych owocujących, które podlegały opodatkowaniu. Działy specjalne nie obejmowały hodowli zwierząt. Poprzednie regulacje przewidywały opodatkowanie pszczelarstwa, łowiectwa, rybołówstwa, hodowli ryb, połowu i hodowli raków. Teraz z opodatkowania wyłączono te rodzaje działalności. Nie poddano opodatkowaniu również uprawy roślin lekarskich. Natomiast pojęciem działów specjalnych objęto działalność nierolniczą, polegającą na wydobywaniu piasku, żwiru, kamieni.

Rozporządzenie, oprócz definicji rodzajów źródeł przychodów zaliczanych do działów specjalnych produkcji rolnej, zawierało także definicję działów prowadzonych w większym rozmiarze.⁷⁰

Rozwiązania przyjęte w rozporządzeniu były bardzo korzystne dla osób zakładających sady. Ustawodawca wprowadził zwolnienie dla sadów zakładanych przez okres do 10 lat. Zwolnienie małych sadów, do obszaru 1/3 hektara, świadczyło o chęci obciążenia działalności typowo towarowej, nie zaś sadów przydomowych (§ 7 ust. 1 rozporządzenia). Wyraźnie widać dążenie ustawodawcy do wspierania działalności sadowniczej poprzez znaczne ulgi podatkowe.

W rozporządzeniu z dnia 8 czerwca 1955 r. zachowano również dotychczasowe, corocznie przedłużane, zwolnienia z opodatkowania, traktując je już jako zwolnienia stałe. Dodano jeszcze zwolnienie przychodów uzyskiwanych z nasiennictwa roślin pastewnych i traw. Dodatkowo zwolniono uprawy warzyw i kwiatów oraz nasiennic-

70 Zgodnie z rozporządzeniem, za prowadzone w większym rozmiarze działy specjalne uznano: 1) uprawy gruntowe warzyw i nasiennictwa ogrodniczego tych warzyw, jeżeli obszar gruntu zajętego pod wymienione uprawy przekraczał w strefach wielkomięskiej i miejskiej – 2.000 m², a w pozostałych strefach – 3.000 m², 2) uprawy gruntowe krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących, jeżeli obszar gruntu zajętego pod wymienione uprawy przekraczał w strefach wielkomięskiej i miejskiej – 3.000 m², a w pozostałych strefach 4.000 m², 3) uprawy gruntowe warzyw i nasiennictwa ogrodniczego tych warzyw oraz uprawy krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących – w razie zbiegu tych upraw w gospodarstwie, jeżeli łączny obszar gruntu zajętego pod wymienione uprawy przekraczał w strefach wielkomięskiej i miejskiej – 3.000 m², a w pozostałych strefach – 4.000 m², z tym jednak że uprawy warzyw i nasiennictwa ogrodniczego tych warzyw na obszarze przekraczającym granice określone w pkt 1 uważało się zawsze za dział specjalny, prowadzony w większym rozmiarze, 4) uprawy pod szkłem warzyw i kwiatów, tj. w inspektach jednospadowych i dwuspadowych (belgijskich) oraz w szklarniach zimnych i ogrzewanych – bez względu na powierzchnię inspektów i szklarni, 5) uprawy gruntowe kwiatów – bez względu na powierzchnię, jeżeli uprawa prowadzona była na sprzedaż, 6) inne działy specjalne, jak wydobywanie piasku, żwiru, kamieni itp., jeżeli różnica pomiędzy faktycznym przychodem osiągniętym z poszczególnego działu specjalnego a przychodem szacunkowym, obliczonym na podstawie norm przeciętnego przychodu szacunkowego za dany rok podatkowy z części gruntu zajętego pod dział specjalny, przekraczała 30% przychodu szacunkowego.

twą z tych warzyw i kwiatów prowadzonych w nowo założonych bądź odbudowanych (poddanych kapitalnemu remontowi) szklarniach i inspektach na okres 2 lat, licząc od roku pierwszego zbioru.⁷¹

Po 1955 roku przepisy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 sierpnia 1955 r. w sprawie zasad opodatkowania podatkiem gruntowym przychodów osiąganych przez rolników z działów specjalnych, z wód zamkniętych i z innych źródeł były wielokrotnie nowelizowane.⁷² Pogłębiało się zróżnicowanie zasad opodatkowania różnego rodzaju działalności w ramach tej – bardzo niejednorodnej – grupy. Niektóre włączano do obszaru zwolnionego, inne objęto opodatkowaniem, choć kierunek działania był jasny – zwiększanie obciążeń i zmniejszanie zakresu zwolnień. O ile, do roku 1955, wyłączano różne rodzaje specjalistycznej produkcji rolnej z opodatkowania, o tyle, po roku 1955, rozporządzenia Rady Ministrów pozbawiały uprzywilejowania kolejnych producentów rolnych. Włączano też w opodatkowanie nowe rodzaje produkcji rolnej.

I tak, przychody z hodowli lisów i nerek objęte zostały opodatkowaniem na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 października 1958 r.⁷³ Od roku 1960 opodatkowano uprawę pieczarek i ich grzybni.⁷⁴ Wprowadzono szczególną regulację dotyczącą uprawy pieczarek. Nawet jeżeli podmiot prowadzący tego rodzaju działalność nie był podatnikiem podatku gruntowego, działalność w tym zakresie zaliczano do działów specjalnych produkcji rolnej.⁷⁵ Tak więc oddzielono opodatkowanie działalności w zakresie uprawy pieczarek i ich grzybni od posiadania gospodarstwa rolnego, co było warunkiem opodatkowania w zakresie podatku gruntowego. Tego rodzaju

71 Począwszy od roku 1965 opodatkowaniem objęto uprawę kwiatów, zaś okres zwolnienia uprawy warzyw wydłużono do 3 lat – zob. rozporządzenie Rady Ministrów z 24 sierpnia 1965 r. *zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad opodatkowania podatkiem gruntowym przychodów osiąganych przez rolników z działów specjalnych, z wód zamkniętych i z innych źródeł*, Dz.U. N r. Nr 37 poz. 234.

72 Zob. postulaty reformy podatku gruntowego po 1955 r.: *W podatku gruntowym zagadnienia najistotniejsze stanowią: 1) właściwe oszacowanie podstaw opodatkowania; prowadzą ku temu prace nad klasyfikacją gruntów oraz coroczne prace nad ustalaniem tabel przychodowości; 2) ewentualne złagodzenie progresji podatkowej, która ujemnie wpływa na wydajność gospodarczą większych gospodarstw; nawiązując do podejmowanej obecnie rewizji w stosunku do kulałów, muszą być podjęte badania nad skalą podatku gruntowego; 3) skoordynowanie ciężaru podatku gruntowego z dostawami obowiązkowymi, które mają dla państwa znaczenie nie tylko rzeczowe, ale również finansowe, znajdując swój wyraz w podatku towarowym, realizowanym przy okazji skupu*, tak L. Kurowski, *O potrzebie reform w prawie podatkowym*, „PUG” 1956, nr 10, s. 388.

73 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 października 1958 r. zmieniające rozporządzenie z dnia 8 czerwca 1955 r. w sprawie zasad opodatkowania podatkiem gruntowym przychodów osiąganych przez rolników z działów specjalnych, z wód zamkniętych i z innych źródeł, Dz.U. Nr 62, poz. 307. Zachowano zwolnienie od opodatkowania przychody osiągane z hodowli lisów i nerek przez hodowców, którzy są członkami Polskiego Związku Hodowców Zwierząt Futerkowych i Drobnoinwentarza, jeżeli ilość samic stada podstawowego nie przekracza: 10 sztuk lisów lub 10 sztuk nerek, a przy hodowli lisów i nerek – łącznie 10 sztuk – zob. A. Hanusz, *Polityka...*, s. 130.

74 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 września 1960 r. zmieniające rozporządzenie z dnia 8 czerwca 1955 r. w sprawie zasad opodatkowania podatkiem gruntowym przychodów osiąganych przez rolników z działów specjalnych, z wód zamkniętych i z innych źródeł, Dz.U. Nr 41, poz. 248.

75 Zob. § 8 ust. 1 rozporządzenia wskazanego w przypisie powyżej: *Uprawę pieczarek i ich grzybni prowadzoną zarówno przez podatników podatku gruntowego, jak i przez osoby nie będące podatnikami tego podatku, uważa się za dział specjalny gospodarstwa rolnego*.

rozwiązanie stanowiło nowość i jest stosowane do dziś.⁷⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 grudnia 1960 r. wprowadziło opodatkowanie przychodów osiągniętych z prowadzenia zakładów wylęgu i hodowli drobiu.⁷⁷ Z kolei od 1965 roku opodatkowane były przychody z uprawy kwiatów.⁷⁸

Zmieniano system opodatkowania – pojawiły się stawki kwotowe przy opodatkowaniu hodowli zwierząt. Jednocześnie stosowano silną progresję podatkową.⁷⁹ W kolejnych latach kontynuowano rozszerzanie pojęcia działów specjalnych i co za tym idzie, objęto opodatkowaniem nowe rodzaje produkcji. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 kwietnia 1962⁸⁰ wprowadziło odrębne opodatkowanie przychodów z produkcji kurcząt oraz kaczek rzeźnych. Podatek miał wartość kwotową i był skonstruowany progresywnie.⁸¹ W tym okresie utrzymano zwolnienie przychodów z wylęgu i hodowli drobiu, jeśli chodzi o gęsi i indyki.⁸²

Kolejnym istotnym aktem prawnym dotyczącym specjalistycznej produkcji rolnej było rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 1968 r. w sprawie zasad opodatkowania przychodów z hodowli, chowu i wylęgu drobiu.⁸³ Rozporządzenie szczegółowo regulowało podstawę opodatkowania, stawki oraz zwolnienia z opodat-

76 Zgodnie z ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 września 1960 r. zmieniającego rozporządzenie z dnia 8 czerwca 1955 r. w sprawie zasad opodatkowania podatkiem gruntowym przychodów osiągniętych przez rolników z działów specjalnych, z wód zamkniętych i z innych źródeł nie podlegają opodatkowaniu (doliczeniu do podstawy opodatkowania gospodarstwa rolnego) przychody osiągnięte z uprawy pieczarek i ich grzybni w następujących wypadkach: 1) jeżeli powierzchnia nie przekracza 50 m²; 2) w nowo założonych pieczarkarniach naziemnych – przez okres 2 lat, licząc od roku pierwszego zbioru; 3) jeżeli podatnik zakontraktował produkcję z całej powierzchni zajętej w gospodarstwie pod taką uprawę ponad powierzchnię określoną w pkt 1 i umowę kontraktacji wykonał. Z kolei w ust. 3 przedmiotowego paragrafu wskazano, że przychód z uprawy pieczarek i ich grzybni prowadzonej na powierzchni ponad 50 m² ustala się: 1) ze 100 m² powierzchni nie ogrzewanej w sposób sztuczny albo 2) z 50 m² powierzchni ogrzewanej w sposób sztuczny – w wysokości 80% normy przeciętnej przychodu szacunkowego, określonego za dany rok podatkowy dla 1 ha gruntów ornych I klasy tego okręgu i tej strefy ekonomicznej, w których położone jest gospodarstwo rolne (uprawa).

77 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 31 grudnia 1960 r. zmieniające rozporządzenie z dnia 8 czerwca 1955 r. w sprawie zasad opodatkowania podatkiem gruntowym przychodów osiągniętych przez rolników z działów specjalnych, z wód zamkniętych i z innych źródeł, Dz.U. z 1961 r. Nr 2, poz. 7.

78 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 sierpnia 1965 r. zmieniające rozporządzenie z dnia 8 czerwca 1955 r. w sprawie zasad opodatkowania podatkiem gruntowym przychodów osiągniętych przez rolników z działów specjalnych, z wód zamkniętych i z innych źródeł, Dz.U. Nr 37, poz. 234.

79 Zob. § 1 ust. 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 października 1958 r. zmieniającego rozporządzenie z dnia 8 czerwca 1955 r. w sprawie zasad opodatkowania podatkiem gruntowym przychodów osiągniętych przez rolników z działów specjalnych, z wód zamkniętych i z innych źródeł. Przykładowo, przy opodatkowaniu hodowli norek i lisów podatek wynosił, w przypadku od 11 do 15 samic stada podstawowego 240 zł, a powyżej 101 sztuk kwota podatku wynosiła 800 zł. Podobne rozwiązania zastosowano przy opodatkowaniu zakładów wylęgu i hodowli drobiu. Na przykład opodatkowanie kur niosek wynosiło od 7 zł za sztukę do 30 zł w przypadku ogólnej liczby kur niosek powyżej 5000 sztuk.

80 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 kwietnia 1962 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad opodatkowania podatkiem gruntowym przychodów osiągniętych przez rolników z działów specjalnych, z wód zamkniętych i z innych źródeł. Dz.U. Nr 24, poz. 108, też A. Hanusz, *Polityka...*, s. 132–133.

81 Wprowadzono specjalne przeliczniki do celów podatkowych zob. § 1 ust. 8 b. rozporządzenia powołanego powyżej: *W razie prowadzenia hodowli mieszanej kur, kaczek i kurcząt dla określenia rozmiaru fermy uzasadniającej zwolnienie od podatku bądź zakres obowiązku podatkowego przyjmuje się wskaźnik przeliczeniowy: 1 kaczka nioska = 1,5 kury nioski = 2 kaczkom rzeźnym = 3 kurczętom rzeźnym.*

82 Szerzej zob. A. Hanusz, *Polityka...*, s. 133.

83 Dz.U. Nr 19, poz. 120.

kowania.⁸⁴ Określono stawki kwotowe opodatkowania, stosując bardzo wysoką progresję. Różnica w opodatkowaniu przekraczała 400% (od 7 zł do 30 zł od sztuki). Jednak szybkie stosowanie progresji powodowało, iż przy większej działalności rolnicy mieli do czynienia z podatkiem liniowym. Już od 5.000 kur niosek podatek wynosił kwotę maksymalną. Taka sytuacja faktycznie wprowadzała podatek liniowy do działów specjalnych produkcji rolnej. Przeliczniki zwiększono, podwyższając podstawę opodatkowania w następujący sposób: 1 kura nioska = 2/3 kaczkę nioski, natomiast w chowie mieszanym kurcząt i kaczek – wskaźnik przeliczeniowy wynosił 1 kurczę = 1/2 kaczkę.

Regulacja zawierała zwykle stosowane ulgi dla rolników dostarczających produkty do jednostek gospodarki społecznej. Stawki podatkowe obniżone były o 50% dla podatników, którzy zawarli i wykonali umowę kontraktacji na dostawę jaj. Podobnie obniżano podatek gruntowy od przychodów z chowu kurcząt tuczonych w razie zawarcia i wykonania umowy kontraktacji. Zwalniano produkcję kurcząt do 20.000 sztuk, natomiast w przypadku niekontraktowania podatek zaczynał się już od 1.000 sztuk.⁸⁵

1.5. Ustawa z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym

1.5.1. Uwagi ogólne

Ustawa z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym⁸⁶ obowiązywała od roku podatkowego 1972 do końca 1984 roku. Zgodnie z preambułą została uchwalona w celu dostosowania świadczeń podatkowych gospodarstw rolnych do zadań zwiększenia tempa wzrostu produkcji rolnej, niezbędnego dla lepszego zaspokojenia potrzeb ludności. Omawiana ustawa została uchylona ustawą z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym,⁸⁷ która obowiązuje w zakresie opodatkowania gruntów rolnych do dnia dzisiejszego. Zasadniczą zmianą,

84 Zob. § 2 ust.1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 1968 r. w sprawie zasad opodatkowania przychodów z hodowli, chowu i wylęgu drobiu: *Zwalnia się od podatku gruntowego przychody z hodowli, chowu i wylęgu drobiu osiągnane: 1) przez rolnicze spółdzielnie produkcyjne oraz kółka rolnicze i ich ośrodki rolne do roku podatkowego 1975 włącznie,*¹⁾ § 2 ust. 1 pkt 1 zmieniony przez § 1 rozporządzenia z dnia 28 marca 1969 r. [...] zmieniającego nin. rozporządzenie z dniem 27 czerwca 1969 r. 2) przez hodowców nie wymienionych w pkt 1: a) z ferm gęsi, perliczych i indyckich, b) z ferm kurzych i kaczek w rozmiarze nie przekraczającym 600 sztuk kur niosek lub 400 sztuk kaczek niosek, a jeżeli chodzi o hodowców prowadzących hodowlę lub chów nie w ramach gospodarstwa rolnego – 300 sztuk kur niosek lub 200 sztuk kaczek niosek, c) ze sprzedaży w okresie od dnia 1 lutego do dnia 31 października danego roku kurcząt lub kaczek odchowywanych na wymianę stada w ilości nie przekraczającej dwukrotnej liczby posiadanych w fermie kur lub kaczek niosek, d) z ferm produkujących kurczęta i kaczki tuczone w liczbie nie przekraczającej 20.000 sztuk kurcząt lub 10.000 sztuk kaczek rocznie, pod warunkiem zawarcia i wykonania umowy kontraktacji na dostawę całej produkcji, e) z ferm produkujących kurczęta i kaczki tuczone, nie wymienionych pod lit. d), w liczbie nie przekraczającej rocznie 1.000 sztuk kurcząt lub 500 sztuk kaczek, f) z zakładów wylęgu drobiu, posiadających aparaty wylęgowe o łącznej pojemności komór lęgowych nie przekraczających 500 sztuk jaj.

85 Podobnie według stałych stawek progresywnych skonstruowany był podatek od kurcząt oraz kaczek tuczonych. Podatek gruntowy z chowu kaczek tuczonych ustalało się według stawek określonych w ust. 1 rozporządzenia, przy zastosowaniu wskaźnika przeliczeniowego: 1 kurczę = 1/2 kaczkę.

86 Dz.U. Nr 27, poz. 254. Art. 9 ustawy o podatku gruntowym uchylił moc obowiązującą dekretu z dnia 30 czerwca 1951 r. o podatku gruntowym.

87 Tekst pierwotny Dz.U. z 1984 r. Nr 52, poz. 268.

którą wprowadzała ustawa z dnia 26 października 1971 r. w stosunku do poprzednich regulacji, było przekształcenie dotychczasowego systemu opodatkowania składającego się z podatku gruntowego i obowiązkowych dostaw płodów rolnych⁸⁸ w jeden zintegrowany system obciążeń finansowych rolnictwa. Zlikwidowanie obowiązkowych dostaw spowodowało konieczność szukania nowych rozwiązań pozwalających na obciążenie rolnictwa.⁸⁹ Zgodnie z nowymi rozwiązaniami podatek gruntowy składał się z dwóch części: jednej pobieranej na rzecz budżetu państwa, drugiej na rzecz Funduszu Rozwoju Rolnictwa, który stracił dochody z tytułu obowiązkowych dostaw płodów rolnych. Podatek na rzecz budżetu państwa wymierzany był według stawek procentowych liczonych od szacunkowego dochodu, natomiast część przekazywana na Fundusz Rozwoju Rolnictwa ustalana była w stawkach kwotowych.⁹⁰

Omawianą ustawą wprowadzono także pojęcie hektara przeliczeniowego, co w wysokim stopniu uprościło obliczanie podatków. Ustawa ta zachowała również dotychczasową konstrukcję opodatkowania działów specjalnych. Zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy za specjalne działy gospodarstwa rolnego uważa się w szczególności uprawy: ogrodnicze, roślin leczniczych, wikliny, chmielu, tytoniu, hodowlę jedwabników, jak również przemysłowy chów drobiu oraz wydobywanie torfu, piasku, żwiru i kamieni. Opodatkowanie uzależniono od przekroczenia określonej wielkości produkcji. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 22 listopada 1971 r. w sprawie podatku gruntowego określiło szczegółowe zasady opodatkowania, wielkości działów specjalnych oraz stawki.⁹¹

Zgodnie z analizowaną ustawą podstawa opodatkowania określona była podwójnie. Stanowił ją po pierwsze, przychód szacunkowy wyrażający ogół pożytków z gospodarstwa rolnego w roku poprzedzającym rok podatkowy, ustalony z obszaru gruntów gospodarstwa, na podstawie norm przeciętnego przychodu szacunkowego z 1 ha użytków rolnych i leśnych, z doliczeniem przychodów z działów specjalnych, jeżeli działy te są prowadzone w gospodarstwie rolnym w większych rozmiarach, określonych przez Radę Ministrów, przychodów z wód stojących i z innych źródeł, niepodlegających opodatkowaniu podatkiem obrotowym. W zakresie tej podstawy podatek obliczało się przez zastosowanie stawek procentowych, które były ustalone w rozporządzeniu w granicach od 9 do 17%. Po drugie, podstawę opodatkowania stanowiła powierzchnia użytków rolnych, wyrażona w hektarach i powierzchnia gruntów ornych, wyrażona w hektarach przeliczeniowych, według stanu na dzień 1 stycznia roku podatkowego i podatek obliczało się przez zastosowanie stawek kwotowych.

88 Dostawy obowiązkowe zlikwidowano ustawą z dnia 26 października 1971 r. o zniesieniu obowiązkowych dostaw zbóż, ziemniaków i zwierząt rzeźnych, Dz.U. Nr 27, poz. 253.

89 Zob. J. Drwiłło, *Ewolucja podatku...*, s.106.

90 Zob. J. Jaśkiewicz, *Przeobrażenia struktury systemu podatkowego w Polsce Ludowej*, (w:) Zeszyty Naukowe Wydziału Prawa i Administracji w Gdańsku, Gdańsk 1976, zob. też omówienie zasad reformy podatku gruntowego i jej uzasadnienie D. Jasińska *Reforma podatku gruntowego*, „Finanse” 1972, nr 7, s. 16–33.

91 Zob. omówienie zasad opodatkowania zgodnie z ustawą z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym, M. Pietrewicz, *Opodatkowanie działów specjalnych w indywidualnych gospodarstwach rolnych*, „Finanse” 1975, nr 12, s. 35–44.

Ustawa określała widełki stawek kwotowych – do 420 zł z 1 ha użytków rolnych i do 160 zł z 1 ha przeliczeniowego gruntów rolnych.

Zgodnie z regulacją ustawową norma przeciętnego przychodu szacunkowego wyrażała, uzyskiwany z gospodarstwa rolnego i określony w złotych, ogół pożytków przypadających średnio na 1 ha gruntów, w zależności od położenia miejscowości w odpowiedniej grupie powiatów i strefie ekonomicznej oraz rodzaju użytków rolnych i ich klasy. Norma obejmowała również pożytki z działów specjalnych, nieprzekraczających rozmiarów określonych przez Radę Ministrów.

Prowadzenie działów specjalnych ponad normy określone rozporządzeniem podlegało odrębnym zasadom opodatkowania. W tym zakresie obowiązywało rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 grudnia 1971 r. w sprawie opodatkowania podatkiem gruntowym działów specjalnych.⁹² Rozporządzenie określało minimalne rozmiary działów specjalnych.⁹³

Istotne dla wymiaru podatku było to, że niektóre działki specjalne podlegały doliczeniu do podstawy opodatkowania, natomiast niektóre były opodatkowywane samodzielnie. Sytuacja taka tworzyła znaczne uprzywilejowanie dla działów specjalnych

92 Dz.U. Nr 34, poz. 300. Rozporządzenie to zastąpiło rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1955 r. w sprawie zasad opodatkowania podatkiem gruntowym przychodów osiągniętych przez rolników z działów specjalnych, z wód zamkniętych i z innych źródeł oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 1968 r. w sprawie zasad opodatkowania przychodów z hodowli, chowu i wylęgu drobiu.

93 Zgodnie z tym rozporządzeniem za prowadzone w większym rozmiarze działki specjalne, z których przychody dolicza się do podstawy opodatkowania gospodarstwa rolnego podatkiem gruntowym lub opodatkowuje się odrębnie, uważało się: 1) uprawy gruntowe warzyw i nasiennictwa tych warzyw oraz uprawy gruntowe krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących, jeżeli obszar poszczególnych upraw lub łączny obszar gruntu zajętego pod te uprawy przekraczał w strefach wielkomiejskiej i miejskiej 3.000 m², a w pozostałych strefach 4.000 m², 2) uprawy pieczarek i ich grzybni na powierzchni przekraczającej 50 m², 3) uprawy wymienione w części I pkt. 1–4, 6 i 7 załącznika nr 1 do rozporządzenia bez względu na ich powierzchnię, 4) szkółki drzew i krzewów owocowych i podkładek drzew owocowych w rozmiarach przekraczających 100 sztuk drzew owocowych lub 500 sztuk podkładek drzew owocowych albo łącznie 500 sztuk wszystkich rodzajów bez względu na to, czy na prowadzenie tych szkółek wymagane jest zezwolenie, z wyjątkiem szkółek prowadzonych przez rolnicze spółdzielnie produkcyjne, kółka rolnicze i ich ośrodki rolne oraz spółdzielnie i ich związki zrzeszone w Centrali Rolniczej Spółdzielni „Samopomoc Chłopska” i w Centrali Spółdzielni Ogrodniczych – jeżeli cała produkcja z tych upraw osiągnięta z nadwyżki obszaru podlegającego opodatkowaniu nie została dostarczona w ramach umów kontraktacji, 5) chów drobiu w rozmiarach: a) fermy kurze i kaczce liczące powyżej 600 sztuk kur niosek lub 400 sztuk kaczek niosek, b) fermy produkujące powyżej 1.000 sztuk kurcząt lub 500 sztuk kaczek rocznie, c) zakłady wylęgu drobiu posiadające aparaty wylęgowe o łącznej pojemności komór lęgowych przekraczającej 500 sztuk jaj – jeżeli produkcja nie została zakontraktowana, 6) hodowle jedwabników bez względu na rozmiar, jeżeli cała produkcja nie została dostarczona w ramach umów kontraktacji. Za prowadzone w większym rozmiarze działki specjalne, z których przychody dolicza się do podstawy opodatkowania gospodarstwa rolnego bez względu na to, czy są one osiągnięte w ramach zawartych umów kontraktacji, zgodnie z rozporządzeniem uważane były również: 1) uprawy warzyw i kwiatów pod szklarnią, tj. w inspektach jednorodnych i dwurodnych (belgijskich) oraz w szklarniach zimnych i ogrzewanych – bez względu na powierzchnię inspektów i szklarni, 2) uprawy gruntowe kwiatów – bez względu na powierzchnię, jeżeli uprawa prowadzona jest na sprzedaż, 3) sady w wieku ponad 10 lat na obszarze przekraczającym 1/2 ha gruntu, z wyjątkiem prowadzonych przez jednostki wymienione w ust. 1 pkt 4, 4) wydobywanie piasku, żwiru, kamieni, gliny, glinki itp., jeżeli różnica pomiędzy faktycznym przychodem osiągniętym z tego działu a przychodem obliczonym na podstawie norm przeciętnego przychodu szacunkowego za dany rok podatkowy z części gruntu zajętego na ten cel przekracza 15% przychodu szacunkowego, z wyjątkiem kopalni, które na podstawie przepisów o funduszu gromadzkim na niektóre cele miejscowe są świadczony na fundusz gromadzki (fundusz miasta, dzielnicy, osiedla).

opodatkowanych samodzielnie. W ten sposób ustawodawca mógł kreować politykę rolną w zakresie wspierania określonych rodzajów produkcji rolnej.

Działy specjalne, z których przychody nie podlegają doliczeniu do podstawy opodatkowania podatkiem gruntowym z gospodarstwa rolnego, określał załącznik nr 1 do rozporządzenia.⁹⁴ W załączniku podstawowym kryterium, zgodnie z którym nie doliczano pewnych rodzajów produkcji do podstawy opodatkowania, było zawarcie i wykonanie umowy kontraktacji. W ten sposób stworzono dodatkowe ulgi przede wszystkim w zakresie dochodów uzyskiwanych z produktów kontraktowanych.

Odrębnie ustawodawca potraktował przychody z uprawy pieczarek i ich grzybni oraz chowu drobiu. Podlegały one opodatkowaniu podatkiem gruntowym, zarówno gdy były osiągnane w ramach gospodarstwa rolnego, jak i poza nim.

1.5.2. Sposoby ustalania przychodu z działów specjalnych

Przychód z działów specjalnych ustalano w zależności od rodzaju działu specjalnego. W przypadku uprawy gruntowej warzyw i nasiennictwa tych warzyw oraz uprawy gruntowej krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących, z uprawy pod szkłem, z uprawy pieczarek i ich grzybni, z uprawy gruntowej kwiatów – wysokość podatku ustalano w odniesieniu do normy przeciętnego dochodu szacunkowego dla 1 ha gruntów ornych I klasy lub najwyższej klasy w danym gospodarstwie rolnym.⁹⁵ W przypadku szkółek drzew i krzewów owocowych oraz podkładek drzew owocowych ustalono stawkę sztywną podatku, bez względu na to, w jakiej

94 Załącznik Nr 1 Wykaz rodzajów działów specjalnych prowadzonych w większym rozmiarze, z których przychody nie podlegają doliczeniu do podstawy opodatkowania podatkiem gruntowym z gospodarstwa rolnego. Działy specjalne, z których przychody nie podlegają doliczeniu do podstawy opodatkowania gospodarstwa rolnego: I. pod warunkiem zawarcia i wykonania w całości umowy kontraktacji: 1) uprawa nasion roślin przemysłowych, 2) uprawa roślin leczniczych i nasiennictwa tych roślin, 3) uprawa tytoniu i jego nasiennictwa, 4) uprawa wikliny, 5) uprawa gruntowa warzyw (wraz z nasiennictwem), krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących na całej powierzchni zajętej w gospodarstwie pod te uprawy, 6) uprawa nasion roślin kapustnych (kapusty białej, czerwonej, włoskiej, brukselskiej), kalafiorów, kalarepy i brukwi jadalnej, 7) uprawa nasion wszystkich kwiatów, 8) uprawa pieczarek i ich grzybni na całej powierzchni zajętej w gospodarstwie pod te uprawy, 9) produkcja szkółek drzew i krzewów owocowych oraz podkładek drzew owocowych z całej powierzchni zajętej w gospodarstwie pod taką produkcję, 10) hodowla jedwabników; II. pod warunkiem zakontraktowania produkcji: hodowla, chów i wylęg drobiu; III. okresowo: 1) uprawa warzyw oraz nasiennictwa tych warzyw, prowadzonych w nowo założonych lub odbudowanych szklarniach i inspektach przez okres 3 lat, licząc od roku następującego po jej zaprowadzeniu, 2) uprawa pieczarek i ich grzybni w nowo założonych pieczarkarniach nazimnych przez okres 2 lat, licząc od roku następującego po roku jej zaprowadzenia, 3) w okresie do roku podatkowego 1973 włącznie – uprawa gruntowa warzyw i nasiennictwa tych warzyw w gospodarstwach rolnych położonych: a) na obszarze województw białostockiego, gdańskiego, koszalińskiego, olsztyńskiego, szczecińskiego i zielonogórskiego, b) na obszarze całego kraju w strefach wiejskiej i wiejskiej oddalonej, z wyjątkiem powiatów: wrocławskiego i toruńskiego, województwa bydgoskiego, kutnowskiego, łowickiego, łęczyckiego i łódzkiego, województwa łódzkiego, raciborskiego, województwa opolskiego, jarońskiego, kaliskiego, ostrowskiego, pleszewskiego i średzkiego, województwa poznańskiego oraz grodzisko-mazowieckiego, grójckiego, piaseczyńskiego, pruszkowskiego i sochaczewskiego, województwa warszawskiego.

95 I tak przykładowo ustalono dla uprawy gruntowej kwiatów podstawę opodatkowania – w wysokości 5,4-krotnej normy przeciętnego przychodu szacunkowego, określonej za dany rok podatkowy dla 1 ha gruntów ornych najwyższej klasy danego gospodarstwa rolnego, tak § 3 ust. 4 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 grudnia 1971 r. w sprawie opodatkowania podatkiem gruntowym działów specjalnych. Zob. też A. Hanusz, *Polityka...*, s. 192–193.

grupie powiatów oraz strefie ekonomicznej są one prowadzone. I tak z każdego ara powierzchni szkółek krzewów owocowych i podkładek drzew owocowych podatek wynosił 1.000 zł rocznie, zaś z każdego ara powierzchni szkółek drzew owocowych – 700 zł rocznie.

Przychód z uprawy gruntowej warzyw i nasiennictwa tych warzyw, z uprawy pod szkłem, z krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących, z uprawy pieczarek i ich grzybni oraz ze szkółek drzew i krzewów owocowych oraz podkładek drzew owocowych ustalało się w ten sposób, że do przychodu szacunkowego gospodarstwa rolnego, obliczonego z całego obszaru gospodarstwa rolnego na podstawie norm przeciętnego przychodu szacunkowego, dolicza się przychód obliczony z tych upraw przekraczający powierzchnie minimalne określone przez ustawodawcę. Konstrukcja podatku była więc dosyć skomplikowana i zależna od rodzaju prowadzonych przez rolnika działów specjalnych. Najmniej korzystne były oczywiście konstrukcje zakładające kumulację dochodów z typowej działalności rolniczej i z działalności objętej dodatkowym opodatkowaniem.

W przypadku niektórych rodzajów działów specjalnych dochód ustalano według faktycznego przychodu osiągniętego z danego źródła, ustalonego po zasięgnięciu opinii biegłych. Tak opodatkowane były hodowle jedwabników bez względu na rozmiar, jeżeli cała produkcja nie została dostarczona w ramach umów kontraktacji. Podobnie biegli decydowali o wysokości dochodu do opodatkowania w przypadku uprawy nasion roślin przemysłowych, uprawy roślin leczniczych i nasiennictwa tych roślin, uprawy tytoniu i jego nasiennictwa, uprawy wikliny, uprawy nasion roślin kapustnych (kapusty białej, czerwonej, włoskiej, brukselskiej), kalafiorów, kalarepy i brukwi jadalnej oraz uprawy nasion wszystkich kwiatów.

Ogromne znaczenie dla wymiaru podatku miała kwestia samodzielnego opodatkowania działów specjalnych lub łączenia dochodu z działów specjalnych z dochodem szacunkowym z gospodarstwa rolnego. W większości przypadków doliczano do przychodu szacunkowego całego gospodarstwa rolnego dochód z działów specjalnych produkcji rolnej. Opodatkowano oddzielnie niektóre działy specjalne, tj.: nasiennictwo warzyw z uprawy gruntowej, hodowlę chów i wylęg drobiu, hodowlę jedwabników, uprawę nasion roślin przemysłowych, uprawę roślin leczniczych i nasiennictwa tych roślin, uprawę tytoniu i jego nasiennictwa, uprawę wikliny, nasion roślin kapustnych, kalafiorów, kalarepy i brukwi jadalnej, sadownictwo, uprawę nasion wszystkich kwiatów, uprawę pieczarek i ich grzybni.

Tego rodzaju produkcja była uprzywilejowana, gdyż zdecydowanie premiował ją system oddzielnego rozliczania. System opodatkowania działów specjalnych był różnie oceniany w literaturze. Pojawiały się zdania, iż nie jest on wystarczająco progres-

sywny i tak naprawdę, po bardzo szybkim wejściu w najwyższe progi, stawka była już nie progresywna, ale liniowa.⁹⁶

1.6. Wnioski

W okresie międzywojennym pojawiały się w systemie podatkowym rozwiązania wyróżniające specjalistyczną produkcję rolniczą. Na wiele lat system opodatkowania w tym zakresie ustalił dekret z 30 marca 1946 r. o podatkach komunalnych. Ten akt prawny zawierał stosunkowo rozbudowaną regulację opodatkowania produkcji odpowiadającej kryteriom działów specjalnych. Na uwagę zasługuje powołanie się na rejestry gospodarcze prowadzone przez podatnika, z uwagi na powiązanie opodatkowania z prowadzoną przez podatnika ewidencją na potrzeby podatku. W dekreście pojawiło się obowiązujące do dziś (ze zmianami) pojęcie gospodarstwa rolnego. Pojawiło się także, co szczególnie ważne z punktu widzenia niniejszej pracy, pojęcie działu specjalnego produkcji rolnej oraz określenie, jakie rodzaje produkcji wchodziły w skład tego pojęcia. Jednocześnie zastosowano do działów specjalnych inny niż do typowej produkcji rolnej system opodatkowania.

Konstrukcja opodatkowania rolnictwa pozostała od tego czasu praktycznie niezmieniona. Zmienił się sposób obliczania podatku, zmieniły się stawki, jednak założenia systemu – wysokość podatku gruntowego zależna od wielkości gospodarstwa i rodzaju ziem oraz pewne, szczególne, wyraźnie wyróżnione, rodzaje działalności objęte innym systemem (jednak w ramach regulacji opodatkowania rolnictwa), w którym wysokość obciążeń finansowych zależy od faktycznych przychodów – pozostają dzisiaj takie same jak w roku 1946.

Od końca lat czterdziestych ubiegłego wieku zauważyć można dwie tendencje w regulowaniu sposobu opodatkowania i wysokości obciążeń finansowych specjalistycznej produkcji rolnej. Z jednej strony istotne są potrzeby fiskalne, z drugiej, takie określenie wysokości podatków, aby rolnikom opłacała się jeszcze produkcja wysokospecjalistyczna. Szczególnie gdy miało to związek z produktami dla przemysłu, ustawodawca stosował szereg mechanizmów osłabiających fiskalny wydzźwięk opodatkowania działów specjalnych, traktując zwolnienia jako bezpośredni mechanizm promowania określonych rodzajów produkcji.

Na działy specjalne produkcji rolnej oddziaływały więc dwa przeciwstawne bodźce – znacznie wyższe obciążenie fiskalne deklarowane w dekreście z 30 marca 1946 r. oraz szereg zwolnień stosowanych przez ustawodawcę doraźnie. Opodatkowanie

96 Zob. M. Pietrewicz, *Opodatkowanie...*, s. 53: *Podstawową jednostką produkcyjną od lat jest pomieszczenie (kurnik) na 5, 10 lub więcej tys. kurcząt w jednym rzucie. Taka skala produkcji wymaga podobnego nakładu pracy ludzkiej, jak i chów jednorazowy 1 tys. kurcząt. Udział kosztów stałych w jednostce produktu wraz ze wzrostem skali wytwarzania maleje. Zatem opodatkowanie proporcjonalne jednostki fizycznej wraz ze wzrostem rozmiarów wytwarzania oznaczać może w rzeczywistości opodatkowanie regresywne. W praktyce, wobec powszechnej kontrakcji produkcji kurcząt rzeźnych, mieliśmy do czynienia z wysoką opłacalnością ich produkcji, zwalnianą z podatku z tytułu kontrakcji (poza podatkiem wyrównawczym).*

wanie było zatem wypadkową kilku tendencji – walki z kapitalizmem w rolnictwie, potrzebami związanymi z koniecznością drenażu środków finansowych z rolnictwa oraz koniecznością wzmacniania produkcji rolnej stanowiącej bazę surowcową dla intensywnie rozwijającego się przemysłu.

Istotne dla konstrukcji pojęcia i opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej było rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 czerwca 1955 r. Regulowało ono, znacznie bardziej szczegółowo niż dotychczasowe rozwiązania, opodatkowanie produkcji specjalistycznej i wprowadzało szereg nowych konstrukcji. W późniejszym okresie, po wejściu rozporządzenia w życie, w praktyce, na mocy regulacji ustawowych oraz na skutek szeregu zwolnień i wyłączeń wprowadzanych rozporządzeniami, wiele działów specjalnych nie było opodatkowanych. Większość zwolnień dotyczyło działalności kontraktowanej. Jak stwierdził A. Hanusz, zwolnienia z dodatkowego opodatkowania działów specjalnych były wyrazem realizacji polityki państwa w kierunku popierania określonej działalności gospodarstw rolnych oraz stworzenia warunków dla realizacji rozwoju określonych upraw i innych kultur specjalnych o istotnym znaczeniu dla gospodarki i ludności.⁹⁷ Polityka ta wydaje się być świadoma, gdyż miała na celu wsparcie rodzajów produkcji potrzebnych przemysłowi, odnowienie zniszczonych w czasie wojny sadów, szklarni itd. Ustawodawca – choć czasy były niezbyt sprzyjające samodzielnej działalności na wsi – przynajmniej w rozwiązaniach ustawowych zdawał się rozumieć, iż produkcja owoców, warzyw, odnowienie sadów, stworzenie instalacji szklarniowych, odbudowa stad hodowlanych w hodowli zwierząt futerkowych itd. wymaga dodatkowych wysiłków finansowych i w długofalowej perspektywie czasowe zwolnienie z opodatkowania z pewnością budżetowi się opłaca. Istotne było również, iż produkcja w ramach działów specjalnych produkcji rolnej pozwalała na zaspokojenie potrzeb konsumpcyjnych ludności w zakresie warzyw i owoców, co miało znaczenie ze względu na ówczesne nastroje społeczne.

Z opodatkowania nie były zwolnione uprawy gruntowe warzyw i krzewów owocowych oraz roślin zielnych owocujących oraz uprawy pod szkłem warzyw i kwiatów oraz przychody z sadownictwa w określonym zakresie oraz z wydobywania piasku, żwiru i kamieni, którą to działalność zaliczano do działów specjalnych. Choć i w tym zakresie do 1952 r. przychody w przypadku kontraktacji z upraw gruntowych krzewów owocowych oraz roślin zielnych owocujących nie były objęte opodatkowaniem. Następne lata przyniosły znaczne zaostrzenie polityki fiskalnej w odniesieniu do opodatkowania specjalistycznych działów produkcji rolnej, przede wszystkim poprzez obciążanie na mocy rozporządzeń nowych rodzajów produkcji.

Następny, istotny z punktu widzenia niniejszych rozważań, akt prawny to ustawa z 26 października 1971 r. o podatku gruntowym. Konstrukcja opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej została zachowana. Nadal była to produkcja obciążona podatkiem gruntowym. W niewielkim stopniu zmieniono rodzaje działalności

97 A. Hanusz, *Polityka...*, s. 80.

zaliczane do pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej, przyjęto inne stawki podatkowe. Na uwagę zasługuje szereg mechanizmów regulujących wysokość podatku w zależności od rodzaju działu specjalnego (opodatkowanie samodzielne lub łączne z innymi dochodami, zróżnicowanie opodatkowania w zależności od wielkości i rodzaju produkcji). Konstrukcja podatku, jak podkreśla się w literaturze,⁹⁸ a przede wszystkim ograniczenie progresji podatkowej do skali obowiązującej w podatku gruntowym, było korzystne dla gospodarstw wysokotowarowych, gdyż umożliwiało im zwiększanie produkcji bez progresywnego zwiększania obciążeń podatkowych.

Od roku 1969 należy brać pod uwagę również inny czynnik wpływający znacznie na opodatkowanie produkcji specjalistycznej. Osoby fizyczne prowadzące działalność w zakresie określonych działów specjalnych produkcji rolnej podlegały jednocześnie, obok podatku gruntowego, podatkowi wyrównawczemu, co znacznie podwyższało obciążenia finansowe w interesującym nas zakresie.

2. Podatek wyrównawczy

2.1. Zagadnienia wstępne

Zapędy fiskalne państwa nie ograniczały się do podatku gruntowego. W przypadku niektórych działów specjalnych prowadzonych w większym rozmiarze wprowadzono nowy podatek nazwany podatkiem wyrównawczym. Ustawa z dnia 13 grudnia 1957 r. o podatku wyrównawczym⁹⁹ wprowadzała dodatkowe opodatkowanie osób uzyskujących szczególnie wysokie dochody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym oraz w rozumieniu przepisów o podatku od wynagrodzeń. Rolnictwo początkowo nie było więc objęte tym podatkiem, jako nieobjęte obciążeniami z tytułu podatku dochodowego i podatku od wynagrodzeń.

Od roku podatkowego 1969 objęto działaniem ustawy również rolników. Opodatkowaniu poddano dochody z tytułu upraw sadowniczych i ogrodniczych.¹⁰⁰ Ustawa obowiązywała do 1 stycznia 1976 roku. Natomiast 19 grudnia 1975 r. uchwalono nową ustawę o podatku wyrównawczym,¹⁰¹ która również obejmowała swoim zakresem, zgodnie z art. 1 pkt 6, dochody z niektórych upraw i rodzajów produkcji zwie-

98 *Ibidem*, s. 195–196.

99 Dz.U. Nr 62, poz. 336.

100 Ustawa z dnia 29 kwietnia 1969 r. zmieniająca ustawę o podatku wyrównawczym, Dz.U. Nr 12, poz. 86. O przyczynach wprowadzenia podatku wyrównawczego w rolnictwie zob. D. Jasińska, *Obciążenie podatkowe indywidualnych gospodarstw rolnych*, „Finanse” 1982, nr 3, s. 34–35: *Podatek gruntowy, oparty na normach przeciętnego przychodu szacunkowego, na skutek dysproporcji podstawy wymiaru do produkcji czystej oraz ograniczonego działania progresji podatkowej nie regulował dostatecznie dochodów osiągniętych przez wyspecjalizowane przedsiębiorstwa rolne, charakteryzujące się koncentracją środków produkcji i dużą skalą prowadzonej działalności. Podatek gruntowy wymierzany nawet według najwyższej stawki podatkowej, wynoszącej w 1969 r. 20% podstawy wymiaru, stanowił kilkuprocentowe obciążenie produkcji czystej w przeciętnych gospodarstwach rolnych. Z podanych względów dochody omawianej grupy producentów, poczynając od 1969 r., poddane zostały opodatkowaniu podatkiem wyrównawczym.*

101 Dz.U. Nr 45, poz. 227.

rzędziej, prowadzonych w większych rozmiarach, przekraczające w roku podatkowym wysokość określoną w ustawie. Regulacja ta obowiązywała do 1 sierpnia 1983 r., i zastąpiona została kolejną ustawą o podatku wyrównawczym z dnia 28 lipca 1983 r.¹⁰² Ta regulacja obejmowała dochody z działów specjalnych aż do wejścia w życie ustawy z dnia 24 listopada 1984 r. o podatku rolnym, to jest do 1 stycznia 1985 r. Zasady opodatkowania w wymienionych powyżej ustawach były podobne, jednakże rozporządzeniami zwiększano zasięg podatku i wysokość obciążeń.

2.2. Wprowadzenie podatku wyrównawczego w rolnictwie

Początkowo, od roku 1969, podatkiem wyrównawczym objęto osoby fizyczne i prawne (z wyjątkiem jednostek gospodarki społecznej), które prowadziły w większym rozmiarze uprawy warzyw lub kwiatów gruntowych albo pod szkłem, lub sady albo szkółki drzew i krzewów ozdobnych. Na równi z uprawą gruntową warzyw traktowano uprawę krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących.

Podstawę obliczania podatku wyrównawczego stanowiła nadwyżka powierzchni upraw określana przez Radę Ministrów w drodze rozporządzenia. Rozporządzeniem Rada Ministrów określała również rodzaje działalności rolniczej podlegające opodatkowaniu.¹⁰³ Podatkowi wyrównawczemu podlegała wyłącznie produkcja roślinna. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 kwietnia 1969 r. podatkowi wyrównawczemu podlegała nadwyżka powierzchni upraw ponad 600 arów przeliczeniowych, przy czym przeliczano powierzchnię różnego rodzaju upraw na ar przeliczeniowy. I tak:

- 1) 1 ar uprawy gruntowej warzyw i sadów równa się 1,0 ara przeliczeniowego,
- 2) 1 ar uprawy gruntowej róż (kwiatów i szkółek) równa się 4,0 ara przeliczeniowego,
- 3) 1 ar uprawy gruntowej innych kwiatów równa się 3,0 ara przeliczeniowego,
- 4) 1 m² szklarni ogrzewanej warzyw równa się 0,75 ara przeliczeniowego,
- 5) 1 m² szklarni ogrzewanej kwiatów równa się 1,50 ara przeliczeniowego,
- 6) 1 m² szklarni nieogrzewanej równa się 0,30 ara przeliczeniowego,
- 7) 1 m² inspektów ogrzewanych równa się 0,30 ara przeliczeniowego,
- 8) 1 m² inspektów nieogrzewanych równa się 0,20 ara przeliczeniowego.

Jak widać z powyższego zestawienia, opodatkowaniu podlegała wyłącznie produkcja roślinna specyficznego rodzaju – wysokodochodowa, jednocześnie wymagająca dużych nakładów finansowych i pracy. Wysokość podatku zależała od liczby arów przeliczeniowych. Podatek rósł progresywnie w przedziale powierzchni 600–840

102 Dz.U. Nr 42, poz. 188.

103 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 kwietnia 1969 r. w sprawie podatku wyrównawczego od przychodów z niektórych specjalistycznych działów produkcji rolnej, Dz.U. Nr 14, poz. 99.

arów, a powyżej tej powierzchni stawał się proporcjonalny do wielkości powierzchni z najwyższą stawką 60%. W przedziale 601–760 arów podatek wzrastał z poziomu 50 złotych do poziomu 150 złotych od jednego ara przeliczeniowego, powyżej 760 arów wynosił 150 złotych (przy dochodzie normatywnym równym 250 zł). Zatem progresja miała dosyć ograniczone działanie.¹⁰⁴ Wąsko ustalony próg progresji powodował, iż bardzo szybko przy wzroście powierzchni rolnik osiągał maksymalne opodatkowanie.

W przypadku dochodów ze źródeł pozarolniczych podlegających podatkowi wyrównawczemu jego wysokość określała progresywna skala podatkowa, uzależniona od przekroczenia określonych wielkości przychodów. W przypadku specjalistycznych upraw roślinnych objętych opodatkowaniem podatkiem wyrównawczym decydowała wielkość powierzchni upraw.

Rozporządzenie z dnia 30 kwietnia 1969 r. w sprawie podatku wyrównawczego od przychodów z niektórych specjalistycznych działów produkcji rolnej przewidywało ulgi przy kontraktacji (30%) oraz określało uprawnienia prezydentów wojewódzkich rad narodowych (rad narodowych miast wyłączonych z województw) do ustalania – w zależności od miejscowych warunków i opłacalności produkcji – niższych niż określone w rozporządzeniu przeliczniki z jednostek powierzchni na ary przeliczeniowe dla wszystkich lub niektórych upraw. Rozporządzenie przewidywało również ulgi w przypadku poniesienia określonych wydatków inwestycyjnych.¹⁰⁵

Zgodnie z regulacją obowiązującą od 1969 roku opodatkowaniu podatkiem wyrównawczym w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej podlegały wyłącznie dochody uzyskiwane z upraw ogrodniczych.¹⁰⁶ O opodatkowaniu decydowała powierzchnia danej uprawy oraz odnosząca się do tej powierzchni norma docho-

104 Zob. M. Pietrewicz, *Opodatkowanie działów specjalnych...*, s. 35–36.

105 Zob. rozporządzenie z dnia 30 kwietnia 1969 r. w sprawie podatku wyrównawczego od przychodów z niektórych specjalistycznych działów produkcji rolnej § 8: 1. Podatnikom podatku wyrównawczego, u których powierzchnia upraw nie przekracza 1.000 arów przeliczeniowych, przysługują ulgi podatkowe z tytułu nakładów inwestycyjnych, zwane dalej „ulgami inwestycyjnymi”, jeżeli w okresie od dnia wejścia w życie rozporządzenia do dnia 31 grudnia 1975 r.: 1) wybudują lub rozbudują szklarnie albo przechowalnie, 2) wybudują kotłownie dla ogrzewania szklarni lub zainstalują w nich nowo nabyte kotły, 3) nabędą i zainstalują nowe deszczownie, maszyny (np. sadzarki, opryskiwacze) albo 4) założą nowe lub powiększą istniejące sady, wskutek czego ogólna powierzchnia sadu podatnika wyniesie co najmniej 1 ha. 2. Przy budowie lub rozbudowie szklarni albo zakładaniu lub powiększaniu sadów ogólną ulgę inwestycyjną przysługują tylko od nakładów inwestycyjnych doprowadzających ogólną powierzchnię upraw u danego podatnika do 1.000 arów przeliczeniowych. 3. Za podstawę obliczenia ulgi inwestycyjnej przyjmuje się wartość nakładów inwestycyjnych ustaloną w oparciu o oryginalne dowody (rachunki) zakupu i także dowody na fachową robocizną obcą. 4. Ulgę inwestycyjną stosuje się tylko do nakładów poniesionych ze środków własnych i jeżeli ich wysokość przekracza 10.000 zł, a wartość poszczególnych przedmiotów 1.000 zł. 5. Ulga inwestycyjna wynosi 30% nakładów określonych w ust. 3, nie więcej jednak niż 100.000 zł na podatnika w całym okresie stosowania ulg. 6. Kwotę ulgi inwestycyjnej potrąca się z podatku wyrównawczego. W razie niepotrącenia całej kwoty ulgi w roku podatkowym, w którym inwestycje zostały zakończone lub w którym decyzja w sprawie ulgi została wydana, kwotę ulgi inwestycyjnej potrąca się w okresie do 3 lat, licząc od roku zakończenia inwestycji lub wydania decyzji. 7. W razie zbiegu ulgi inwestycyjnej należnej w podatku gruntowym i w podatku wyrównawczym z tytułu tej samej inwestycji, ulgę inwestycyjną stosuje się tylko w podatku wyrównawczym.

106 Szerzej o podatku wyrównawczym zob. M. Pietrewicz, *Obciążenia...*, s. 25–28; D. Jasińska, *Obciążenia podatkowe...*, s. 28–42.

du szacunkowego. Regulacja przewidywała szereg ulg i zwolnień oraz uprawnień dla terenowych organów administracji państwowej, aby uelastyczyć wymiar podatku i dostosować go do warunków produkcyjnych i opłacalności danych upraw.¹⁰⁷ Zatem inny był system opodatkowania rolników w zakresie podatku wyrównawczego niż pozostałych wysoko zarabiających grup społeczeństwa. Regulacja ta bez zmian obowiązywała do końca 1975 roku.

2.3. Ustawa z dnia 29 grudnia 1975 r. o podatku wyrównawczym

Od 1975 roku wprowadzono jednolity system opodatkowania podatkiem wyrównawczym wszystkich grup podatników – ustalono wspólną kwotę wolną od podatku w wysokości 144.000 złotych oraz wprowadzono ulgi rodzinne. W rolnictwie pozostawiono obciążenia działów specjalnych dotychczas objęte podatkiem wyrównawczym,¹⁰⁸ natomiast zwiększono zakres opodatkowania o uprawy w tunelach foliowych oraz produkcję drobiu rzeźnego i uprawy pieczarek. Nowy zakres opodatkowania obejmował dochody z następujących specjalistycznych działów produkcji rolnej, prowadzonych w większych rozmiarach:

- 1) uprawy gruntowej kwiatów i warzyw, z wyjątkiem kapusty, marchwi i buraka ćwikłowego,
- 2) uprawy kwiatów i warzyw w szklarniach, tunelach foliowych i inspektach,
- 3) uprawy szkółek drzew i krzewów ozdobnych,
- 4) uprawy pieczarek,
- 5) sadownictwa,
- 6) produkcji młodego drobiu rzeźnego (brojlerów).

Ustawa przewidywała również opodatkowanie dochodów z upraw nasiennych, warzyw i kwiatów oraz uprawy truskawek, poziomek, malin, krzewów owocowych, jeżeli uprawy te były prowadzone łącznie z uprawami wymienionymi powyżej lub produkcją młodego drobiu rzeźnego. Natomiast w sytuacji, gdy te uprawy prowadzone były samodzielnie, nie podlegały podatkowi wyrównawczemu.

Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 grudnia 1975 r. w sprawie podatku wyrównawczego wprowadzono nowe normy szacunkowe dochodu.¹⁰⁹ Ustalono je na podstawie badań rzeczywistych kosztów produkcji z roku 1974 oraz opracowań Ministerstwa Rolnictwa i instytutów naukowych,¹¹⁰ miały więc odzwierciedlać praw-

107 W większości województw, wykorzystując te uprawnienia, wprowadzono ulgowe formy opodatkowania w części w ogóle całkowite zwolnienie – zob. M. Pietrewicz, *Obciążenia...*, s. 26.

108 Nowa definicja zawarta była w art. 14 ust. 1: *Osoby fizyczne i prawne – z wyjątkiem jednostek gospodarki uspołecznionej – które prowadzą w większym rozmiarze uprawy warzyw lub kwiatów gruntowe albo pod szkłem lub sady albo szkółki drzew i krzewów ozdobnych – zwane dalej „uprawami”, podlegają podatkowi wyrównawczemu na zasadach określonych w niniejszym rozdziale. Na równi z uprawą gruntową warzyw traktuje się uprawę krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących.*

109 Dz.U. Nr 46, poz. 242. Nowe normy znalazły się w załączniku do rozporządzenia.

110 Zob. M. Pietrewicz, *Opodatkowanie...*, s. 26.

dziwe dane. Zgodnie z rozporządzeniem obliczano podstawę opodatkowania, która następnie obciążona była podatkiem według progresywnej skali. Zgodnie z art. 10 ustawy o podatku wyrównawczym skala ta wynosiła od 10 do 75 %.

Analizowane rozporządzenie przewidywało ulgi z tytułu kontraktacji oraz ulgi inwestycyjne. Pozostawiono też uprawnienia wojewódzkich rad narodowych co do zmian norm dochodu (w granicach 30% w górę lub w dół). Po roku 1975 wszystkie rady narodowe skorzystały z otrzymanych uprawnień do zmiany norm dochodu i w porozumieniu z Ministrem Rolnictwa wprowadziły na swoim terenie niższe normy.¹¹¹

Do powyższej regulacji wprowadzono niewiele zmian przez najbliższe lata. W 1982 roku podniesiono kwotę wolną od podatku – do 204 tys. zł.¹¹² Podniesiono też normy dochodu szacunkowego. W konstrukcji podatku wyrównawczego stosowano progresywną skalę podatkową – od 10% do 75% (co potem zostało przejęte w konstrukcji podatku rolnego od działów specjalnych produkcji rolnej).

Ustawa z dnia 29 grudnia 1975 r. o podatku wyrównawczym znacznie rozszerzyła krąg rolników obciążonym tym podatkiem. W 1975 roku podatek wyrównawczy płaciło 936 gospodarstw, w 1976 roku – 2805 gospodarstw, w 1981 roku – 5200 gospodarstw, a w 1983 ponad 6000 gospodarstw.¹¹³

2.4. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku wyrównawczym

Nowa ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku wyrównawczym¹¹⁴ nie wprowadziła większych zmian do opodatkowania działów specjalnych. W zakresie opodatkowania rolnictwa obowiązywała tylko do 1 stycznia 1985 r.¹¹⁵ Została zastąpiona ustawą z dnia 22 listopada 1984 r. o podatku rolnym. Zmiany dotyczyły przede wszystkim skali podatkowej. Zgodnie z art. 9 ustawy kwota zwolniona od podatku została ustalona na 300.000 zł. W 1984 r. podniesiono tę kwotę do 348.000 zł.¹¹⁶ Powyżej kwoty zwolnionej obowiązywała skala progresywna kończąca się stawką 75% przy dochodach przekraczających 840.000 złotych. Wydano też nowe rozporządzenie, które zwiększało zakres objęcia opodatkowaniem o nasiennictwo kwiatów i wa-

111 Z uprawnień do zmiany norm dochodu (z reguły zmniejszenia) skorzystały wszystkie wojewódzkie rady narodowe, ale w żadnym województwie nie wprowadzono generalnego zwolnienia z podatku. – Zob. M. Pietrewicz, *Obciążenia...*, s. 28.

112 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 sierpnia 1982 r., Dz.U. Nr 26, poz. 192.

113 Zob. M. Pietrewicz, *Opodatkowanie działów specjalnych...*, s. 28

114 Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku wyrównawczym, Dz.U. Nr 42, poz. 188. Ustawa weszła w życie z dniem 1 sierpnia 1983 r. Natomiast zgodnie z art. 16 ust. 2 podatek wyrównawczy należny od dochodów osiągniętych od dnia wejścia w życie ustawy do końca 1983 r. ustala się według stawek skali podatkowej odpowiadających dochodowi za ten czas doprowadzonemu do stosunku rocznego.

115 W całości uchylona została dopiero od 1 stycznia 1992 r. ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych.

116 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 maja 1984 r. w sprawie zmian w podatku wyrównawczym. Dz.U. Nr 28, poz. 145. Była to kwota stanowiąca zgodnie z § 1 rozporządzenia dwukrotność przeciętnej płacy w gospodarce społecznej za rok ubiegły.

ryzw, z wyjątkiem nasiennictwa kontraktowanego oraz o uprawy krzewów owocowych, truskawek, poziomek i malin.¹¹⁷

Nowa regulacja przyniosła również nowe stawki szacunkowe dochodów. Zachowano kumulację dochodów. Miała ona niejako podwójny charakter. Dochody z różnych działów specjalnych były łączone, zaś tak obliczony dochód z działów specjalnych podlegał kumulacji z dochodami pozarolniczymi. Zgodnie z § 4 rozporządzenia za prowadzone w większych rozmiarach uważało się działki specjalne gospodarstwa rolnego, jeżeli dochód obliczony z zastosowaniem norm szacunkowych dochodu z któregośkolwiek rodzaju tych działów, a przy zbiegu różnych rodzajów działów dochód łączny przekracza kwotę wolną od podatku wyrównawczego.

Natomiast w razie osiągnięcia, oprócz dochodów z działów specjalnych gospodarstwa rolnego, innych dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem wyrównawczym, za prowadzone w większych rozmiarach w rozumieniu § 3 rozporządzenia uważano działki specjalne gospodarstwa rolnego, z których dochód obliczony z zastosowaniem norm szacunkowych (ust. 1) przekraczał połowę kwoty wolnej od podatku wyrównawczego.

Rozporządzenie przewidywało ulgi ze względu na kontraktację. Normy szacunkowe dochodu z działów specjalnych gospodarstwa rolnego, z których produkcja została zakontraktowana w wysokości od 50% do 80%, były obniżane o 20%, a w razie zakontraktowania powyżej 80% produkcji, normy były obniżane o 30%, jeżeli umowa kontraktacji została wykonana. Nowe normy szacunkowe ustalone zostały w załączniku do rozporządzenia. Zostały znacznie podwyższone.

2.5. Wnioski

Podstawa opodatkowania w podatku wyrównawczym określona była na podstawie norm dochodu z jednostki powierzchni poszczególnych upraw i hodowli objętych opodatkowaniem.¹¹⁸ Tak więc miała ona charakter szacunkowy. Od konkretnej sytuacji rolnika, od możliwości zmniejszania kosztów i zwiększania przychodów zależało rzeczywiste obciążenie podatkowe. Podobnie jak przy podatku gruntowym zachowano uprawnienia władz terenowych do podwyższania i obniżania norm w granicach 30% w górę lub w dół.

Istotne znaczenie miała kumulacja dochodu, gdyż dochody ustalane przy zastosowaniu szacunkowych norm dochodu z działów specjalnych łączono z przychodami ze źródeł pozarolniczych. Wpływało to znacznie na podniesienie obciążenia podatko-

117 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 lipca 1983 r. w sprawie podatku wyrównawczego, (Dz.U. Nr 42, poz. 189) 1) uprawy gruntowej kwiatów, warzyw i ich nasiennictwa, z wyjątkiem nasiennictwa kontraktowanego i upraw kapusty, marchwi oraz buraka ćwikłowego, 6) uprawy krzewów owocowych, truskawek, poziomek i malin.

118 Zob. D. Jasińska, *Opodatkowanie...*, s. 35

wego. Podatek miał charakter progresywny. Stosunkowo niskie stawki przy niższych dochodach rosły szybko przy przekraczaniu kolejnych progów, aż do bardzo wysokiej granicy.

W podatku były mechanizmy uelastyczniające jego wymiar. W jego konstrukcji występowały ulgi rodzinne – przy kwocie 144 tys. zł podwyższano kwotę wolną od opodatkowania o 12 tys. zł rocznie na każde dziecko oraz na innych krewnych i powinowatych niezdolnych do pracy i pozostających na utrzymaniu oraz o 24 tys. zł na współmałżonka niemającego własnych przychodów.

Instrumentami regulacji podatkowej, tkwiącymi w podatku wyrównawczym, były środki analogiczne do tych w podatku gruntowym, tj. kumulacja podatkowa, progresja podatkowa oraz zasady uelastycznienia obciążenia ze względu na stan rodzinny. Kumulacja podatkowa w podatku wyrównawczym miała szerszy zakres niż w podatku gruntowym, obejmowała bowiem, poza dochodami z produkcji rolnej, ustalonymi przy zastosowaniu szacunkowych norm dochodu, także przychody osiągnięte ze źródeł pozarolniczych.

Podkreślić należy, że podatek wyrównawczy występował obok podatku gruntowego. Stosowanie do działów specjalnych konstrukcji zawartych w podatku gruntowym było korzystne dla gospodarstw wysokotowarowych. Podatek wyrównawczy miał zadanie zdjąć nadwyżkę finansową przede wszystkim właśnie z dużych, specjalistycznych gospodarstw, przede wszystkim ogrodniczych, które miały dużą, wysoko dochodową produkcję. Tego rodzaju podwójne obciążenie z pewnością nie wpływało proprodukcyjnie.

W literaturze z okresu obowiązywania podatku dominuje jego krytyczna ocena ze względu na antybodźcowy charakter. Pojawiały się postulaty zniesienia podatku wyrównawczego, co miałoby mieć pozytywny wpływ na produkcję rolną.¹¹⁹ Z dzisiejszej perspektywy typowo fiskalny charakter podatku oraz jego ideologiczny wymiar nie budzą wątpliwości.

3. Opodatkowanie działów specjalnych w latach 1985–1990

3.1. Zagadnienia wstępne

Ustawa o podatku rolnym z dnia 22 listopada 1984 r. wprowadziła nowy system opodatkowania rolnictwa, znacznie zmieniony w stosunku do rozwiązań wcześniej obowiązujących. Wprowadzony podatek składał się z powszechnego podatku dochodowego od gruntów oraz podatku rolnego od dochodów z działów specjalnych, stosowanego w przypadku rolników prowadzących wyspecjalizowaną produkcję rol-

119 Zob. dyskusja na temat nowo projektowanego podatku rolnego i oceny funkcjonowania podatku wyrównawczego omawiana w: M. Drygas, E. Wieteska, *Nowy podatek rolniczy*, „Wieś Współczesna” 1983, nr 10, s. 141–144.

czą w rodzajach i rozmiarach określonych w ustawie. Nowy podatek zastąpił trzy obciążenia finansowe występujące w rolnictwie: podatek gruntowy, podatek wyrównawczy oraz wpłatę na fundusz gminny.¹²⁰

Podatek rolny od gruntów wprowadził konstrukcję obowiązującą, z drobnymi zmianami, do dzisiaj.¹²¹ Podstawę opodatkowania stanowi liczba hektarów przeliczeniowych znajdujących się w danym gospodarstwie. Hektary przeliczeniowe ustala się na podstawie tabeli uzależniającej przeliczniki od rodzaju i jakości gruntów rolnych oraz zaliczenia do danego okręgu podatkowego. Definicja gospodarstwa rolnego początkowo obejmowała obszar użytków rolnych o powierzchni powyżej 0,5 ha¹²² i tylko grunty gospodarstw rolnych opodatkowane były podatkiem rolnym od gruntów. Ustawa przewidywała opodatkowanie gospodarstw rolnych według stawek zależnych od ceny kwintala żyta oraz od hektara przeliczeniowego.¹²³

Podatek rolny od dochodów z działów specjalnych zastąpił obowiązujące w tym zakresie rozwiązania w podatku gruntowym od przychodów z działów specjalnych oraz w podatku wyrównawczym. Nowa konstrukcja obciążenia działów specjalnych produkcji rolnej oparła się na konstrukcji istniejącej w podatku wyrównawczym.¹²⁴ Grunty pod działami specjalnymi produkcji rolnej były opodatkowane podobnie jak grunty gospodarstw rolnych, dochodziło jednak o dodatkowe obciążenie związane z opodatkowaniem samej produkcji w zakresie działów specjalnych.

Od 1985 roku, od wejścia w życie ustawy, do końca 1991 roku w zakresie opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej obowiązywała ustawa o podatku rolnym. Od 1 stycznia 1992 r. wprowadzono nową regulację ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych, uchylając moc obowiązującą przepisów ustawy o podatku rolnym w tym zakresie.¹²⁵

120 Zob. A. Stelmachowski, B. Zdziennicki, *Prawo rolne*, wyd. II, Warszawa 1987, s. 112. *Ustawa o podatku rolnym połączyła w jedno świadczenie podatkowe trzy różne poprzednio obowiązujące tytuły obciążeń rolnictwa (podatek gruntowy, podatek wyrównawczy i wpłatę na fundusz gminny). Jest to istotne uproszczenie i uporządkowanie obowiązujących rozwiązań finansowych.* Zgodnie z art. 19 ustawy utraciły moc: 1) ustawa z dnia 11 listopada 1965 r. o rozszerzeniu uprawnień gromadzkich rad narodowych w zakresie podatkowym oraz o usprawnieniu w gromadach wymiaru i poboru podatków i innych należności pieniężnych (Dz.U. Nr 46, poz. 288), 2) ustawa z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym (Dz.U. Nr 27, poz. 254 i z 1974 r. Nr 38, poz. 230), 3) przepisy ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku wyrównawczym (Dz.U. Nr 42, poz. 188) w zakresie dotyczącym opodatkowania dochodów z niektórych rodzajów upraw i produkcji zwierzęcej.

121 Szerzej M. Pietrewicz, *Obciążenia podatkowe...*, s. 75–78.

122 Od 1 stycznia 1990 roku minimalna powierzchnia gospodarstwa rolnego w ustawie o podatku rolnym wynosi 1 ha użytków rolnych (1 ha przeliczeniowy) – zmiana wprowadzona ustawą z dnia 24 lutego 1989 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników indywidualnych i członków ich rodzin oraz o zmianie ustawy o podatku rolnym. Dz.U. Nr 10, poz. 53. Od 1 stycznia 2003 roku opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają również użytki rolne niebędące gruntami gospodarstw rolnych, tylko zmieniona jest stawka opodatkowania. ustawa z dnia 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, Dz.U. Nr 200, poz. 1680.

123 Konstrukcja ta obowiązuje do dzisiaj właściwie w niezmienionej formie.

124 Zob. M. Pietrewicz, *Obciążenia podatkowe...*, s. 78–80.

125 Teksty pierwotne: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (art. 42), Dz.U. Nr 21, poz. 86, ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 58), Dz.U. Nr 80, poz. 350.

W ustawie z 22 listopada 1984 r. o podatku rolnym znalazła się definicja działów specjalnych produkcji rolnej.¹²⁶ Ustawa wymieniała rodzaje produkcji rolnej uważane za działy specjalne. Jednocześnie Rada Ministrów zachowała uprawnienia do określenia w drodze rozporządzenia, które z wymienionych w ustawie rodzajów upraw i produkcji zwierzęcej ze względu na ich rozmiary lub wiek upraw nie stanowią działu specjalnego produkcji rolnej. Możliwe było również, po zasięgnięciu opinii właściwych komisji sejmowych, uznanie za dział specjalny produkcji rolnej innej uprawy i rodzaju produkcji zwierzęcej niż wymienione w ustawie i w ten sposób rozciągnięcie opodatkowania na rodzaje działalności niewymienione w ustawie.

3.2. Podstawa opodatkowania

Zgodnie z art. 1 ust. 1 analizowanej ustawy opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegały określone w ustawie grunty indywidualnych i uspołecznionych gospodarstw rolnych oraz dochody z niektórych rodzajów upraw i produkcji zwierzęcej, zwanych dalej działami specjalnymi produkcji rolnej.

Dochód z działów specjalnych produkcji rolnej stał się samodzielnym przedmiotem opodatkowania. Już nie było, obowiązującej od końca wojny, konstrukcji doliczania przychodów do podstawy opodatkowania podatkiem gruntowym. Zgodnie z art. 7 ustawy o podatku rolnym podstawą opodatkowania był dochód z działów specjalnych produkcji rolnej, obliczony przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej jednostki powierzchni upraw lub jednostek produkcji zwierzęcej. Przy uprawach był to 1 ar lub 1 m², przy produkcji zwierzęcej – 1 sztuka.

Ustawa zawierała więc dwie samodzielne konstrukcje podatkowe – inne dla gruntów rolnych, inne dla specjalistycznych rodzajów produkcji. Zasady ustalania podstawy opodatkowania zostały określone po raz pierwszy zupełnie odmiennie. Zgodnie z art. 1 ust. 4 ustawy o podatku rolnym za działy specjalne produkcji rolnej dla celów podatku rolnego uważało się:

- 1) uprawy w szklarniach, tunelach foliowych i inspektach oraz uprawy grzybów i ich grzybni,
- 2) uprawy kwiatów w gruncie oraz ich nasiennictwo,
- 3) uprawy krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących,
- 4) szkółki drzew i krzewów ozdobnych,
- 5) sady jabłoniowe,
- 6) fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego,

126 Zob. też M. Pietrewicz, *Obciążenia podatkowe...*, s. 111: *Są to rodzaje produkcji rolnej (intensywne uprawy i hodowle) wymagające daleko posuniętej specjalizacji i przynoszące duże dochody (uprawy szklarniowe, sady, fermy drobiu itp.). Istnieje od dawna problem nadmiernej rozpiętości dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej.*

7) wylęgarnie drobiu,

8) hodowlę i chów zwierząt futerkowych.

Definicję działów specjalnych uproszczono oraz ograniczono. Przesunięto ciężar ścisłego zdefiniowania przedmiotu opodatkowania do rozporządzenia. Całkowicie wyłączono z opodatkowania uprawę gruntową warzyw, uprawy sadów, drzew owoców pestkowych (wiśni, czereśni, śliw) oraz grusz. Wyłączono również dochody z upraw roślin przemysłowych, hodowli jedwabników oraz ryb w wodach stojących. W tym zakresie zmieniono podstawę opodatkowania w stosunku do rozwiązań wcześniejszych. Przyczyną było większe zapotrzebowanie przede wszystkim na warzywa oraz niska rentowność niektórych rodzajów produkcji.¹²⁷ Poprzez zmniejszenie obciążeń podatkowych ustawodawca chciał zwiększyć motywację do ich rozwoju.¹²⁸

Mimo iż podatek od działów specjalnych uregulowano w tej samej ustawie co podatek od typowej produkcji rolniczej, to jednak były to zupełnie odrębne konstrukcje. Podatek rolny był uzależniony od wielkości gospodarstwa (liczby hektarów przeliczeniowych), strefy ekonomicznej. Jego wielkość liczono w kwintalach żyta, dodając czynnik, w dużej części losowy, wielkości cen żyta, do wyznaczania wysokości obciążenia w danym roku. Natomiast podatek rolny od działów specjalnych liczony był od szacunkowego dochodu, więc jego konstrukcja była zupełnie inna. Jego stawki były wyznaczone w złotych, nie w mierniku naturalnym. Oddzielnie liczono podstawy opodatkowania, brak było jakichkolwiek kumulacji.¹²⁹ Wielkość podatku rolnego zależała od czynników stałych (rodzaju gruntów rolnych, klasy gruntów, okręgu podatkowego) oraz czynnika ekonomicznego – ceny żyta, natomiast wysokość obciążenia fiskalnego działów specjalnych powiązana była bezpośrednio z wielkością produkcji.

Normy dochodu jednostkowego zostały ustalone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 1984 r. w sprawie podatku rolnego.¹³⁰ Normy te przedstawione zostały w tabeli nr 6. W założeniach stawki norm szacunkowych miały być dostosowywane do sytuacji oraz uwzględniać inflację. Jednak nowe normy wprowadzono dopiero w 1990 r. (tabela nr 1).¹³¹

127 Na niską rentowność niektórych upraw, na przykład uprawy gruntowej warzyw, jako przyczynę wyłączenia z opodatkowania zwraca uwagę D. Jasińska, *Zasady nowego podatku...* s. 29; por. też M. Pietrewicz, *Obciążenia podatkowe...*, s. 95: *Ze zmienionego przedmiotowego zakresu podatku rolnego od dochodów z działów specjalnych mogłoby wynikać dążenie ustawodawcy do tworzenia lepszych ekonomicznych warunków produkcji w dziedzinach, w których odczuwa się deficyt produkcji. Znajduje to wyraz w wyłączeniu spod działania tego podatku uprawy ziół, owoców pestkowych i grusz, produkcji sadzonek drzew i krzewów owocowych, warzyw w uprawie polowej, roślin przemysłowych, hodowli jedwabników oraz ryb w stawach. Powierzchnie pod tymi uprawami opodatkowuje się według zasad podatku rolnego od gruntów.*

128 Zob. A. Hanusz, *Polityka...*, s. 234; też M. Pietrewicz, *Próba oceny...* s. 53.

129 Choć kumulację zachowano co do dochodów pozarolniczych. Zob. A. Hanusz, *Polityka...*, s. 246.

130 Dz.U. Nr 58, poz. 294.

131 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1990 r. w sprawie podatku rolnego, Dz.U. Nr 3, poz. 18.

Tabela nr 1

Tabela rodzajów i rozmiarów działów specjalnych produkcji rolnej oraz norm szacunkowych dochodu dla wymiaru podatku rolnego

Lp.	Rodzaj upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw i produkcji	Roczna norma szacunkowa dochodu w zł
1	2	3	4
1	Róże w uprawie gruntowej – powyżej 0,15 ha	100 m ²	3.000
2	Inne kwiaty w uprawie gruntowej – powyżej 0,15 ha	100 m ²	3.000
3	Nasiennictwo kwiatów, z wyjątkiem reprodukcji cebul kwiatowych – powyżej 0,20 ha	100 m ²	700
4	Nasiennictwo kwiatów – reprodukcja cebul kwiatowych – powyżej 0,15 ha	100 m ²	3.000
5	Krzewy owocowe, rośliny zielne owocujące – powyżej 0,40 ha	100 m ²	500
6	Szkółki drzew i krzewów ozdobnych – powyżej 0,10 ha	100 m ²	1.500
7	Sady jabłoniowe – powyżej 0,25 ha	100 m ²	1.000
8	Uprawy w szklarniach ogrzewanych – powyżej 25 m ²		
	a) kwiaty	m ²	1.300
	b) warzywa	m ²	300
9	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych – powyżej 50 m ²		
	a) kwiaty	m ²	650
	b) warzywa	m ²	200
10	Uprawy w szklarniach zimnych i tunelach foliowych nieogrzewanych – powyżej 100 m ²		
	a) kwiaty	m ²	850
	b) warzywa	m ²	100
11	Uprawy w inspektach – powyżej 150 m ²	m ²	100
12	Uprawy grzybów i ich grzybni – powyżej 25 m ² powierzchni uprawowej	m ²	450
13	Wylęgarnie drobiu	sztuka	4
14	Młody drób rzeźny (brojlery):		
	a) kurczęta – powyżej 500 sztuk	sztuka	4
	b) kaczki czterotygodniowe – powyżej 500 sztuk	sztuka	4

Geneza i ewolucja opodatkowania specjalnych rodzajów produkcji rolnej

	c) kaczk starsze – powyżej 400 sztuk	sztuka	8
	d) indyki – powyżej 300 sztuk	sztuka	8
15	Fermy drobiu:		
	a) kury, kaczk – nioski – powyżej 100 sztuk	sztuka	150
	b) gęsi, indyki – nioski – powyżej 80 sztuk	sztuka	200
16	Zwierzęta futerkowe kontraktowane		
	a) lisy i jenoty	od 1 samicy stada podstawowego	6.000
	b) norki	od 1 samicy stada podstawowego	2.000
	c) tchórzofretki	od 1 samicy stada podstawowego	500
	d) nutrie powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego	od 1 samicy stada podstawowego	1.000
17	Zwierzęta futerkowe niekontraktowane		
	a) lisy i jenoty	od 1 samicy stada podstawowego	39.000
	b) norki	od 1 samicy stada podstawowego	20.000
	c) tchórzofretki	od 1 samicy stada podstawowego	3.000
	d) nutrie powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego	od 1 samicy stada podstawowego	4.000

Źródło: Załącznik nr 2 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 1984 r. w sprawie podatku rolnego

Stawki zawarte w tabeli zamieszczonej powyżej nowelizowano tylko raz, podwyższając je około 10-krotnie rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1990 r. w sprawie podatku rolnego. Nowe stawki obowiązywały do 1 stycznia 1992 r., do dnia wejścia w życie ustaw o podatku dochodowym.

Zgodnie z art. 7 ust. 4 na wniosek podatnika podstawa opodatkowania mogła być ustalana na podstawie faktycznych przychodów i wydatków stanowiących koszty uzyskania przychodu w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, pod warunkiem prowadzenia ksiąg wykazujących te przychody i wydatki. O zamiarze założenia ksiąg podatnik był obowiązany zawiadomić właściwy urząd skarbowy przed rozpoczęciem roku podatkowego. Rolnik miał więc wybór między rozliczaniem się na podstawie stawek szacunkowych lub na podstawie rzeczywistych dochodów. Taka konstrukcja

została później przejęta przez ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych i obowiązuje również obecnie.

3.3. Stawka podatku

Stawka podatku była skonstruowana jako procent od dochodu szacunkowego miała charakter progresywny. Maksymalna stawka podatku o zaporowej wysokości 75% ustalona została na podstawie kryteriów polityczno–ustrojowych, a nie gospodarczych. W warunkach ciągłego niedoboru owoców, warzyw oraz mięsa ustalanie tak wysokich stawek podatkowych z pewnością nie było społecznie pożądane, ale wpisywało się w politykę państwa.

Opodatkowanie było progresywne. Ustawa zawierała 16 progów podatkowych. Skala podatkowa wynosiła od 10% przy dochodach do 400.000 zł, do 75% przy dochodach przewyższających 1.500.000 zł.¹³² Brak było kwoty zwolnionej z opodatkowania. Skalę zmieniono tylko raz – ustawą z dnia 28 grudnia 1989 r.¹³³ Uproszczono i wprowadzono cztery progi podatkowe. Do 4 mln zł opodatkowanie wynosiło 10%. Najwyższa stawka wynosiła 50% dla dochodów powyżej 10 mln zł.

Progresja została zachowana po wprowadzeniu podatku dochodowego od osób fizycznych. Stawki zaraz po wprowadzeniu podatku dochodowego od osób fizycznych to 20%, 30%, 40%.¹³⁴ W przypadku osób prawnych stawka wynosiła 20%.¹³⁵

Jednocześnie zgodnie z art. 7 ustawy o podatku rolnym w przypadku osiągnięcia dochodów z różnych działów specjalnych produkcji rolnej, lub nawet jeżeli rolnik osiąga inne dochody objęte podatkiem wyrównawczym lub podatkiem dochodowym lub objęte opłatą skarbową dochody z wykonywania rzemiosła, dochody te sumuje się. Podatek był ustalany od łącznych dochodów ze wszystkich zsumowanych źródeł, przy zastosowaniu stawki z określonej skali dla odpowiedniej sumy dochodu przewidzianej dla podatku rolnego od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Było to oczywiście niekorzystne dla osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej. I powodowało nadmierne obciążenie osób, które pracowały nie tylko w rolnictwie.

Podatkowi rolnemu od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej podlegały również gospodarstwa uspołecznione. Jednak zgodnie z założeniami systemu był to podatek o wiele mniej uciążliwy. W państwowych gospodarstwach rolnych bez względu na wysokość dochodu obowiązywała stawka 10%. Natomiast w rolniczych spółdzielniach produkcyjnych podatek ten wymierzano od dochodu przypadającego

132 Dz.U. z 1984 r. Nr 52, poz. 268.

133 Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, Dz.U. Nr 74, poz. 443.

134 Art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu pierwotnym.

135 Art. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu pierwotnym.

na rodzinę zrzeszoną w spółdzielni. I w takim wypadku obowiązywała progresywna skala przewidziana w ustawie.

M. Pietrewicz podkreślał, iż obciążenia podatkowe osób prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej były bardzo wysokie w stosunku do obciążeń innych grup objętych opodatkowaniem z tytułu wysokich dochodów.¹³⁶ Przewyższały obciążenia dobrze zarabiających grup ludności objętych podatkiem wyrównawczym. Nowa regulacja znacznie zwiększyła opodatkowanie działów specjalnych, choć porównanie nie jest proste z uwagi na wcześniejsze obciążenie analizowanej działalności oprócz podatku gruntowego również podatkiem wyrównawczym.

3.4. Obowiązek podatkowy przy prowadzeniu działów specjalnych

Ustawa o podatku rolnym regulowała obowiązek podatkowy, jeżeli chodzi o typową produkcję rolną. Zgodnie z art. 3 ust. 1 obowiązek podatkowy w podatku rolnym od gruntów ciążył na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach gospodarki uspołecznionej będących w dniu 1 stycznia roku podatkowego właścicielami lub samoistnymi posiadaczami gospodarstw rolnych.

W przypadku działów specjalnych również powiązано powstanie obowiązku podatkowego z posiadaniem gruntu, jednak nie było warunku związanego z wielkością tego gruntu ani jego rodzajem. Zgodnie z regulacją ustawową obowiązek podatkowy w podatku rolnym od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej ciążył na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach gospodarki uspołecznionej będących właścicielami lub samoistnymi posiadaczami gruntu od miesiąca, w którym rozpoczęto prowadzenie działów specjalnych na tym gruncie.

Inaczej był uregulowany obowiązek podatkowy w przypadku chowu zwierząt futerkowych przez osoby fizyczne. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciążył na właścicielu zwierząt, jeżeli własność zwierząt została udokumentowana i potwierdzona przez organizacje społeczno-zawodowe lub spółdzielnie hodowców drobnego inwentarza.

3.5. Ulgi i zwolnienia

Podatnikom podlegającym podatkowi rolnemu przysługiwały ulgi określone w ustawie o podatku rolnym. Były to ulgi z tytułu inwestycji oraz modernizacji budynków gospodarczych, obiektów i urządzeń służących do produkcji rolnej, a także inwestycji polegających na budownictwie mieszkaniowym w gospodarstwach nowo tworzonych na gruntach zakupionych z Państwowego Funduszu Ziemi lub podlegających przepisom o osadnictwie rolnym, z tytułu nabycia gruntów lub przyjęcia gruntów w trwałe zagospodarowanie przez jednostki gospodarki uspołecznionej, z tytułu

136 M. Pietrewicz, *Obciążenia podatkowe...*, s. 90.

położenia gruntów na terenach podgórskich i górskich, kłęsk żywiolowych oraz spełniania obowiązku służby wojskowej lub jej form zastępczych.

Najistotniejsza, z punktu widzenia działów specjalnych produkcji rolnej, była ulga inwestycyjna. Jej wysokość nie mogła przekraczać 60% kwoty podatku rolnego, należnego w danym roku podatkowym. Ulga inwestycyjna z tytułu tej samej inwestycji nie mogła być stosowana dłużej niż przez 15 lat.

Szczegółowe zasady stosowania ulg regulowało rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 1984 r. w sprawie podatku rolnego.¹³⁷ Zgodnie z rozporządzeniem podatnikom podatku rolnego przysługiwała ulga inwestycyjna, jeżeli wybudowali lub dokonali modernizacji: budynków gospodarczych, szklarni, kotłowni do ogrzewania obiektów produkcyjnych lub zainstalowania nowo nabytych kotłów, obiektów przeznaczonych do produkcji drobiu rzeźnego, niosek i zwierząt futerkowych, obiektów do produkcji grzybów i ich grzybni, magazynów paszowych, chłodni i przechowalni, deszczowni, urządzeń melioracyjnych lub urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód). Ulga inwestycyjna przysługiwała także z tytułu założenia nowych lub powiększenia istniejących sadów jabłoniowych.

Ulga inwestycyjna polegała na odliczeniu od podatku 25% wartości ubezpieczeniowej nowego obiektu, określonej przez Państwowy Zakład Ubezpieczeń, a w przypadku inwestycji melioracyjnej i zaopatrzenia gospodarstw w wodę oraz pozostałych inwestycji i modernizacji – 25% wkładu podatnika, udokumentowanego odpowiednimi rachunkami.

Zgodnie z rozporządzeniem, podatnikom prowadzącym działy specjalne produkcji rolnej przysługiwały ulgi związane z inwestycjami związanymi z tymi działami. Ponieważ obciążenie podatkowe było duże, ulga miała swoje poważne znaczenie ekonomiczne. Pozwalała na znaczne obniżenie podstawy opodatkowania, co w przypadku maksymalnego opodatkowania w wysokości 75% dochodów było znacznym zmniejszeniem obciążenia fiskalnego. Natomiast podatnikom nie przysługiwały ulgi rodzinne ani ulga z tytułu budowy domu mieszkalnego, występujące w przypadku działalności pozarolniczej objętej podatkiem wyrównawczym.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 1990 r. w sprawie podatku rolnego, zawierało szereg dodatkowych możliwości obniżenia podatku. Normy szacunkowe dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, z wyłączeniem chowu i hodowli zwierząt futerkowych, obniżało się o 20%, jeżeli produkcja została zakontraktowana w wysokości od 50 do 80%, a o 30% w razie zakontraktowania powyżej 80% produkcji, pod warunkiem, że umowa kontraktacji została wykonana. Natomiast w przypadku upraw krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących normy sza-

137 Dz.U. Nr 58, poz. 294.

cunkowe dochodu obniżało się w wysokości określonej w ust. 2, jeżeli została zakontraktowana produkcja z powierzchni 0,40 ha, a ponadto 50 do 80% lub ponad 80% produkcji z powierzchni podlegającej podatkowi rolnemu od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Normy szacunkowe dochodu z chowu i hodowli zwierząt futerkowych kontraktowanych stosowało się, gdy zostały zakontraktowane skóry przychówku od pełnej liczby samic stada podstawowego i umowa kontraktacji została wykonana.¹³⁸

Rozporządzenie preferowało również określone rodzaje nowo powstających działów specjalnych, określając, iż nie stanowią działu specjalnego produkcji rolnej, bez względu na rozmiary:

- 1) sady jabłoniowe w okresie 7 lat po roku, w którym zostały założone,
- 2) uprawy krzewów owocowych w okresie 2 lat po roku nasadzenia,
- 3) uprawy truskawek, poziomek i malin w roku nasadzenia,
- 4) szkółki róż do końca roku, w którym nastąpiła okulizacja.

Zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy o podatku rolnym wojewódzkie rady narodowe miały uprawnienie do obniżania lub podwyższania norm dochodu na terenie danego województwa w granicach do 20%, kierując się miejscowymi uwarunkowaniami oraz opłacalnością produkcji. Obowiązywały też ulgi z tytułu kontraktacji – w zależności od poziomu kontraktacji produkcji podatek obniżano od 20 do 30%.

3.6. Wnioski

W literaturze przedmiotu podkreślano, jako zasadniczą zaletę systemu, zdecydowane uproszczenie formalnej strony systemu podatkowego.¹³⁹ I rzeczywiście, regulacja zawarta w ustawie o podatku rolnym jest znacznie bardziej przejrzysta w stosunku do rozwiązań wcześniejszych. Konstrukcja ustawowa była prosta i logiczna, w założeniu miała poprzez stosowanie stawek niezależnych od dochodu w przypadku typowej działalności rolniczej promować wyższą produkcję w gospodarstwach rolnych i wpływać pozytywnie na wydajność pracy w rolnictwie. Natomiast w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej widoczny był cel fiskalny – poprzez stosowanie wysokiej progresji podatkowej.¹⁴⁰

Sporo zmian dokonano w stosunku do poprzedniej regulacji.¹⁴¹ Większość tych zmian zwiększała obciążenia podatkowe. W stosunku do podatku wyrównawczego

138 Szerzej A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, s. 248.

139 M. Pietrewicz, *Obciążenia...*, s. 88–90.

140 *Zakłada się tu prostą logikę – im wyższa produkcja rolna, tym relatywnie niższe obciążenie podatkowe. W zakresie działów specjalnych tylko do pewnej kwoty dochodu podatek ma charakter proporcjonalny, powyżej obowiązują stawki progresywne.* A. Stelmachowski, B. Zdziennicki, *Prawo rolne*, wyd. II, Warszawa 1987, s. 111.

141 Szerzej M. Pietrewicz, *Próba oceny systemu podatkowego w rolnictwie*, „*Więść Współczesna*” 1987, nr 12, s. 50–53. Szerzej o opodatkowaniu działów specjalnych w ustawie o podatku rolnym, por. B. Brzeziński, *Podatek rolny*, Warszawa–Poznań–Toruń 1988, s. 28–55.

zniesiono kwoty wolne od podatku, choć ich funkcje miały przejąć minimalne wielkości produkcji, od których zaczynało się opodatkowanie. Jednak te minima ustalono na niskim poziomie. Zniesiono ulgi rodzinne, podniesiono normy szacunkowe dochodu z jednostki produkcji (z wyjątkiem produkcji brojlerów i warzyw w inspektach i szklarniach nieogrzewanych), zmniejszono powierzchnie lub rozmiary produkcji, które są wyłączone z opodatkowania (w przypadku sadów i ferm drobiu), zmieniono przedmiot opodatkowania (niektóre uprawy włączono, niektóre wyłączono z opodatkowania).

Zmiany te przyniosły rezultat w postaci ogromnego wzrostu liczby podatników. Liczba płatników podatku od działów specjalnych wzrosła z około 1 tys. w roku 1983 do 105 tys. w roku 1985.¹⁴² Był to skutek przede wszystkim znacznego obniżenia powierzchni lub rozmiarów produkcji zwierzęcej, powodującej zaliczenie dochodu z całej powierzchni lub produkcji zwierzęcej do podstawy opodatkowania – szczególnie w przypadku sadów jabłoniowych, produkcji grzybów i drobiu rzeźnego i niesnego.

W pewnym stopniu zmiana przedmiotowego zakresu podatku rolnego mogła wynikać z chęci stworzenia lepszych ekonomicznie warunków do produkcji, której brakowało na rynku.¹⁴³ Wyłączono z opodatkowania uprawę ziół, owoców pestkowych i grusz, produkcję sadzonek drzew i krzewów owocowych, warzyw w uprawie gruntowej, hodowlę jedwabników oraz ryb w stawach. Te rodzaje produkcji objęte były opodatkowaniem wyłącznie od gruntów na nie zajętych. Zakres opodatkowania został zmieniony w stosunku do rozwiązań poprzednich. Uprawy roślin przemysłowych, hodowla jedwabników,¹⁴⁴ ryby w wodach stojących, uprawa gruntowa warzyw uprawa sadów drzew owoców pestkowych (wiśni, czereśni, śliw, moreli, brzoskwiń) oraz grusz¹⁴⁵ – te rodzaje produkcji zostały wyłączone z opodatkowania.¹⁴⁶

Dochody z prowadzenia działów specjalnych stanowiły zupełnie odrębne, samodzielną źródło opodatkowania i nie podlegały kumulacji z dochodami z typowej produkcji rolniczej, co było nowością w stosunku do obowiązujących wcześniej rozwiązań. Natomiast dochody te podlegały kumulacji z dochodami z działalności pozarolniczej.

Konstrukcja podatku rolnego była stosunkowo prosta, ale zawierała w sobie dwa różne mechanizmy podatkowe. Opodatkowaniu podlegały grunty gospodarstwa rolnego użytkowane w sposób typowy dla gospodarki rolnej. Jednocześnie podatek rolny służył opodatkowaniu niektórych działów specjalnych, uważanych za wysokodo-

142 M. Pietrewicz, *Próba oceny* ...s. 53.

143 *Ibidem*, s. 54–55.

144 Hodowla jedwabników trafiła do opodatkowania w podatku dochodowym – ściśle rzecz biorąc produkcja kokonów.

145 Z chwilą wprowadzenia opodatkowania podatkiem dochodowym (1 stycznia 1992 r.) wyłączono z opodatkowania wszystkie sady, w tym najpopularniejsze jabłoniowe.

146 Szerzej o motywach zmian D. Jasińska, *Zasady nowego podatku*... s. 55.

chodowe rodzaje produkcji rolnej. W przypadku typowej produkcji podatek rolny miał charakter promujący wyższą dochodowość, efektywność, wydajność pracy. Zrezygnowano również z progresji. Ponieważ wysokość podatku nie zależała od poziomu dochodów rolnika, przy większej produkcji i większych dochodach obciążenie podatkowe – stałe przy tej samej powierzchni – było w stosunku do dochodów mniejsze.¹⁴⁷

W przypadku działów specjalnych produkcji rolnej nowy podatek zastąpił poprzednie: podatek gruntowy i wyrównawczy. Jednocześnie zwiększono obciążenia fiskalne, poprzez objęcie opodatkowaniem również części podatników, którzy z racji prowadzenia działów specjalnych, w mniejszym wymiarze niż progi w podatku wyrównawczym, podlegali tylko podatkowi gruntowemu. Znacznie rozszerzono w ten sposób krąg podatników podatku rolnego od działów specjalnych.

Mimo progresji, również podatek obciążający działy specjalne produkcji rolnej miał w sobie mechanizmy promujące zwiększanie wydajności, osiąganie wyższych dochodów. Ponieważ istotny był dochód szacunkowy – wzrost dochodu rzeczywistego przy takim samym poziomie produkcji nie wpływał na zwiększenie obciążeń podatkowych. Gospodarstwa osiągające wyniki lepsze od innych, na skutek lepszej organizacji pracy, większej wydajności, miały obciążenia podatkowe niższe niż gospodarstwa źle prowadzone.

Zgodnie z ustawą, istniała możliwość wyboru rozliczania się według rzeczywistego wyniku finansowego. Rolnik mógł zgłosić chęć rozliczania się według dochodu rzeczywistego – zawiadamiając organ podatkowy przed rozpoczęciem roku podatkowego. W takim wypadku podatnik miał obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Jednak z reguły rolnicy rozliczali się według norm szacunkowych.¹⁴⁸

Mechanizm określony w 1984 roku funkcjonuje praktycznie do dziś. Po wprowadzeniu podatków dochodowych mamy taki sam sposób kwalifikowania danej produkcji do działów specjalnych produkcji rolnej. Opodatkowanie jednak wygląda zupełnie inaczej na skutek likwidacji skali podatkowej stworzonej dla potrzeb opodatkowania działów specjalnych. Od chwili wprowadzenia podatków dochodowych rolnicy rozliczają się zgodnie ze skalą obowiązującą podatników podatku dochodowego.

Swego rodzaju bezwład ustawodawczy można było zaobserwować w przypadku stawek dochodu szacunkowego. Stawki ustalone w roku 1984 nie zostały zmienione aż do 1990 roku – mimo zmian w cenach oraz kosztach, a także mimo inflacji. Stawki ustalone w roku 1990 powiększone były przeciętnie 10-krotnie w stosunku do wcześniejszych obowiązujących.¹⁴⁹ Utrzymywanie norm szacunkowych dochodu na stałym po-

147 Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, s. 217–219, tam też szerzej o motywach wprowadzenia podatku rolnego i jego roli stymulacyjnej – przynajmniej w założeniach.

148 Zob. D. Jasińska, *Podatek rolny...*, s. 31.

149 Zob. tabele nr 6 i 7.

ziomie z pewnością było bardzo korzystne dla podatników i wpływało na znacznie zmniejszenie obciążeń podatkowych.

4. Podsumowanie

Dochody uzyskiwane z działów specjalnych produkcji rolnej były znacznie wyższe niż dochody osiągnięte z typowej produkcji roślinnej i zwierzęcej.¹⁵⁰ Dlatego też od okresu międzywojennego wprowadzono dodatkowe obciążenia podatkowe, mające na celu realizację potrzeb fiskalnych państwa.

W okresie powojennym opodatkowanie rolnictwa, w tym rolniczej produkcji specjalistycznej, uwarunkowane było dwoma czynnikami. Pierwszy czynnik wyznaczał wskazania ideologiczne, zasady nowego ustroju, który początkowo za zadanie miał uspołecznienie rolnictwa oraz walkę z dużymi gospodarstwami (kułackimi, obszarniczymi), przy jednoczesnym stawianiu na pierwszym miejscu uprzemysłowienia kraju.¹⁵¹ Drugim czynnikiem były potrzeby społeczeństwa, konieczność zaspokojenia podstawowych potrzeb żywnościowych. Lata powojenne to działanie w warunkach niedorozwoju aparatu państwowego, a jednocześnie ogromnych zniszczeń dokonanych przez wojnę.

System opodatkowania działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej uwarunkowany był, z jednej strony, ideologiczną reakcją na wysokie dochody tej grupy ludności, która zajmowała się specyficznym rodzajem aktywności, bliskim działalności kapitalistycznej. Z drugiej strony, ustawodawca zdawał sobie sprawę z konieczności wprowadzania mechanizmów wspierających właśnie produkcję specjalistyczną, zaspokajającą rosnący popyt na warzywa, owoce, mięso drobiowe. Stąd szereg mechanizmów zmniejszających opodatkowanie, takich jak ulgi, zwolnienia oraz kształtowanie podstawy opodatkowania. Zróżnicowanie zasad opodatkowania produkcji specjalistycznej miało na celu stwarzanie warunków do utrzymania i rozwijania danego rodzaju produkcji, przede wszystkim w małych i średnich gospodarstwach.¹⁵²

Lata czterdzieste i pięćdziesiąte to odbudowa infrastruktury państwowej, walka ideologiczna i ogromne nakłady na uprzemysłowienie kraju, w dużej części kosztem rolnictwa. Wysokie obciążenia podatkowe, przede wszystkim związane z dostawami obowiązkowymi (które uznać należy za obciążenie podatkowe), były, oprócz

150 Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, s. 189; zob. też D. Jasińska, *Opodatkowanie...*, s. 32: *Do oddziaływania na kształtowanie struktury produkcji i rozwój specjalizacji wykorzystywane są od szeregu lat różnorodne instrumenty podatkowe. W związku z tym, że niektóre uprawy i hodowle specjalistyczne charakteryzują się wysoką rentownością, konstrukcja zasad opodatkowania zmierza jednocześnie do uwzględnienia tych różnic w formie dodatkowego opodatkowania przychodów z tzw. działów specjalnych.*

151 *Nasze rolnictwo nie może nadążyć za tempem rozwoju przemysłu, dlatego, że jest to rolnictwo indywidualne, drobotowarowe lub częściowo typu kapitalistycznego* H. Minc, *Przyczyny obecnych trudności w zaopatrzeniu i środki walki z tymi trudnościami*, „Nowe Drogi” 1951, nr 4, s. 14.

152 Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, s. 134.

koniecznego instrumentu zapewniania wyżywienia ludności miejskiej, również elementem walki klasowej.¹⁵³

Zakres, zasady i wysokość dodatkowego opodatkowania były w tym okresie bardzo zróżnicowane. Wprowadzano również zróżnicowanie terytorialne jako mechanizm oddziaływania na rozwój danego rodzaju działalności w określonych rejonach kraju. Do środków podatkowego oddziaływania na rozwój produkcji w przekroju terytorialnym, za D. Jasińską zaliczyć należy: zróżnicowane normy przychodu szacunkowego, zróżnicowany poziom obciążenia poprzez zastosowanie odrębnych skal podatkowych dla poszczególnych makroregionów oraz ulgi dla gospodarstw położonych na wsiach zaliczonych do słabych ekonomicznie. Powszechna była świadomość wykorzystywania podatku jako metody wpływania na rolnictwo, choć dostrzegano, iż mechanizm podnoszenia obciążeń podatkowych działa głównie w jedną stronę – w ten sposób można doprowadzić do upadku określone rodzaje produkcji, jednak nie jest to mechanizm, który sam w sobie prowadzi do rozwoju danego rodzaju działalności.

Różne sposoby podejścia do opodatkowania działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej powodowały różne skutki. Przyjęcie norm szacunkowych jako podstawy opodatkowania sprzyjało efektywniejszej produkcji, gdyż podatek nie rósł wraz ze wzrostem dochodów. Dochód rzeczywisty opodatkowany był tylko do określonego momentu i obciążenia fiskalne nie zwiększały się wraz z jego wzrostem. W przypadku ustalania podstawy opodatkowania poprzez opinie biegłych ten mechanizm nie działał. Było to bardzo niekorzystne dla osób prowadzących działy specjalne, szczególnie że tak ustalany dochód był łączony z pozostałym dochodem gospodarstw rolnych i łącznie opodatkowany, co skutkowało znacznym wzrostem obciążeń podatkowych.¹⁵⁴

Ustawodawca nie tworzył odrębnego systemu fiskalnego dla produkcji w zakresie działów specjalnych – posługiwał się konstrukcjami dotyczącymi typowej produkcji rolniczej, stosując różne podwyższenia, przeliczniki, aby to opodatkowanie zwiększyć. Jednocześnie zachowywano szereg mechanizmów mających zapobiec nadmiernemu opodatkowaniu. Przede wszystkim były to uprawnienia organów te-

153 *...co pogłębia i zaostrza trudności? Pogłębia je i zaostrza fakt, że trudności te chcą wykorzystać elementy kulacko-spekulanckie na wsi i elementy kapitalistyczno-spekulanckie w mieście. Elementy te dążą do tego, żeby zamiast spójni ekonomicznej rolników i chłopów wytworzyć ponad głowami robotników i chłopów i przeciwko nim swoją kapitalistyczną spójnię... Elementy te chcą wyrwać się spod kontroli władzy ludowej, chcą wyrubować ceny artykułów rolnych, utrudnić krajowi industrializację i usunąć hamulce dla wzrostu swych kulacko-spekulanckich zysków, tak H. Minc, Przyczyny obecnych trudności..., s. 19. Zob. też Z. Kozłowski, Niektóre zagadnienia podatku gruntowego w świetle badań ekonomiki indywidualnych gospodarstw chłopskich, „Finanse” 1955, nr 2, s. 33: Cechą charakterystyczną systemu podatkowego okresu przejściowego jest, że spełnia on nie tylko funkcje budżetowe, ale że jest on poważnym instrumentem polityki klasowej, społecznej i gospodarczej. W okresie przejściowym szczególnie rolna przypada w tym zakresie podatkowi gruntowemu. Trzy zadania górują wśród jego funkcji: Po pierwsze stanowi on formę udziału wsi w pokrywaniu wydatków ogólnopaństwowych. Po drugie spełnia funkcję ograniczania żywności kapitalizmu w gospodarce chłopskiej. Po trzecie – i to jest dla naszych rozważań szczególnie ważne – stanowi on jeden z czynników wpływających na produkcję indywidualnych gospodarstw chłopskich.*

154 Zob. Hanusz, *Polityka podatkowa...*, s. 192-193.

renowych (z reguły rad narodowych) do zmiany wysokości opodatkowania, z czego często korzystano obniżając obciążenia. Ulgi i zwolnienia dotyczyły produkcji kontraktowanej, z jednej strony z powodów ideologicznych, z drugiej, ze względu na potrzeby gospodarki (szczególnie jeżeli chodzi o rośliny przemysłowe). Często również zmieniano rodzaje produkcji objętej opodatkowaniem – niektóre wyłączano, inne włączano w pojęcie działów specjalnych. W tym zakresie obciążenia podatkowe stały się mechanizmem bieżącego wpływania na politykę rolną, na przykład, jeśli decydenci uznali, iż należy rozwijać sadownictwo, pojawiały się znaczne ulgi dotyczące zakładania nowych sadów.

Konstrukcja opodatkowania rolnictwa, w tym działów specjalnych produkcji rolnej wywodzi się z dekretu z 20 marca 1946 roku o podatkach komunalnych. Wówczas stworzono mechanizm polegający na wyłączeniu określonych rodzajów produkcji specjalistycznej z regulacji dotyczącej rolnictwa poprzez stworzenie odrębnego systemu, dotyczącego właśnie takiej działalności. I do dziś konstrukcja ta nie została zmieniona.

Ocena wysokości obciążeń, bez szczegółowej analizy ekonomicznej aktualnej na dany czas sytuacji, jest niemożliwa. Na pewno wielkim plusem było wyłączenie działów specjalnych z mechanizmów dostaw obowiązkowych, które w typowej produkcji rolnej stanowiły, szczególnie w początkowych latach pięćdziesiątych, podstawowe obciążenie rolników.¹⁵⁵ Jednostki prowadzące działalność w zakresie produkcji specjalistycznej były w o tyle dobrej sytuacji, że system dostaw obowiązkowych ich nie obejmował. W związku z tym, nawet zwiększenie podatku gruntowego było nie tak dotkliwe.

Polityka podatkowa bardzo silnie obciążona była ideologiczną misją zmiany ustroju. Szczególnie w latach 1948-1956 prymat ideologii nad gospodarką znalazł swoje odzwierciedlenie zarówno w literze prawa jak i praktyce organów podatkowych. Wprowadzono zróżnicowanie sytuacji podatkowej w zależności od statusu; system podatkowy miał być mechanizmem walki o rolnictwo kolektywne, walki z wysokimi dochodami.¹⁵⁶

155 Zob. A. Woś, *Polskie rolnictwo 1945-2000*, Warszawa 2000, s. 23: *podatki bezpośrednie, głównie podatek gruntowy, nie odgrywały w Polsce większej roli i nie stały się wiodącym instrumentem polityki fiskalnej, jak to było np. w krajach kapitalistycznych. Istniała bowiem obawa, że wzrost podatków wywołać może spiralę podatków i cen, co postawiłoby pod znakiem zapytania skuteczność polityki akumulacji na rzecz uprzemysłowienia. W tej sytuacji podatkom pozostawiono funkcje redystrybucyjne i korekcyjne (ściąganie renty różniczkowej), a działano przede wszystkim przez system dostaw obowiązkowych.*

156 A. Witkowski, *System podatków bezpośrednich Polski międzywojennej w pierwszych latach Polski Ludowej „Zeszyty Prawnicze UKSW” 2011, z. 11, s. 424-425: Od 1948 r. [...] w ustawodawstwie podatkowym pojawiają się co coraz większym stopniu, obce dotychczasowej kulturze prawnej, rozwiązania wzorowane na systemie podatkowym radzieckim, polegające m. in. na zerwaniu z zasadami równości podatników wobec prawa i powszechności opodatkowania, oraz na różnicowaniu statusu podatkowego podmiotów zobowiązanych przede wszystkim w zależności od ich przynależności do określonego sektora własności, a nawet branży. Przyjęty wtedy i rozwijany w następnych latach system podatkowy eksponował już silnie podwójną rolę podatków: fiskalną i społeczną. Zakładał wykorzystanie podatków jako instrumentu ograniczania i likwidowania działalności gospodarczej sektora nieuspołecznionego, na rzecz kolektywnych form gospodarowania, bez względu na następstwa dla gospodar-*

Po roku 1956 sytuacja uległa zmianie. Nadal mieliśmy do czynienia z ideologią w ramach polityki podatkowej, ale zarówno wysokość obciążeń, jak i praktyka wymiarowa nastawione były zdecydowanie proprodukcyjnie. Wspieranie produkcji rolnej stało się jednym z celów polityki podatkowej.¹⁵⁷

Od 1969 roku specjalistyczne rodzaje produkcji obciążone były również podatkiem wyrównawczym. Specyficzne w tej konstrukcji było to, iż wyjęto w ten sposób dochody z działów specjalnych z systemu opodatkowania rolnictwa i włączono w system opodatkowania osób wykazujących wysokie dochody z różnych, pozarolniczych źródeł. W ten sposób znacznie zwiększono obciążenia podatkowe, gdyż rolnicy nadal płacili podwyższony podatek gruntowy z racji wyspecjalizowanej produkcji rolnej. Po stopniowym zaostrzaniu polityki podatkowej w latach sześćdziesiątych wyraźną ulgę przyniosły lata siedemdziesiąte.¹⁵⁸ Mimo podwójnego opodatkowania działalności w zakresie działów specjalnych, polityka niezmiennia obciążeń podatkowych, przyjmowania norm szacunkowych dochodu i ich niepodwyższania, nieuwzględniania w ten sposób inflacji wpływu spowodowała, iż obciążenia podatkiem wyrównawczym znacznie się zmniejszyły się.

Z części opracowań naukowych na temat opodatkowania specjalistycznej produkcji rolnej, powstałych w czasie panowania w Polsce ustroju socjalistycznego, z jednej strony widać pochwałę socjalizmu, uspołecznienia rolnictwa, schematyczne zdania dotyczące konieczności walki klasowej w rolnictwie i, co za tym idzie, walki z większymi gospodarstwami. Z drugiej strony, widoczne są czasami rzeczywiste poglądy autorów, twierdzących między wierszami, że gospodarstwa większe są bardziej wydajne, że winny one stanowić przyszłość rolnictwa. Podkreślano, że produkcja specjalistyczna winna być wspierana przez państwo, a nie ograniczana za pomocą restrykcyjnego systemu podatkowego. Słusznie twierdzono, że system podatkowy nie wpływa na wzrost produktywności, że dostawy obowiązkowe mają jedynie funkcje fiskalne.¹⁵⁹

ki kraju. Oznaczało to całkowite zerwanie z rozwiązaniami systemu podatkowego Polski międzywojennej, służącego realizacji zupełnie innych założeń gospodarczych i funkcjonującego w warunkach sądowej kontroli decyzji administracji skarbowej. Zob. też A. Gomulowicz, J. Malecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2002, s. 261 i nast.

157 J. Lubowicki, *Polityka podatkowa...*, s. 23 i 34-41. Zob. też A. Woś, *Polskie rolnictwo...*, s. 69. Po 56. roku - zmniejszenie dostaw obowiązkowych, wycofanie się z programu kolektywizacji rolnictwa, zmniejszenie realnych obciążeń rolników, zwiększenie inwestycji rolniczych i nowe rozwiązania w funkcjonowaniu rynku rolnego - to były kroki tworzące nową sytuację. Cały system ekonomiczny rolnictwa ukierunkowany został proprodukcyjnie.

158 A. Woś, *Polskie rolnictwo...*, s. 73: *Sformułowana w 1971 r. polityka rolna miała wyraźną orientację produkcyjną jej podstawą stała się zasada, że produkcja społecznie potrzebna musi być dla wytwórcy opłacalna.*

159 Zob. na przykład. Z. Kozłowski, *Kształtowanie się produkcji czystej i dochodowości w indywidualnych gospodarstwach chłopskich*, „*Ekonomista*” 1956, nr 2, s. 33, *...widać, że spadek produkcji czystej na 1 ha w miarę wzrostu rozmiarów gospodarstwa jest swoistą cechą gospodarstw chłopskich, opartych w zasadzie na pracy rodziny. Nie musi on występować w wielkich gospodarstwach kapitalistycznych, racjonalnie zorganizowanych i opartych o wysoką wydajność pracy. (Oczywiście tym bardziej nie musi się odnosić do wielkich gospodarstw socjalistycznych).* Zob. też *ibidem*, s. 43-44.

Do roku 1990 istotną rolę odgrywały różnego rodzaju pozafiskalne ograniczenia mające wpływ na rozwój rolnictwa, m.in. związane z dziedziczeniem gospodarstw rolnych, z maksymalnymi wielkościami gospodarstw, brakiem dostępu do kapitału, brakiem normalnie funkcjonującego rynku. System podatkowy nie zaszkodził bardziej niż inne czynniki ograniczające wzrost gospodarki. Jednocześnie jego skuteczność z punktu widzenia celu, w postaci zdjęcia nadwyżki finansowej z wysokodochodowej produkcji, nie była pozytywna.¹⁶⁰

Od 1 stycznia 1985 roku uproszczono system opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej, wprowadzając podatek rolny. Rozwiązania zawarte w ustawie o podatku rolnym, dotyczące działów specjalnych produkcji rolnej, przejęte zostały z regulacji dotyczącej podatku wyrównawczego. Wysokie obciążenia związane ze skalą opodatkowania, sięgającą 75% dochodu, łagodzone były przez przyjęcie norm szacunkowych dochodu, które pozwalały na utrzymanie opodatkowania w granicach opłacalności produkcji. System ten sprzyjał rolnikom potrafiącym minimalizować koszty produkcji, zdecydowanie premiował produkcję efektywną, wydajną i niskokosztową.

Opodatkowanie działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej miało w Polsce Ludowej dwa aspekty – ideologiczny i gospodarczy. Wysokie opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej służyło nie tylko potrzebom fiskalnym, ale również miało uzasadnienie ustrojowe.¹⁶¹ Jednak po wprowadzeniu podatku rolnego w doktrynie prawa podatkowego przeważały zdania o priorytecie funkcji stymulacyjnej nad fiskalną.¹⁶²

Najważniejsze, iż system podatkowy nie wpłynął w sposób rujnujący na produkcję specjalistyczną, nie zabił przedsiębiorczości na wsi polskiej. Po zmianie ustroju to właśnie takie dziedziny, jak sadownictwo, pieczarkarstwo okazały się, po kilku latach normalnie funkcjonującej gospodarki, wiodące w Europie.

160 Zob. M. Pietrewicz, *Obciążenia podatkowe...*, s. 49: *Ważnym elementem konstrukcji systemu opodatkowania gospodarstw rolnych było opodatkowanie „działów specjalnych” wraz z podatkiem wyrównawczym od niektórych działów specjalnych prowadzonych w większym wymiarze. Ten element systemu podatkowego był praktycznie jedynym instrumentem ograniczania nadmiernych ze społecznego punktu widzenia, dochodów, tzn. „kominów dochodowych” (i dalej): Analiza konstrukcji podatku pozwala postawić hipotezę, iż obowiązujący do roku 1984 podatek od działów specjalnych, nawet łącznie z podatkiem wyrównawczym, nie pełnił skutecznie tego zadania...*, s. 52

161 Na temat priorytetów opodatkowania ludności w socjalizmie, zob. M. Weralski, *Współczesne systemy podatkowe*, Warszawa 1979, s. 69: *Istnieje dążenie, wszędzie tam, gdzie jest to możliwe i opłacalne, do ustalenia rzeczywistego dochodu podatnika. Nie wyklucza to jednak szerokiego zastosowania różnych form obliczeń szacunkowych. Stosowanie ich często jest konieczne, gdyż główną masę podatników stanowią drobne gospodarstwa chłopskie i rzemieślnicze, w odniesieniu do których ustalenie dochodu rzeczywistego byłoby trudne i kosztowne, a jednocześnie wymagałoby nadmiernej rozbudowy aparatu kontrolnego. Dalszą cechą wspólną opodatkowania dochodów ludności w państwach socjalistycznych jest szerokie zastosowanie progresji, w wyniku czego coraz silniejsze jest obciążenie coraz to wyższych dochodów. Progresja występuje nawet w podatku gruntowym, który w nauce finansów określany jest jako podatek rzeczowy.*

162 Zob. M. Pietrewicz, *Obciążenia podatkowe...*, s. 58–60: *Ekonomiści stawiający przed podatkiem rolniczym w Polsce na pierwszym miejscu jego funkcję stymulacyjną, wyrażają jednocześnie pogląd, że regulacyjne zadania podatku powinny się ograniczyć do odpowiedniego zdejmowania renty, zwłaszcza renty różniczkowej. [...] Opinie odmienne, skłaniające się ku wyeksponowaniu regulacyjnej funkcji podatku rolniczego, są nieliczne.*

Rozdział III

OPODATKOWANIE DZIAŁÓW SPECJALNYCH PRODUKCJI ROLNEJ PODATKAMI DOCHODOWYMI

1. Pojęcie działalności rolniczej w ustawach o podatkach dochodowych

1.1. Zagadnienia wstępne

Transformacja ustrojowa, która zaszła w Polsce po 1989 roku, doprowadziła do rewolucji w regulacjach prawnych. Ogromne zmiany zaszły również w podatkach. Przejście gospodarki na system rynkowy połączone było z gruntowną reformą systemu podatkowego, wprowadzeniem zupełnie innych zasad jego funkcjonowania. Podstawą reformy w zakresie podatków dochodowych były dwa akty prawne obowiązujące od 1 stycznia 1992 r. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ i ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.² Po licznych zmianach, są one do dziś fundamentem systemu podatkowego w zakresie opodatkowania dochodów.

Podatek dochodowy od osób fizycznych ma bardzo szeroki zakres. Obejmuje wszelkie przychody osób fizycznych, poza zwolnionymi przez ustawodawcę. Wyjątkami od zasady powszechności opodatkowania są między innymi dochody z rol-

1 Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361. Ustawa uchwalona 26 lipca 1991 r., zgodnie z art. 58 weszła w życie z dniem 1 stycznia 1992 r., z wyjątkiem art. 46, 47, 50 i 51, które weszły w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 1 lipca 1991 r. O reformie podatkowej w Polsce i innych krajach Europy środkowej i wschodniej, por. m.in. A. Krajewska, *Podatki. Unia Europejska. Polska. Kraje nadbałtyckie*, Warszawa 2004, s. 128 i n.

2 Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm. Ustawa uchwalona 15 lutego 1992 r., zgodnie z art. 42 weszła w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 1 stycznia 1992 r., z wyjątkiem art. 30 i 33, które weszły w życie z dniem ogłoszenia.

nictwa, dochody z tytułu spadków i darowizn oraz z czynności niemogących być przedmiotem skutecznej prawnie umowy.³ Podobnie szeroko określony jest przedmiot podatku dochodowego od osób prawnych. Wszelkie dochody, rozumiane jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, obciążone są podatkiem. Podstawa opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych określona jest podobnie.⁴ Stanowi ją dochód rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztem ich uzyskania. Pojęcie *działalności rolniczej* występuje w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych. Obie regulacje wyłączają spoza opodatkowania działalność rolniczą i obie, choć w różny sposób, wprowadzają opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej.

1.2. Wyłączenie z opodatkowania działalności rolniczej

Od momentu wprowadzenia podatków dochodowych do systemu podatkowego w Polsce z ich zakresu wyłączone są dochody z rolnictwa.⁵ Zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych działalność rolnicza nie jest objęta podatkami dochodowymi. Na mocy art. 2 ust. 1 obu ustaw do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, nie stosuje się przepisów tychże ustaw.

Obie ustawy zawierają też identyczną definicję działalności rolniczej. Jest ona określona jako *działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:*

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
- 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,
- 3 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
- 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt
– licząc od dnia nabycia.⁶

3 Art. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

4 Na temat różnic terminologicznych między użytym w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych sformułowaniem *podstawa obliczania podatku* a występującym w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych pojęciem *podstawa opodatkowania* zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe II. Część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 114–115.

5 Regulacja ta jest niezmieniona od wejścia w życie obu ustaw o podatku dochodowym.

6 Art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podobnie art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zaliczenie określonego rodzaju działalności do działalności rolniczej ma ogromne znaczenie ze względu na możliwość występowania obciążeń podatkowych. W związku z tym bardzo ważne jest, aby powyższa definicja była precyzyjna i ściśle, nie pozostawiając pola do interpretacji, określała przedmiot wyłączenia z opodatkowania. Definicja ta powinna też, z punktu widzenia celu regulacji – wyłączenia działalności rolniczej z opodatkowania, właściwie określać rodzaje aktywności człowieka, które do takiej działalności możemy zaliczyć. Innymi słowy, granica między działalnością opodatkowaną i nieopodatkowaną winna być wyznaczona w sposób bardzo dokładny. Określenie to ma również ogromne znaczenie przy analizie rodzajów działalności zwolnionej z opodatkowania i działalności rolniczej uznanej za szczególną przez ustawodawcę i opodatkowaną jako działy specjalne produkcji rolnej.

Należy więc bliżej przyjrzeć się definicji działalności rolniczej, analizując szczegółowo jej treść, aby sprawdzić, czy w sposób właściwy określa zakres wyłączenia z opodatkowania. Jednocześnie istotne jest to z punktu widzenia zbadania styku działalności rolniczej zwolnionej z opodatkowania i działów specjalnych produkcji rolnej, które z pewnością są działalnością rolniczą, jednak na mocy decyzji ustawodawcy objęte zostały inną regulacją. Wymaga też określenia, czy rzeczywiście zakres przedmiotowy pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej jest wystarczająco precyzyjny w stosunku do pojęcia działalności rolniczej i czy rzeczywiście niektóre rodzaje zwolnionej działalności nie są podobne do prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej na tyle, że brak jest uzasadnienia innego traktowania podatkowego danej aktywności rolniczej.

Definicje powinny pomagać w zrozumieniu i stosowaniu prawa. Warto przytoczyć zdanie A. Malca na temat roli definicji prawnych: *Definiowanie jest częścią procesów: tworzenia prawa i stosowania prawa. W obu procesach, zadaniem definicji jest usunięcie wątpliwości co do znaczenia definiowanego wyrażenia [...]. Usuwając wątpliwości co do znaczenia definiowanych wyrażen, definicje sprzyjają jasności wypowiedzi. Zatem definicje umieszczane w przepisach, jak i formułowane podczas stosowania przepisów sprzyjają jasności wypowiedzi o obowiązującym prawie. Używając terminologii prawa, powiemy, iż definicje te sprzyjają jasności prawa.*⁷ Taki jest stan idealny, zaś analiza definicji służyć ma odpowiedzi na pytanie, na ile podstawowa definicja jest zgodna z zasadami tworzenia prawa. Pamiętać jednocześnie należy o tym, iż zdecydowaną przewagę zarówno orzecznictwie, jak i piśmiennictwie mają poglądy o pierwszeństwie wykładni językowej w interpretacji przepisów prawa podatkowego.⁸

7 A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s. 11.

8 Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 czerwca 1992 r. sygn. akt SA/Po 596/92, wraz z glosą E. Smoktunowicza, „Glosa” 1995, Nr 3; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 marca 2000 r., sygn. akt SA/Rz 595/99, Lex nr 51895; też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 sierpnia 2004 r., sygn. akt FSK 372/04, Lex nr 133950. Zob. też B. Brzeziński, *Wykładnia celowościowa w prawie podatkowym*, KPP 2002, nr 1, R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 109 i nast.

Przytoczyć tu należy również definicję działów specjalnych produkcji rolnej, która posłuży nam do wstępnego porównania zakresu obu definicji.⁹ Zgodnie z obiema ustawami podatkowymi¹⁰ działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i niesnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

Definicja działalności rolniczej skonstruowana jest poprzez wymienienie określonych aktywności człowieka. Niezbyt obszerne orzecznictwo wskazuje kierunki możliwej analizy. Interesujące jest stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, dokonujące interpretacji podstawowego pojęcia działalności rolniczej. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 listopada 2000 r. stwierdził, iż: według art. 2 ust. 1 pkt 1 przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej. Definicję ustawową działalności rolniczej – dla potrzeb omawianej ustawy – zawiera ust. 2 art. 2, zgodnie z którym działalnością rolniczą jest produkcja roślinna i zwierzęca. Natomiast wobec braku bliższego określenia w omawianej ustawie pojęć „produkcja” i „producent”, zasadne jest sięgnięcie do znaczenia tych pojęć określonego w Słowniku języka polskiego (Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996), według którego „produkcja” to zorganizowana działalność ludzka mająca na celu wytworzenie określonych dóbr materialnych, proces wytwarzania czegoś, zaś „producentem” jest ten, kto coś produkuje, wytwórca dóbr konsumpcyjnych.¹¹

NSA wskazuje tu wyraźnie na konieczność poszukiwania sensu użytych przez ustawodawcę pojęć w określeniach słownikowych. Analizując poszczególne składniki definicji, skupić się należy na ich odniesieniu do pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej. Wskazuje na to również rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.¹² Zgodnie z § 8 ust. 1 załącznika do rozporządzenia w ustawie należy posługiwać się poprawnymi wyrażeniami językowymi (określeniami) w ich podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu.¹³

9 Szczegółowa analiza pojęcia *działy specjalne produkcji rolnej* w rozdziale III niniejszej pracy.

10 Art. 2 ust. 3 obu ustaw o podatkach dochodowych.

11 Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 16 listopada 2000 r., III SA 2577/99 niepubl. (z uzasadnienia); zob. też P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Warszawa 2012.

12 Dz.U. Nr 100, poz. 908.

13 Szerzej J. Warylewski (red.), *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003, s. 80 i nast.

1.3. Zakres przedmiotowy pojęcia działalności rolniczej

1.3.1. Działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych

Zgodnie z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług¹⁴ – sekcja A – produktami rolnictwa są rośliny uprawne i produkty pochodzenia roślinnego oraz zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego. Klasyfikacja wyraźnie odróżnia jako produkty rolnictwa rośliny uprawne od produktów pochodzenia roślinnego oraz zwierzęta żywe od produktów pochodzenia zwierzęcego. Zgodnie z definicją z ustaw o podatkach dochodowych działalnością rolniczą jest wytwarzanie produktów roślinnych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw. Pojęcie wytwarzania jest wystarczająco precyzyjne. Jednak brak jest tu rozróżnienia między roślinami i produktami roślinnymi. Właściwsze byłoby uwzględnienie obu tych kategorii. Można oczywiście uznać, iż pojęcie produktów roślinnych zakresem odpowiada roślinom i produktom pochodzenia roślinnego z PKWiU. Jednak zdecydowanie precyzyjniejsze byłoby na przykład określenie wytwarzanie roślin i produktów pochodzenia roślinnego. Przepisy o statystyce publicznej są bardzo istotne w określaniu kwestii podatkowych. W przepisach dotyczących podatku od towarów i usług mają nawet bezpośrednie zastosowanie.¹⁵ Należałoby dążyć do sytuacji, gdy definicje ustawowe są precyzyjne i określają pewne pojęcia stosownie do regulacji, których zadaniem jest właśnie definiowanie określonych towarów i usług, a z pewnością przepisy o statystyce publicznej do takich właśnie regulacji należą.

Wytwarzane produkty roślinne muszą pochodzić z własnych upraw. Pojęcie z własnych upraw należy rozumieć tak, że podmiotem prowadzącym produkcję rolną jest osoba, która uzyskuje dochody z tych produktów. Nie chodzi tu o prawo do ziemi, raczej o brak pośredników między osobą produkującą a osobą sprzedającą. Jeżeli producent i osoba sprzedająca to te same podmioty – mamy do czynienia z pochodzeniem roślin¹⁶ z własnych upraw.¹⁷ Nie są przychodami z działalności rolniczej przychody

14 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), (Dz.U. Nr 207, poz. 1293 z późn. zm.)

15 Por. art. 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.: *Towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.*

16 Drzewa to niewątpliwie rośliny, jednak do gospodarki leśnej odnoszą się inne przepisy. W ustawach o podatkach dochodowych przychody z gospodarki leśnej zostały ujęte w odrębnym punkcie: ustawy nie stosuje się do przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach oraz ustawy o przeznaczeniu gruntów rolnych do zalesienia (art. 1 ust. 1, pkt 2 obu ustaw o podatkach dochodowych) Zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy z 28 września 1991 r. o lasach (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 45, poz. 435) *gospodarką leśną jest działalność leśna w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nie przerobionym.* Ustawa z dnia 8 czerwca 2001 r. o przeznaczeniu gruntów rolnych do zalesienia. Dz.U. Nr 73, poz. 764 z późn. zm. uchylona została z dniem 14 stycznia 2004 r. przez art. 15 ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich ze środków pochodzących z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej Dz.U. Nr 229, poz. 2273.

17 Szerzej – definicja z ustawy o VAT mówiąca o *produkcji z własnych upraw* – szerzej w rozdziale V.1. niniejszej pracy.

z tytułu zawartych z producentami rolnymi umów kontraktacji uprawy, hodowli lub chowu.¹⁸ W szczególności uprawami takimi (hodowlami, chowem) są: produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb.

Przy pojęciu działalności rolniczej nie ma znaczenia rodzaj uprawnienia do ziemi. Bez znaczenia jest, czy osoba prowadząca uprawę roślin jest właścicielem ziemi, dzierżawcą, czy też dysponuje ziemią bez tytułu prawnego.¹⁹ Należy w pełni zgodzić się z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 14 marca 2000 r., w którym stwierdzono, iż przepis ust. 2 art. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1993 r. Nr 106, poz. 482 ze zm.) wyjaśnia, że działalnością rolniczą jest m.in. produkcja roślinna, z czego można domniemywać, że nie podlega opodatkowaniu przedmiotowym podatkiem rolnicza produkcja roślinna prowadzona na gruntach własnych lub też będących jedynie w posiadaniu (np. na podstawie umowy dzierżawy) producenta.²⁰

Do tego rodzaju działalności w zakresie definicji działów specjalnych produkcji rolnej zaliczyć należy uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzywni,²¹ uprawy roślin in vitro, ale jednocześnie dalsza część definicji wyraźnie wymienia niektóre z tych rodzajów produkcji rolnej.

1.3.2. Produkty zwierzęce

Następnie w ustawach o podatkach dochodowych użyto pojęcia wytwarzanie produktów zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym z hodowli lub chowu. W PKWiU posłużono się w tym zakresie sformułowaniem zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego. Przyjąć należy, iż wytwarzanie produktów zwierzęcych mieści w sobie wytwarzanie (produkcję) zwierząt oraz produktów pochodzenia zwierzęcego. Jednak precyzyjniejsze byłoby określenie za PKWiU produkcja (ewentualnie wytwarzanie) zwierząt i produktów pochodzenia zwierzęcego. Choć może najbardziej ściśle byłoby hodowla i chów zwierząt oraz wytwarzanie produktów pochodzenia zwierzęcego. Dla określenia zakresu pojęcia warto przytoczyć definicję legalną

18 Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Gdańsku z dnia 3 lutego 1999 r. I SA/Gd 354/97 teza 1. „Skarżąca jako kontraktująca uzyskała przychody z tytułu zawartej z producentami rolnymi umowy kontraktacji (art. 613 k.c.) Na podstawie umowy kontraktacji podmiotem zobowiązanym do wytworzenia i dostarczenia kontraktującemu produktów rolnych jest producent rolny. Kontraktująca Spółka była zobowiązana zapłacić uznaniową cenę oraz spełnić określone świadczenia dodatkowe. Spełnienie świadczeń dodatkowych nie zmienia prawnego charakteru umowy i nie skutkuje możliwością uznania, iż kontraktujący wytworzył produkty rolne. Skoro działalnością rolniczą jest jedynie produkcja roślinna i zwierzęca, przychód kontraktującego w odróżnieniu od przychodu producenta rolnego podlega przepisom ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych”, Lex nr 38667.

19 Jest to sytuacja analogiczna do rozwiązań z ustawy o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego (tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. Nr 170, poz. 1051 ze zm.), por. J. Bieluk, D. Łobos-Kotowska, *Ustawa o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 66 i nast.

20 I SA/Po 307/99, Lex nr 74208.

21 O grzybach i problemie związanym z ich klasyfikacją jaki ma ustawodawca zob. rozdział IV niniejszej pracy.

produktów pochodzenia zwierzęcego, która występuje w polskim prawie w ustawie z dnia 16 grudnia 2005 r. o produktach pochodzenia zwierzęcego.²² Ustawa ta odwołuje się do rozporządzenia (WE) nr 853/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r., ustanawiającego szczególne przepisy dotyczące higieny w odniesieniu do żywności pochodzenia zwierzęcego,²³ zgodnie z którym (załącznik I, ust. 8.1): „Produkty pochodzenia zwierzęcego” oznaczają: – żywność pochodzenia zwierzęcego, w tym miód i krew: żywe małże, szkarłupnie, osłonice i ślimaki morskie przeznaczone do spożycia przez ludzi; oraz inne zwierzęta przeznaczone do przygotowania w celu dostarczenia ich w żywej postaci konsumentowi końcowemu.

Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział się na temat pojęcia produkcja zwierzęca. W wyroku z dnia 20 maja 1998 r.²⁴ stwierdził, iż działalnością rolniczą w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych jest produkcja roślinna i zwierzęca. Produkcja zwierzęca obejmuje takie czynności, jak hodowla trzody chlewnej, ubój tuczników wraz z rozbiórką poubojową włącznie. Produkcja ta nie obejmuje natomiast tzw. konfekcjonowania ani też sprzedaży detalicznej mięsa, gdyż czynności te mają charakter czynności handlowych. W ten sposób wskazano na konieczność odróżnienia działalności rolniczej od działalności handlowej.

Odnosząc to do definicji działu specjalnego produkcji rolnej, w zakresie tego pojęcia mieści się hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie psiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

1.3.3. Materiał siewny, produkcja warzywnicza i produkcja roślin ozdobnych

Analizując ustawową definicję działalności rolniczej, znajdujemy w jej treści następujące sformułowania: produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych.

Składniki definicji wymienione powyżej mają za zadanie doprecyzować pojęcie działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu. Do tych rodzajów działalności odnosi się również konieczność ich pochodzenia z własnych upraw. Do nieopodatkowania podatkiem dochodowym mają prawo wyłącznie osoby, które wytwarzają dane produkty.

Pojęcie materiału siewnego pojawia się w polskim ustawodawstwie w ustawie z 9 listopada 2012 r. o nasiennictwie.²⁵ Zgodnie z zawartą tam definicją materiał siewny oznacza rośliny lub ich części przeznaczone do siewu, sadzenia, szczepienia, okulizacji lub innego sposobu rozmnażania roślin, spełniające wymagania w zakresie wytwarzania i jakości dla danej kategorii

22 Ustawa z dnia 16 grudnia 2005 r. o produktach pochodzenia zwierzęcego, Dz.U. z 2006 r. Nr 17, poz. 127 z późn. zm.

23 Dz. Urz. UE L 139 z 30.04.2004, s. 55.

24 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 20 maja 1998 r., I SA/Gd 1422/96, Lex nr 35956, teza 1.

25 Ustawa z dnia 9 listopada 2012 r. o nasiennictwie, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. Nr 1512.

(tak art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy). W tejże ustawie znajdziemy pojęcie materiału szkółkarskiego. Jest to rodzaj materiału siewnego, obejmujący części roślin, w tym podkładki, zrazy, wstawki i oczka, całe rośliny oraz nasiona, przeznaczone do rozmnażania i produkcji roślin sadowniczych, z wyłączeniem winorośli (art. 3 ust. 1 pkt. 8 lit. d) ustawy o nasiennictwie) Pojęcie materiału siewnego obejmuje więc pojęcie materiału szkółkarskiego, rozmnożeniowego i nasadzeniowego.²⁶ W związku z tym definicja z ustaw o podatku dochodowym zawiera niepotrzebne powtórzenia.

Pojęcie materiału hodowlanego pojawia się w legislacji jednak tylko w odniesieniu do materiału roślinnego.²⁷ Przyjając jednak należy, iż pojęcie to odnosi się zarówno do zwierząt, jak i do roślin używanych w procesie hodowli i uprawy.

W PKWiU z roku 1997²⁸ pojawia się pojęcie *materiał reprodukcyjny* odnoszące się wyłącznie do roślin. W PKWiU obecnie obowiązującym znajdujemy:

- 01.12.21–00.9 – *Rośliny żywe i materiał reprodukcyjny pozostały*;
- 01.12.21–00.91 – *Rośliny doniczkowe*;
- 01.12.21–00.92 – *Zrazy i nieukorzone sadzonki winorośli*;
- 01.12.21–00.99 – *Rośliny żywe i materiał reprodukcyjny pozostały, osobno nie wymieniony*.²⁹

Uznać należy, iż jest to pojęcie niepokrywające się z pojęciem materiału hodowlanego. W obecnie funkcjonującej PKWiU kwalifikacja wymieniona powyżej zastąpiona została pkt 01.5 *Rośliny żywe, cebulki, bulwy i korzenie, sadzonki i szczepy; grzybnia*.

W prawodawstwie unijnym pojawia się pojęcie *materiał rozmnożeniowy*. Sformułowanie to występuje w dyrektywie Rady 2008/90/WE z dnia 29 września 2008 r. w sprawie obrotu materiałem rozmnożeniowym roślin sadowniczych oraz roślinami

26 Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy o nasiennictwie materiał siewny oznacza rośliny lub ich części przeznaczone do siewu, sadzenia, szczepienia, okulizacji lub innego sposobu rozmnażania roślin, spełniające wymagania w zakresie wytwarzania i jakości dla danej kategorii i stanowi: a) materiał siewny roślin rolniczych obejmujący nasiona roślin rolniczych odmian gatunków objętych przepisami dotyczącymi wytwarzania i jakości, b) materiał siewny roślin warzywnych obejmujący nasiona roślin warzywnych odmian gatunków objętych przepisami dotyczącymi wytwarzania i jakości, c) sadzeniaki ziemniaka obejmujące bulwy ziemniaka, d) materiał szkółkarski obejmujący części roślin, w tym podkładki, zrazy, wstawki i oczka, całe rośliny oraz nasiona, przeznaczone do rozmnażania i produkcji roślin sadowniczych, z wyłączeniem winorośli, e) materiał rozmnożeniowy roślin warzywnych obejmujący części roślin lub rośliny, w tym podkładki, z wyłączeniem nasion, przeznaczone do rozmnażania i produkcji roślin warzywnych, f) materiał rozmnożeniowy roślin ozdobnych obejmujący nasiona, części roślin lub rośliny, w tym podkładki, przeznaczone do rozmnażania i produkcji roślin ozdobnych lub użytkowanych w celach ozdobnych, g) materiał nasadzeniowy roślin warzywnych lub ozdobnych obejmujący całe rośliny uzyskane z materiału rozmnożeniowego, a w przypadku roślin warzywnych – z materiału siewnego, przeznaczone do nasadzeń w celu produkcji warzyw lub roślin ozdobnych, h) materiał rozmnożeniowy winorośli obejmujący sadzonki i szczepy ukorzone, pędy jednoroczne i pędy niezdrewniałe, podkładki oraz zrazy, przeznaczone do rozmnażania i produkcji winorośli.

27 Ustawa o nasiennictwie używa pojęcia materiałów hodowlanych bez definiowania tego pojęcia m.in w art. 15 ust. 1 pkt 2) lit. a) *dokonanie przeglądu roślinnych materiałów hodowlanych matecznego materiału siewnego*.

28 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Dz.U. Nr 42, poz. 264 (załącznik), poz. 01.12.21–00.9 *Rośliny żywe i materiał reprodukcyjny pozostały*.

29 Zob. 01.12.21–00.91 – *Rośliny doniczkowe*. 01.12.21–00.92 – *Zrazy i nieukorzone sadzonki winorośli*. 01.12.21–00.99 – *Rośliny żywe i materiał reprodukcyjny pozostały, osobno nie wymieniony*.

sadowniczymi przeznaczonymi do produkcji owoców.³⁰ Jednak w tym akcie prawnym zakres tego pojęcia nie pokrywa się z pojęciem materiału hodowlanego.

Wobec powyższego uznać należy, iż definicja działalności rolniczej zawierając w sobie pojęcie materiału hodowlanego w tym zakresie, nie jest precyzyjna i zawiera sformułowanie niewystępujące w legislacji, którego zakresu nie można ustalić. Jednak pojęcie materiału hodowlanego mieści się w szeroko pojętej produkcji roślinnej i zwierzęcej, więc brak precyzji nie ma znaczenia praktycznego.

W definicji działów specjalnych pojawiają się uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, które odpowiadają pojęciu produkcja warzywnicza [...] szklarniowa i pod folią. Pojęcie produkcji warzywniczej [...] szklarniowej i pod folią jest szersze, gdyż obejmuje również uprawy w tunelach foliowych nieogrzewanych oraz uprawy inspektowe pod folią.

1.3.4 Grzyby uprawne

Następna definicja zawiera sformułowanie produkcja grzybów uprawnych. Przypomnijmy, iż jest to doprecyzowanie pojęcia działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych. Pojawia się tutaj jednak jeden zasadniczy problem – grzyby nie są roślinami. Nie są też zwierzętami. Są odrębną jednostką klasyfikacyjną. Jest to szkolny błąd ustawodawcy – nie można pisać o roślinach i zwierzętach, jakby był to podział wyłączny. Zgodnie z definicją ustawową grzyby są roślinami lub zwierzętami. Jednak nie jest to zgodne ze współczesną nauką biologii. Zgodnie z rozpowszechnionymi obecnie podziałami świata żywego rośliny stanowią jedno z 4 do 6 królestw obejmujących wszystkie organizmy jądrowe i beładrowe.³¹ Oczywiście definicja dla celów podatkowych nie musi zawierać określenia całego świata żywego, jednak informacje w niej zawarte powinny być zgodne z nauką biologii. Skoro ustawodawca zawarł w definicji produkcję grzybów uprawnych, to winien właściwie ten rodzaj produkcji zakwalifikować. Definicja jest więc błędna i to błędna na poziomie podstaw nauki biologii.

Oczywiście można twierdzić, iż przepisy prawne mogą na własny użytek definiować pojęcia powszechnie używane w nauce. Tak też zdarza się w praktyce. Jednak wyraźnie uznać należy za właściwe stanowisko, iż ustawodawca winien kierować się

30 Dla celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje: 1) „materiał rozmnożeniowy” oznacza nasiona, części roślin i cały materiał roślinny, włącznie z podkładkami, przeznaczone do rozmnażania i produkcji roślin sadowniczych; Dz.U. UE L. z 8.10.2008 Nr 267, s. 8–22.

31 Arystoteles wyróżniał dwa królestwa – zwierząt i roślin. Jednak z czasem podział ten okazał się niewystarczający. W ramach tego podziału do roślin zaliczano m.in. grzyby i bakterie, a jednokomórkowe eukarionty dzielono między rośliny i zwierzęta według cech budowy. Następnie wyróżniano dodatkowo królestwa – grzyby, bakterie i pierwotniaki (eukarionty jednokomórkowe). Ten system czterech królestw wciąż jest najbardziej popularny, jednak podkreśla się jego nieprecyzyjność. Coraz powszechniej przyjmowany jest podział na trzy domeny – bakterie, archeany i eukarionty (*eukaryonta*, *bacteria*, *archaea*), jednak istnieje wiele różnych podejść do systematyki. Jednak w żadnym systemie nie możemy zaliczyć grzybów do roślin lub do zwierząt. Szerzej zob. *Tablice biologiczne*, W. Mizerski (red.), Warszawa 2003, s. 422–425, też. P.T. Kąkol, *Biologia. Kompendium*, Warszawa 2007, s. 749 i n. Zob. również szczegółowe omówienie problematyki systematyki grzybów w J. Kochman, *Zarys mikologii dla fitopatologów*, Warszawa 1986, s. 120–125 oraz E. Muller, W. Loeffler, *Zarys mikologii dla przyrodników i lekarzy*, Warszawa 1987, s. 231–234.

zdobyczami nauk innych niż prawne i prawidłowo posługiwać się pojęciami, których zakres znaczeniowy nie budzi wątpliwości.

Analizowane sformułowanie wyklucza działalność polegającą na zbieraniu grzybów dziko rosnących. Zakłada aktywność człowieka w postaci procesów produkcyjnych. Natomiast grzyby uprawne będą to wszystkie grzyby, które poddadzą się uprawie.

W definicji działów specjalnych pojawia się pojęcie produkcja grzybów i ich grzybni. Mimo pominięcia grzybni w definicji działalności rolniczej zwolnionej z opodatkowania trudno byłoby przyjąć, iż produkcja grzybni mogłaby być uznana za działalność nierolniczą w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych. Pojawienie się szerszego zakresowo sformułowania w definicji działów specjalnych zdecydowanie nie zasługuje na aprobatę. Brak precyzji zawsze wywołuje problemy z interpretacją.

1.3.5. Produkcja sadownicza

Sformułowanie produkcja sadownicza również jest skonkretyzowaniem pojęcia działalności polegającej na wytwarzaniu produktów roślinnych. Pojęcie produkcji sadowniczej nie budzi wątpliwości.³² Również ta działalność musi być prowadzona na bazie własnych upraw.

Działalność sadownicza zaliczana była przez lata do działów specjalnych produkcji rolnej. Można powiedzieć, że była uważana obok upraw szklarniowych za podstawowy rodzaj działalności, który winien być dodatkowo opodatkowany. Przypomnieć należy, iż obciążona była obok zwiększonego podatku gruntowego również podatkiem wyrównawczym. Jednak obecnie działalność sadownicza nie mieści się w pojęciu działów specjalnych produkcji rolnej. Należy to interpretować w kontekście polityki rolnej państwa – jako wyraz wspierania tej ważnej dziedziny rolnictwa i zwiększania jej konkurencyjności na rynkach unijnych.

1.3.6. Hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych

Do sformułowania hodowla i produkcja należy wnieść zastrzeżenia, gdyż nie jest ono precyzyjne. Właściwiej byłoby posługiwać się sformułowaniem hodowla, chów i produkcja materiału zarodowego. Dodać należy, iż z pewnością ptactwo i owady użytkowe to zwierzęta, więc sformułowanie zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych nie jest prawidłowe. Je-

32 Odnośnie do pojęcia roślin sadowniczych zob. dyrektywa Rady 2008/90/WE z dnia 29 września 2008 r. w sprawie obrotu materiałem rozmnożeniowym roślin sadowniczych oraz roślinami sadowniczymi przeznaczonymi do produkcji owoców Dz. Urz. UE z 8.10.2008 Nr 267, zob. również obwieszczenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 28 stycznia 2013 r. w sprawie wykazu gatunków roślin, których odmiany podlegają rejestracji oraz których materiał siewny może być wytwarzany, oceniany i kontrolowany Dz. Urz. MRIRW Nr 3 i tam wykaz roślin sadowniczych.

zeli intencją ustawodawcy jest oddzielne zaznaczenie wyłączenia z opodatkowania hodowli i produkcji materiału zarodowego ptactwa i owadów użytkowych, winien sformułować to w następujący sposób: zwierząt, w szczególności ptactwa i owadów użytkowych.

Zaznaczyć należy, iż w prawie polskim występuje pojęcie materiału biologicznego. Nie jest to pojęcie tożsame z pojęciem materiału zarodowego, którego zakres znaczeniowy jest węższy. Zgodnie z ustawą z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich³³ materiał biologiczny to nasienie reproduktorów, komórki jajowe i zarodki przeznaczone do wykorzystania w rozmnażaniu zwierząt gospodarskich.³⁴

Zgodnie z regulacją ustawową produkcja materiału zarodowego nie jest działem specjalnym produkcji rolnej. Natomiast produkcja materiału biologicznego w postaci określonej powyżej uznawana jest przez organy podatkowe za nierolniczą działalność gospodarczą.³⁵

1.3.7. Produkcja zwierzęca typu przemysłowo–fermowego

Produkcja zwierzęca typu przemysłowo–fermowego została wymieniona jako przykład produkcji zwierzęcej zaliczanej do działalności rolniczej. Jest to więc, czytając definicję w całości, działalność polegająca na wytwarzaniu produktów zwierzęcych [...] z własnej [...] hodowli lub chowu [...] w tym również [...] produkcja zwierzęca typu przemysłowo–fermowego. Produkcja zwierzęca typu przemysłowo–fermowego różni się skalą i metodami działalności od produkcji w niewielkich gospodarstwach, natomiast jest to nadal ta sama działalność rolnicza. Być może właśnie ze względu na podobieństwo do typowej działalności przemysłowej ustawodawca podkreślił, że jest to nadal działalność rolnicza, mimo jej dużej skali.

Można próbować odnieść to pojęcie do hodowli i chowu innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym z definicji działów specjalnych produkcji rolnej. Produkcja typu przemysłowo–fermowego bliższa jest typowej produkcji przemysłowej niż działalności tradycyjnie rozumianych gospodarstw rolnych.³⁶ Jednak przy typowej zwierzęcej

33 Ustawa z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich, Dz. U. Nr 133, poz. 921 z późn. zm.

34 Art. 2 pkt 22 ustawy o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich.

35 Por. postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 10 stycznia 2006 r., Urząd Skarbowy w Ostródzie sygn. PD/415–18/05, <https://sip.mf.gov.pl>, dotyczące produkcji materiału biologicznego: *ustawodawca dla celów podatku dochodowego precyzuje wyraźnie, co należy rozumieć przez działalność rolniczą. Zgodnie z przedstawioną wyżej definicją działalności rolniczej podstawową jej cechą jest uzyskiwanie produktów w stanie nieprzetworzonym, pochodzących z uprawy, chowu lub hodowli w tym również produkcja materiału reprodukcyjnego i zarodowego zwierząt. Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż produkowany materiał reprodukcyjny i zarodowy zwierząt będzie wysoko przetworzony w związku z powyższym działalność ta nie będzie stanowiła działalności rolniczej, lecz źródło przychodów, o którym w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. pozarolniczą działalność gospodarczą i przychody osiągnięte z tego tytułu będą podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych.*

36 Jednak w tym wypadku pamiętać należy, iż pojęcie gospodarstwa rolnego przyjmujemy za ustawą o podatku rolnym, czyli użytki rolne o powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. W takim wypadku każdy podmiot prowadzący produkcję zwierzęcą typu przemysłowo–fermowego z pewnością zapewni sobie posiadanie owego 1 ha użytków rolnych, aby jego działalność nie była uznana za prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej i w ten sposób, by nie podlegać w ogóle podatkowi dochodowemu.

produkcji rolniczej będziemy mieli do czynienia zawsze z gospodarstwem rolnym i w tym zakresie hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym nie będzie miało w ekonomicznej rzeczywistości miejsca.³⁷

1.3.8. Hodowla ryb

W ustawach o podatkach dochodowych posłużono się wyłącznie pojęciem hodowla ryb. Brak jest natomiast chowu ryb. Zgodnie z ustawą z dnia 18 kwietnia 1985 r. o rybnictwie śródlądowym³⁸ (art. 1 ust. 2) za chów ryb uważa się działania zmierzające do utrzymywania i zwiększania produkcji ryb, a za hodowlę – chów połączony z doбором i selekcją, w celu zachowania i poprawienia wartości użytkowej ryb. Takie sformułowanie jest wyraźnym niedopatrzeniem ustawodawcy, który winien zawrzeć w definicji zarówno pojęcie hodowli, jak i chowu. Definicja obejmuje swym zakresem wyłącznie ryby. Brak jest w pojęciu działalności rolniczej hodowli i chowu innych organizmów żywych, które również żyją w wodzie, mają wartość handlową i są również zaliczane do produktów rybołówstwa, takich jak np. skorupiaki, langusty i pozostałe raki morskie, homary, krewetki, kraby, ostrygi.³⁹ Chów i hodowla raków jest działalnością, prowadzoną w Polsce. Mamy tu do czynienia z wyraźną luką w prawie – na przykład niewątpliwie działalnością rolniczą będzie chów raków, zaś raków w definicji ustawowej nie ma. Organy skarbowe interpretują przepisy w tym zakresie, opierając się na Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług w ten sposób, iż zaliczają raki do ryb,⁴⁰ co może z punktu widzenia klasyfikacji organizmów żywych nie jest prawidłowe, ale biorąc pod uwagę cel zwolnienia – w pełni właściwe.

W definicji działów specjalnych produkcji rolnej ryby pojawiają się w kategorii hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. W tabeli zawartej w załącznikach do obu ustaw o podatku dochodowym określa się, iż działem specjalnym produkcji rolnej jest hodowla ryb akwariowych powyżej 700 dm³ objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi. Ustawodawca nie uznaje chowu ryb akwariowych za dział specjalny – będzie więc to działalność rolnicza niemieszcząca się w tej kategorii.

Nie jest działem specjalnym hodowla i chów ryb w stawach hodowlanych. Dodać warto, że hodowla ryb jest działalnością rolniczą niezależnie od tego, czy oparta jest na własnym materiale hodowlanym czy też pochodzącym z zakupu.⁴¹ Jednocze-

37 Szerzej na temat pojęcia hodowli i chowu zwierząt poza gospodarstwem rolnym w rozdziale IV.

38 Ustawa z dnia 18.04.2005 r. o rybnictwie śródlądowym, tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 189, poz. 1471 z późn. zm.

39 Zob. PKWiU: Dział 03.

40 Zob. wyjaśnienie Izby Skarbowej w Gdańsku BI/005–0852/03, <http://www.is.gdansk.pl>: *Działalność w zakresie hodowli, chowu i odłowu raków według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług została sklasyfikowana pod numerem 05.00.21–00.11 – raki żywe. Jest to sekcja B Produkty rybołówstwa, Dział 05 – Ryby i inne produkty rybołówstwa i rybnictwa – i dalej działalność w zakresie hodowli, chowu i odłowu raków nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.*

41 Zob. wyrok NSA z dnia 3 października 2001 r., I SA/Wr 1724/99) niepubl.: *Przepis art. 2 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłącza stosowanie przepisów tej ustawy do przychodów z działalności rolniczej, a taką działalność stanowi hodowla ryb (art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p.), bez względu na to, czy jest to hodowla oparta na własnym materiale hodowlanym, czy też pochodzącym z zakupu. Przychody z tej działalności ani*

śnie przychodami z działalności rolniczej mogą być również przychody ze sprzedaży ryb, które są łowione (np. ze stawu czy jeziora osoby prowadzącej działalność rolniczą) przez nabywców we własnym zakresie.⁴²

1.4. Pojęcia hodowli i chowu

Jak można było zauważyć, w omówionych powyżej regulacjach pojęcia hodowli i chowu używane są w różnych znaczeniach i w różnych kontekstach przez ustawodawcę, który z reguły posługuje się nimi nieprecyzyjnie.⁴³ Są to jednak pojęcia o zupełnie innym zakresie znaczeniowym, a ze względu na swoją istotność – określają często zakres opodatkowania danego rodzaju działalności – wymagają dokładnego sprecyzowania. Jeżeli chodzi o hodowlę to ustawa z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich definiuje to pojęcie. Zgodnie z art. 2 pkt 4 wskazanej ustawy hodowla zwierząt to zespół zabiegów zmierzających do poprawienia założeń dziedzicznych (genotypu) zwierząt gospodarskich, w zakres których wchodzi ocena wartości użytkowej i hodowlanej zwierząt gospodarskich, selekcja i dobór osobników do kojarzenia prowadzony w warunkach prawidłowego chowu.

Definicja ta wyraźnie odróżnia pojęcie hodowli od pojęcia chowu. Hodowla⁴⁴ to świadome działanie człowieka w kierunku udoskonalenia zwierząt lub roślin. Jest to zespół działań podejmowanych w optymalnych dla zwierząt lub roślin warunkach, skierowanych na otrzymanie bardziej wartościowych odmian lub ras – jeżeli chodzi o biznesowy zakres tego pojęcia oraz na otrzymanie w warunkach doświadczalnych organizmów o nowych lub zmodyfikowanych właściwościach. Jest to więc działanie skierowane na udoskonalenie populacji genetycznej zwierząt lub roślin.

Natomiast chów jest to zapewnienie zwierzętom użytkowym i hodowlanym prawidłowych warunków bytowania i rozwoju, dzięki którym możliwy jest pełny rozwój pożądanych cech. W zakres tego pojęcia wchodzi czynności takie jak karmienie i pielęgnacja, związane z utrzymaniem zwierząt od czasu ich nabycia, zwykle młodych osobników, do czasu uzyskania przez nie oczekiwanych cech użytkowych. Chów jest to zespół działań skierowanych na wykorzystanie istniejących właściwości zwierząt, aby uzyskać od nich określone produkty – mięso, jaja, mleko. Pojęcie to nie

też poniesione w celu ich uzyskania koszty nie podlegają przepisom u.p.d.o.p., (zob. wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 3 października 2001 r., I SA/Wr 1724/99, niepubl.). Opisana działalność stanowiłaby dział specjalny produkcji rolnej, gdyby okres przetrzymywania ryb był krótszy niż 2 miesiące, licząc od daty nabycia.

42 Zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 24 stycznia 2011 r., ITPB1/415-1021b/10/AD, Zob. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych* Lex 2012.

43 Podobny problem dotyczy hodowli i uprawy roślin, zob. rozdział III niniejszej pracy.

44 Zob. M. Korzycka-Iwanow, *Hodowla zwierząt gospodarskich i zwalczanie chorób zwierzęcych*, (w:) *Prawo rolne*, A. Stelmachowski (red.), Warszawa 2009, s. 348: *Hodowla zwierząt gospodarskich służy, podobnie jak twórca hodowla nowych odmian roślin, postępowi biologicznemu w rolnictwie. Wykorzystanie naturalnych cech genetycznych poszczególnych osobników prowadzi do poprawy ich wartości hodowlanej i użytkowej, wpływa na ilość i jakość produktów zwierzęcych uzyskiwanych w rolnictwie*. Zob. też. B. Żuk, H. Wierzbicki, M. Zatoń-Dobrowolska, Z. Kulisiewicz, *Genetyka populacji i metody hodowlane*, Warszawa 2011, s. 201 i nast.

obejmuje zagadnień związanych z rozrodem zwierząt. W wyżej cytowanej ustawie brak jest definicji chowu, ale odwołuje się ona do niego właśnie w rozumieniu powyższym i odróżnia wyraźnie chów i hodowlę zwierząt jako pojęcia różne zakresowo.⁴⁵

Hodowla skierowana jest więc na udoskonalanie genetyczne zwierząt, zaś chów na maksymalne wykorzystanie ich istniejących cech. W definicji to rozróżnienie nie jest precyzyjnie użyte – brak jest na przykład chowu ryb – mamy do czynienia tylko z hodowlą ryb. W ustawie o podatku od towarów i usług ustawodawca posługuje się już innym sformułowaniem: *produkcja zwierzęca typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowla ryb i innych organizmów żyjących w wodzie*.⁴⁶ Podobnie w PKWiU (05.00.6) mowa jest o usługach związanych z chowem i hodowlą ryb.

W definicji działów specjalnych produkcji rolnej znajdziemy również pojęcie hodowli i chowu: *fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym*.

Jak widać, ustawodawca nie jest precyzyjny w definiowaniu i odróżnianiu pojęć. Mamy na przykład hodowlę i chów drobiu, ale tylko hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników. Pojawia się też pojęcie prowadzenie pasiek, a nie hodowla i chów pszczół.⁴⁷ Terminologia ta zdecydowanie wymaga ingerencji ustawodawcy i odpowiedniego ujednolicenia.

1.5. Minimalne okresy przechowywania roślin i zwierząt

Działalnością nieobjętą ustawami o podatkach dochodowych jest również *działalność*, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
- 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,
- 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
- 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt
– licząc od dnia nabycia.⁴⁸

45 Zob. art. 2 lit. c) ustawy o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich w brzmieniu: *jeleniowate – zwierzęta z gatunków: jeleni szlachetny (Cervus elaphus), jeleni sika (Cervus nippon) i daniel (Dama dama) utrzymywane w warunkach fermowych w celu pozyskania mięsa lub skór, jeżeli pochodzą z chowu lub hodowli zamkniętej, o których mowa w przepisach prawa łowieckiego, albo chowu lub hodowli fermowej*.

46 Art. 2 pkt 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

47 Pojęcie *hodowla i chów pszczół* jest pojęciem ugruntowanym w literaturze przedmiotu, *prowadzenie pasiek* odnosi się raczej do aspektu przedmiotowego, do określenia zespołu środków produkcji – tak jak prowadzenie przedsiębiorstwa. Pojęcie to jest oderwane od sposobu definiowania pozostałych rodzajów produkcji, ale jest to pewnie spowodowane względami historycznymi. Jest to pojęcie wystarczająco precyzyjne i nienastępujące problemom z uwagi na sposób zdefiniowania działu specjalnego w ustawach o podatkach dochodowych (warunek prowadzenia pasieki z co najmniej 80 ulami).

48 Art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podobnie art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W przypadku, w którym jakieś produkty rolne (rośliny, zwierzęta) są kupowane przez rolnika, następnie zaś po pewnym czasie odsprzedawane, może powstać wątpliwość co do kwalifikacji tego rodzaju działalności. Aby rozgraniczyć działalność rolniczą od działalności handlowej, ustawa przewiduje wyznaczenie okresów przetrzymywania zakupionych roślin lub zwierząt, które muszą zostać zachowane, aby przetrzymywanie to można było uznać za działalność rolniczą w rozumieniu ustawy. W przypadku niezachowania okresów wskazanych w przepisach ustaw podatkowych działalność osób zakupujących, później sprzedających rośliny i zwierzęta, nie zostanie uznana za działalność rolniczą. Zostanie więc oceniona jako działalność podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych lub od osób fizycznych. Działalność taka opodatkowana jest na normalnych zasadach, jak każda działalność gospodarcza.

Na tle powyższych terminów pojawiły się problemy związane z postępowaniem genetycznym w rolnictwie i coraz szybszym wzrostem i przybieraniem na wadze zwierząt.⁴⁹ Na przykład brojlery kurze, zakupione przez rolnika, mogą osiągnąć wagę ubojową poniżej 6 tygodni od daty zakupu. Jeżeli przed upływem tego terminu zostaną sprzedane do uboju, wówczas mamy do czynienia z działalnością, która nie jest działalnością rolniczą. Uznać należy, iż w przypadku naruszenia określonych w ustawach o podatkach dochodowych terminów przetrzymywania zwierząt nie mamy do czynienia z działalnością rolniczą, ale z działalnością gospodarczą opodatkowaną na normalnych zasadach. W takiej sytuacji rolnik sprzedający zakupiony drób rzeźny zbyt wcześnie naraża się na zasadniczą zmianę formy opodatkowania. Natomiast chów drobiu w ilościach przekraczających 100 sztuk jest działem specjalnym produkcji rolnej.⁵⁰

Terminy mają zasadnicze znaczenie przy rozgraniczeniu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej od działalności nieobjętej specjalnym sposobem opodatkowania. W przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ma

49 Zob. pismo Izby Skarbowej w Olsztynie Ośrodek Zamiejscowy w Elblągu Nr PM/E-4117-1/3/06 z dnia 10 kwietnia 2006 r., www.mofnet.gov.pl, ...w przypadku, gdy nie zostaną zachowane minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, licząc od dnia ich nabycia, o których mowa w art. 2 ust. 2 ww. ustawy, nie mamy do czynienia z działalnością rolniczą w rozumieniu art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Działalność taka nie może być zaliczona do działów specjalnych produkcji rolnej. Wobec tego taka działalność jest działalnością gospodarczą podlegającą opodatkowaniu na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

50 Zgodnie z art. 2 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych działy specjalne podlegają opodatkowaniu podatkami dochodowymi podobnie jak pozarolnicza działalność gospodarcza. Osoby fizyczne mają wybór formy opodatkowania – na zasadach ogólnych lub wybierając stosowanie norm szacunkowych przychodów z działów specjalnych. Natomiast w przypadku osób prawnych opodatkowanie odbywa się tak, jak w przypadku działalności pozarolniczej – na podstawie ksiąg rachunkowych. Szerzej M. Zapiec-Laskowska, L. Kleczkowski, *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej*, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 1, zob. też A. Konopka, W. Sech, J. Dziuba, *Podatek dochodowy od dochodów...*; Również wyjaśnienie Urzędu Skarbowego w Kartuzach z dnia 5 grudnia 2005, sygn. DF/415-51/05/AJ, <https://sip.mf.gov.pl>.

to znaczenie z uwagi na doliczanie dochodów z działów specjalnych do dochodu osoby prawnej,⁵¹ natomiast działalność rolnicza nie jest objęta opodatkowaniem.

1.6. Wnioski

Zakres definicji działów specjalnych produkcji rolnej powinien zawierać się w definicji działalności rolniczej, jednak – jak wskazywano powyżej – często wykracza poza zakres definicji ogólniejszej. Definicja jest nieprecyzyjna i powinna być zmodyfikowana. Przepisów ustaw o podatkach dochodowych nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Działalność polegająca na prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej zawiera się więc w szerszej kategorii działalności rolniczej,⁵² choć nieprecyzyjna konstrukcja definicji powoduje, iż czasem zaliczenie określonych rodzajów działalności stanowiących działy specjalne może budzić wątpliwości.

Niekiedy błędne stanowisko organów skarbowych, prezentowane w wyjaśnieniach, wskazuje, iż możemy mieć do czynienia z różnicami pomiędzy działami specjalnymi produkcji rolnej a działalnością rolniczą. Uznać należy takie stanowisko za nieprawidłowe. Działy specjalne są (choć nie w pełni precyzyjnie ustawodawca to określił) rodzajem działalności rolniczej, objętym innym reżimem podatkowym.

Definicja działalności rolniczej zawarta w ustawach o podatkach dochodowych jest nieprecyzyjna i może wywoływać problemy w praktyce. Oprócz błędów, takich jak zaliczenie grzybów do roślin lub zwierząt, definicja zawiera poważniejsze nieścisłości, takie jak nierozróżnianie hodowli i chowu zwierząt, czy nieuwzględnienie innych organizmów żyjących w wodzie oprócz ryb. Praktyka organów skarbowych idzie w kierunku rozsądnej interpretacji przepisów, jednak dążyć należy, szczególnie w prawie podatkowym, do jak największej precyzji, szczególnie w przypadku wyłączeń z opodatkowania. Definicja zawarta w ustawach o podatkach dochodowych wymaga zmiany, przy uwzględnieniu przepisów dotyczących klasyfikacji wyrobów i usług.

51 Szerzej pkt 4 niniejszego rozdziału.

52 A że nie jest to wniosek oczywisty, zob. na przykład decyzja w sprawie interpretacji prawa podatkowego sygn. PBF/4117–005–20/07 z 8 października 2007 r. Izba Skarbowa w Olsztynie <https://sip.mf.gov.pl>: *Spółka akcyjna w wydzierżawianej nieruchomości nie prowadzi działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1991 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, ale działalność w zakresie produkcji i sprzedaży indywidualnych jaj wylęgowych, będącą działem specjalnym produkcji rolnej, opodatkowaną podatkiem dochodowym od osób prawnych* Interpretacja z pewnością jest błędna. Zob. zasługujący na pełną aprobatę wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 marca 2008 r. I SA/Go 937/2007: *Ustawodawca bowiem w art. 2 ust. 3 wyłączył z działalności rolniczej działy specjalne produkcji rolnej, zakresowo do tego pojęcia należące. Działalność w zakresie działów specjalnych, w przypadku braku tego uregulowania, zaliczałaby się do działalności rolniczej, na co wskazuje również brzmienie art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy. (z uzasadnienia)*, LexPonica nr 2039758, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

Odrębną kwestią, wymagającą analizy znacznie przekraczającej ramy niniejszej pracy, jest problem określenia zakresu pojęcia działalności rolniczej.⁵³ Konieczne w polskim prawie jest przyjęcie nowej, nowoczesnej, przystosowanej do realiów współczesnego rolnictwa definicji, służącej przepisom podatkowym, ale również mającej szersze zastosowanie w całym systemie prawa, w tym w prawie cywilnym, ubezpieczeniowym.

2. Pojęcie działu specjalnego produkcji rolnej w ustawach o podatku dochodowym

2.1. Zagadnienia wstępne

Od 1 stycznia 1992 r. wraz z wprowadzeniem podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych mamy do czynienia z nową regulacją opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej. Zgodnie z art. 2 obu ustaw ich przepisów nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Prowadzenie działów specjalnych jest więc działalnością rolniczą, tylko objętą opodatkowaniem podatkami dochodowymi.

2.2. Zmiany w zakresie pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej

Opodatkowanie podatkiem dochodowym działów specjalnych ma miejsce od 1 stycznia 1992 roku. Wcześniej działy specjalne objęte były ustawą o podatku rolnym. Znacznie przy tym zmieniono pojęcie działów specjalnych. Zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin *in vitro*, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

Natomiast zgodnie z art. 1 ust. 4 ustawy o podatku rolnym w brzmieniu z lat 1985–1991 działy specjalne produkcji rolnej to:

- 1) uprawy w szklarniach, tunelach foliowych i **inspektach** (w obecnie obowiązującej regulacji wykreślono **inspektach**) oraz uprawy grzybów i ich grzybni (pozostawiono bez zmian),

53 Szerzej R. Budzinowski, *Problemy ogólne prawa rolnego*, Poznań 2008, s. 194 i nast., *idem*, *Prawne pojęcie działalności rolniczej*, „Prawo i Administracja” 2003, t. II; B. Jeżyńska, *Producent rolny...*, s. 89 i nast.; A. Szymeczka, *Przedsiębiorstwo rolne we włoskim systemie prawnym*, cz. II, „Przegląd Prawa Rolnego” 2008, nr 1, s. 199 i nast.; również J. Bieluk, *Pojęcie działalności rolniczej w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2008, nr 2, s. 181–194.

- 2) **uprawy kwiatów w gruncie oraz ich nasiennictwo** (wykreślono),
- 3) **uprawy krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących** (wykreślono),
- 4) **szkółki drzew i krzewów ozdobnych** (wykreślono),
- 5) **sady jabłoniowe** (wykreślono),
- 6) fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego (pozostawiono bez zmian),
- 7) wylęgarnie drobiu (pozostawiono bez zmian),
- 8) hodowlę i chów zwierząt futerkowych (pozostawiono bez zmian).

Wykreślono zatem: **2) uprawy kwiatów w gruncie oraz ich nasiennictwo, 3) uprawy krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących, 4) szkółki drzew i krzewów ozdobnych, 5) sady jabłoniowe.**

Znacznie ograniczono opodatkowanie działalności związanej nieodłącznie z gruntem, prowadzonej na gruncie bez szklarni i tuneli foliowych. Z opodatkowania zostały wyłączone uprawy kwiatów w gruncie oraz ich nasiennictwo, uprawy krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących, szkółki drzew i krzewów ozdobnych oraz sady jabłoniowe.

W założeniu zmiany miały na celu uznanie za działy specjalne wyłącznie te rodzaje produkcji rolnej, których prowadzenie nie jest uzależnione od warunków klimatycznych i glebowych. Dlatego wyłączono z działów specjalnych wszystkie uprawy prowadzone w gruncie – sady jabłoniowe, krzewy owocowe, rośliny ozdobne, a także uprawy prowadzone w tunelach foliowych oraz w inspektach.⁵⁴ Wyłączono z definicji działu specjalnego również uprawy w inspektach. Włączono natomiast do opodatkowania nowe rodzaje specjalistycznej działalności rolnej, a więc uprawy roślin in vitro, hodowlę zwierząt laboratoryjnych, hodowlę dżdżownic, hodowlę entomofagów, hodowlę jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

2.3. Obecnie obowiązująca definicja działów specjalnych produkcji rolnej

2.3.1. Zakres obowiązującej definicji

Wyliczenie zawarte w definicji działów specjalnych ma charakter wyczerpujący. Żaden inny rodzaj działalności rolniczej nie może być zakwalifikowany do działów specjalnych produkcji rolnej, a co za tym idzie, nie może zostać objęty podatkiem dochodowym. Tylko rodzaje produkcji wymienione w definicji są działami specjalnymi produkcji rolnej. Ustawa zawiera dodatkowy warunek uznania danego rodzaju produkcji za dział specjalny. Powyższe rodzaje produkcji stanowią działy specjalne jeżeli prowadzone są w rozmiarze określonym w załączniku nr 2 do ustawy. Tylko w przypadku przekroczenia określonej wielkości prowadzenie działalności określonej w art.

54 A. Konopka, W. Sech, J. Dziuba, *Podatek dochodowy...*, Warszawa 1992, s. 7.

2 ust. 3 obu ustaw o podatkach dochodowych uważane będzie za prowadzenie działu specjalnego. Minister Finansów jest upoważniony wyłącznie do zmiany norm szacunkowych dochodu i to w sposób wskazany w ustawie. Przed 2002 rokiem Minister Finansów w porozumieniu z Ministrem Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, w drodze rozporządzenia określał, które z wymienionych w ust. 3 rodzajów upraw i hodowli ze względu na ich rozmiary nie stanowią działu specjalnego produkcji rolnej.⁵⁵ Ustawą z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw⁵⁶ dodano do art. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustęp 3a, zgodnie z którym nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy, zwanym „załącznikiem nr 2”. Wykaz działów specjalnych przeniesiono więc z rozporządzenia Ministra Finansów do ustawy.⁵⁷

Od momentu obowiązywania rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵⁸ w wykazie działów specjalnych zaszło bardzo niewiele zmian. Początkowo opodatkowaniem objęto pasieki powyżej 20 uli.⁵⁹ Od 1 stycznia 1994 roku liczbę uli kwalifikującą pasiekę do działów specjalnych podwyższono do 50,⁶⁰ zaś od 1 stycznia 1995 r. zwiększono ją do 80.⁶¹ Na mocy ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁶² przeniesiono wykaz działów specjalnych z rozporządzenia do załącznika nr 2 do ustawy. Jednocześnie zmieniono system zmiany wysokości norm szacunkowych dochodu. Załącznik do ustawy pozostaje aktualny jedynie jeżeli chodzi o wielkość działów specjalnych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa, poczynając od roku podatkowego 2002, ogłasza w drodze rozporządzenia normy szacunkowe, o których mowa w ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zmieniając je corocznie w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.⁶³

55 Pierwotny tekst ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350.

56 Dz.U. Nr 104, poz. 1104.

57 Podobnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych, zob. ustawa z dnia 9 sierpnia 2000 o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. Nr 60, poz. 700.

58 Dz.U. Nr 124, poz. 553.

59 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. Nr 124, poz. 553 z późn. zm.

60 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1993 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. Nr 133, poz. 641.

61 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 marca 1995 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. Nr 35, poz. 173.

62 Załącznik nr 2 dodany przez ustawę z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 104, poz. 1104.

63 Ustawa z dnia 9 listopada 2000 o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 104, poz. 1104.

Na mocy ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw⁶⁴ podwyższono normy dotyczące hodowli nerek, tchórzy i szynszyli z 1 samicy stada podstawowego do 2 samic, natomiast w przypadku lisów i jenotów pozostawiono normy bez zmian (tj. nadal 1 sztuka stada podstawowego wystarczy, by uznać daną hodowlę za dział specjalny produkcji rolnej). W przypadku nutrii i królików jest to liczba bardziej rozsądna – powyżej 50 sztuk stada podstawowego. Od 1 stycznia 2009 r., prostując nazewnictwo biologiczne, zastąpiono trzorzofretki tchórzami.⁶⁵

Wykaz działów specjalnych produkcji rolnej jest określony przez załącznik nr 2 do ustawy. Załącznik precyzuje i znacznie ogranicza definicję określoną w art. 2 obu ustaw o podatkach dochodowych. Ograniczenia mają dwójaki charakter – przedmiotowy i ilościowy. Rodzaje i rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej określone są w ustawie, zaś stawki określone przez rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej.⁶⁶

Tabela nr 2
Rodzaje i rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej oraz normy szacunkowe dochodu rocznego w 2013 r.

Lp.	Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw lub rodzajów produkcji	Norma szacunkowa dochodu rocznego	
			zł	gr
1	2	3	4	
1	Uprawy w szklarniach ogrzewanych powyżej 25 m ² :			
	a) rośliny ozdobne	1 m ²	11	74
	b) pozostałe	1 m ²	4	36
2	Uprawy w szklarniach nieogrzewanych powyżej 25 m ²	1 m ²	2	69
3	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych powyżej 50 m ² :			
	a) rośliny ozdobne	1 m ²	8	75
	b) pozostałe	1 m ²	5	38
4	Uprawy grzybów i ich grzybni – powyżej 25 m ² powierzchni uprawowej	1 m ²	5	04

64 Dz.U. Nr 1272.

65 Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 309, poz. 1316.

66 Dz.U. z 2012 r., poz.1272.

Opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej podatkami dochodowymi

5	Drób rzeźny – powyżej 100 szt.:		1	
	a) kurczęta	1 sztuka		15
	b) gęsi	1 sztuka		31
	c) kaczki	1 sztuka		35
	d) indyki	1 sztuka		85
6	Drób nieśny powyżej 80 szt.:			
	a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	3	33
	b) kury mięsne (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	2	79
	c) gęsi (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	1	84
	d) kaczki (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	3	44
	e) indyki (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	14	63
	f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych)	1 sztuka	2	45
7	Wylęgarnie drobiu:			
	a) kurczęta	1 sztuka		01
	b) gęsi	1 sztuka		09
	c) kaczki	1 sztuka		02
	d) indyki	1 sztuka		09
8	Zwierzęta futerkowe:			
	a) lisy i jenoty	od 1 samicy stada podstawowego	46	30
	b) norki	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	20	36
	c) tchórze	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	15	76
	d) szynszyle	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	24	07
	e) nutrie powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego	od 1 samicy stada podstawowego	5	55
	f) króliki powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego	od 1 samicy stada podstawowego	5	55
9	Zwierzęta laboratoryjne:			
	a) szczury białe	1 sztuka		14
	b) myszy białe	1 sztuka		02
10	Jedwabniki – produkcja kokonów	1 dm ³		34
11	Pasieki powyżej 80 rodzin	1 rodzina	3	35
12	Uprawy roślin in vitro – powierzchnia półtek	1 m ²	201	48
13	Hodowla entomofagów – powierzchnia uprawy roślin żywicielskich	1 m ²	167	89

Działy specjalne produkcji rolnej. Problemy prawne

14	Hodowla dżdżownic – powierzchnia łoża hodowlanego	1 m ²	83	96
15	Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym:			
	a) krowy powyżej 5 sztuk	1 sztuka	335	76
	b) cielęta powyżej 10 sztuk	1 sztuka	70	53
	c) bydło rzeźne powyżej 10 sztuk (z wyjątkiem opasów)	1 sztuka	36	91
	d) tuczniaki powyżej 50 sztuk	1 sztuka	41	98
	e) prosięta i warchlaki powyżej 50 sztuk	1 sztuka	16	79
	f) chów i hodowla owiec powyżej 10 sztuk	od 1 matki	6	73
	g) tucz owiec powyżej 15 sztuk	1 sztuka	10	07
	h) konie rzeźne	1 sztuka	503	69
	i) konie hodowlane	1 sztuka stada podstawowego	402	95
	j) hodowla ryb akwariowych powyżej 700 dm ³ objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi	1 dm ³	1	51
	k) hodowla psów rasowych	1 sztuka stada podstawowego	45	35
	l) hodowla kotów rasowych	1 sztuka stada podstawowego	16	79

Źródło: załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej.

2.3.2. Ograniczenia przedmiotowe definicji

W definicji zawartej w art. 2 obu ustaw o podatkach dochodowych określona jest fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, zaś pojęcie drobiu ogranicza się w załączniku do określonych rodzajów drobiu. W przypadku drobiu rzeźnego są to:

- a) kurczęta,
- b) gęsi,
- c) kaczki,
- d) indyki.

Natomiast w przypadku drobiu nieśnego

- a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym),
- b) kury mięsne (w stadzie reprodukcyjnym),
- c) gęsi (w stadzie reprodukcyjnym),
- d) kaczki (w stadzie reprodukcyjnym),
- e) indyki (w stadzie reprodukcyjnym),
- f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych).

Pojęcie drobiu obejmuje również inne gatunki niż określone w załącznikach do ustaw o podatkach dochodowych. Jednak na skutek decyzji ustawodawcy opodatkowaniu nie podlega hodowla i chów m.in. przepiórek, perliczek, gołębi, strusi czy bażantów. Opodatkowanie ograniczone jest do najczęściej prowadzonej działalności.

Podobnie zakres przedmiotowy określenia *hodowla i chów zwierząt futerkowych* zgodnie z załącznikiem ograniczony jest do wymienionych tam zwierząt, czyli do hodowli i chowu:

- a) lisów i jenotów,
- b) norek,
- c) tchórzy,
- d) szynszyli,
- e) nutrii,
- f) królików.

Zwierzęta futerkowe, czyli zwierzęta, z których pozyskuje się futra to również między innymi niewymienione w wykazie kuna, gronostaj, szop pracz, soból, piżmak.⁶⁷ W Polsce są również hodowane – choć ich hodowla ma znaczenie marginalne – sobole, szopy pracze i kuny.⁶⁸

Podobnie jest z *hodowlą i chowem zwierząt laboratoryjnych*. Tu ustawodawca zawęży opodatkowanie wyłącznie do myszy białych i szczurów białych, choć lista zwierząt wykorzystywanych w laboratoriach jest znacznie szersza. Jednak największe znaczenie ma określenie zawarte w punkcie 15 załącznika *hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym*. Tutaj inwencja osób prowadzących działalność gospodarczą jest prawnie nieograniczona. Ustawodawca wyraźnie zawęży zakres przedmiotowy opodatkowania do ściśle wymienionych rodzajów zwierząt, których hodowlę i chów uznaje za prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.

Załącznik do ustawy ma podstawowe znaczenie dla ustalenia zakresu przedmiotowego pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej. Ogranicza opodatkowanie do niektórych rodzajów aktywności rolniczej. Wydaje się, iż kryterium ograniczenia miało być wybranie działalności najczęściej spotykanych, a jednocześnie w uznaniu ustawodawcy mogących przynosić duże dochody.

2.3.3. Ograniczenie minimalnej wielkości produkcji

Podstawowe znaczenie dla określenia zakresu opodatkowania ma ustalenie przez ustawodawcę minimalnej wielkości produkcji, od jakiej możemy mówić o dziale spe-

67 Pominięto zaliczane również do zwierząt futerkowych, ale niewykorzystywane jako futerkowe w naszym kręgu kulturowym zwierzęta, między innymi koty i foki, zob. rozdział IV niniejszej pracy.

68 Szerzej w rozdziale IV niniejszej pracy.

cialnym produkcji rolnej. Działem specjalnym produkcji rolnej jest specjalistyczna produkcja rolna przekraczająca określone w ustawach o podatkach dochodowych rozmiary. Dla przykładu osoba prowadząca uprawy w szklarniach ogrzewanych poniżej 25 m² nie prowadzi działu specjalnego produkcji rolnej, tylko działalność rolniczą. Natomiast w sytuacji, w której prowadzone przez niego uprawy w szklarniach przekroczą 25 m², wówczas będzie to już dział specjalny, opodatkowany podatkiem dochodowym. Podobna sytuacja dotyczy drobiu nieśnego do 80 sztuk, czy drobiu rzeźnego do 100 sztuk – będzie to bowiem działalność rolnicza. Jednak w sytuacji, w której chów przekroczy wskazane limity, będzie to działalność w ramach działów specjalnych produkcji rolnej. Konstrukcja minimalnych wielkości działalności, poniżej których taką działalność nie uznaje się za prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, występowała w regulacjach obowiązujących wcześniej.

W przypadku stosowania skali podatkowej (a skalę stosuje się w przypadku, gdy rolnik korzysta z szacunkowych norm dochodów) następuje kumulacja podatku z tytułu działów specjalnych produkcji rolnej i innych przychodów⁶⁹ i obliczenie łącznego podatku z użyciem właściwej skali podatkowej.

Zasadnicze znaczenie ma właściwe określenie wielkości produkcji, aby ustalić cel regulacji. Celem opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej było zawsze wyższe opodatkowanie szczególnych rodzajów działalności rolniczej w sytuacji, gdy przynoszą one wysoki dochód, dużo wyższy niż typowa działalność rolnicza. Jednak realizacja tego zamierzenia w analizowanej ustawie może budzić uzasadnione wątpliwości. Tak niskie ustalenie progów wielkości produkcji nie jest zrozumiałe i może być tłumaczone wyłącznie względami historycznymi. Pojawia się pytanie o racjonalność ustalania wielkości działu specjalnego produkcji rolnej w postaci 2 myszy laboratoryjnych, z dochodem szacunkowym łącznie 4 grosze rocznie.

2.4. Rodzaje działów specjalnych – działalność podobna

Ustawy o podatkach dochodowych określają, jakie rodzaje działalności są działami specjalnymi produkcji rolnej. Inna działalność rolnicza, nawet podobna, nie może być objęta pojęciem działów specjalnych i tym samym opodatkowana. W związku z powyższym hodowla i chów zwierząt innych niż zwierzęta wymienione w załączniku traktowana jest jako działalność rolnicza. Rodzaje zwierząt wybrane zostały w sposób nie w pełni zrozumiały. Hodowla królików i szynszyli podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, natomiast hodowla świnek morskich, kosszatniczek, myszokoczków, chomików, szczurów, myszy i papug falistych stanowi działalność rolniczą, ponieważ zwierzęta te nie są wymienione w załączniku nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.⁷⁰

69 Oczywiście dochodów podlegających kumulacji w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

70 Ze stanu faktycznego wynika, iż hodowane myszy i szczury nie są hodowane jako zwierzęta laboratoryjne, natomiast wielkość prowadzonej hodowli szynszyli to 10 samic stada podstawowego, a królików – 150 samic stada

Nie jest działem specjalnym chów ślimaków. Choć dużo powszechniejszy niż chów entomofagów i przynoszący dużo większe dochody niż chów dżdżownic nie został on uznany przez ustawodawcę za dział specjalny i uważany jest za działalność rolniczą pod warunkiem zachowania okresów przechowywania określonych w omawianych ustawach.⁷¹

Hodowla świerszczy i jaszczurek również ze względu na brak tego rodzaju zwierząt w załączniku do ustawy nie będzie działem specjalnym produkcji rolnej, natomiast w sytuacji, gdy okres przetrzymywania zakupionych świerszczy i jaszczurek przekroczy 2 miesiące, będzie to działalność rolnicza.⁷²

Zakres opodatkowania budzić może wątpliwości w przypadku działalności, która wiąże się z działalnością główną. Na przykład podatnik prowadzi dział specjalny produkcji rolnej (hodowlę szynszyli) i sprzedaje szynszyle wraz z wyprodukowanymi klatkami. Organy skarbowe uznały, iż mamy tu do czynienia z dwiema różnymi działalnościami – sprzedają szynszyli w ramach prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej oraz produkcją i sprzedażą klatek dla zwierząt, która to działalność spełnia warunki do uznania jej za pozarolniczą działalnością gospodarczą.⁷³

2.5. Wnioski

Działalność w postaci działów specjalnych produkcji rolnej cechuje duża różnorodność – od wymagającego dużych przestrzeni prowadzenia pasiek, poprzez piwniczne uprawy grzybów, do ferm zwierząt futerkowych umieszczonych w wielkich budynkach. Zaliczenie działów specjalnych do produkcji rolnej, mimo pewnych wątpliwości, co do specyficznych metod produkcji, należy uznać za słuszne.⁷⁴

Wyliczenie rodzajów działalności wyszczególnione w definicjach działów specjalnych produkcji rolnej, zawartych w ustawach podatkowych, są wyczerpujące. Od

podstawowego, zaś działalność polega na rozmnażaniu i chowie różnych zwierząt – tak postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 4 października 2006 r. wydany przez Urząd Skarbowy w Pabianicach, USIB/415.11.6, <https://sip.mf.gov.pl>. Zob. też postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 16 lutego 2006 r. Urząd Skarbowy w Mikołowie 9PD.I-415-7-06-UŻ) [...] hodowla myszy łaciatego, szczura łaciatego, świnki morskiej, chomika, koszatniczki, myszy berberyjskiej i myszokoczek może stanowić działalność rolniczą. Natomiast nie jest działalnością w ramach działów specjalnych produkcji rolnej.

71 Zob. informacja o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego NP. – 415/49/3/05 z dnia 23 grudnia 2005 r. wydane przez Urząd Skarbowy w Czarnkowie <https://sip.mf.gov.pl> : *Hodowla ślimaków nie znajduje się w wymienionym wyżej załączniku [do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych], a zatem nie będzie stanowić przychodów z działów specjalnych. Hodowla ślimaków jest działalnością rolniczą. Jednakże nie dotyczy to sytuacji, w których okres przetrzymywania zakupionych ślimaków, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynosić będzie, licząc od dnia nabycia mniej niż 2 miesiące (dla pozostałych zwierząt).*

72 Zob. informacja o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego BI/005-0739/04, z dnia 20 listopada 2004, Izba Skarbowa w Gdańsku, dotycząca hodowli świerszcza domowego i jaszczurek z przeznaczeniem na pokarm dla gadów i pajaków, <http://sip.mf.gov.pl>.

73 Zob. Urząd Skarbowy Łódź–Widzew, postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 13 listopada 2006 r. (sygn IX-005.282/Z.KI/06): *jeżeli podatnik wykona czynności, o których mowa we wniosku, tj. wyprodukuje klatki dla zwierząt, a następnie je sprzeda, to taki stan rzeczy należy nazwać działalnością gospodarczą, która podlega zgłoszeniu do rejestracji działalności gospodarczej*, <https://sip.mf.gov.pl>.

74 Zob. M. Błażejczyk, A. Stelmachowski, *Nowe zjawiska w produkcji rolniczej i pararolniczej a ustrój prawny polskiego rolnictwa*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 1, s. 29 i n.

ich precyzji zależy zakres opodatkowania. Natomiast trudno uznać za precyzyjne sformułowania zawarte w definicjach.

Analiza poszczególnych rodzajów działów specjalnych produkcji rolnej wykazuje,⁷⁵ że zaliczenie określonych rodzajów działalności ma charakter w dużej mierze przypadkowy, zaś decyzje ustawodawcy spowodowane zostały nie do końca zrozumiałymi intencjami. Z pewnością ustawodawca nie kierował się względami związanymi z popularnością danego działu specjalnego, czy też jego znaczeniem gospodarczym. Trudno jest uzasadnić, dlaczego na przykład hodowla ślimaków nie jest działem specjalnym produkcji rolnej, a hodowla dżdżownic jest. Pewnym nadużyciem byłoby uciekanie się do konstrukcji domniemania udzielania większego wsparcia dla hodowli ślimaków przez ustawodawcę i dlatego preferencyjnego ich traktowania.

Niewątpliwie pojęcie działów specjalnych zostało stworzone przez ustawodawcę jako reakcja na wysokie dochody pewnych grup ludności. Uznano za konieczne odrębne uregulowanie sytuacji prawnej, a przede wszystkim podatkowej, osób wykonujących działalność niewątpliwie rolniczą, ale których obciążenie takimi samymi podatkami jak rolników prowadzących typową produkcję rolą byłoby nieproporcjonalnie niższe w stosunku do ich zarobków. Jak wskazuje historia opodatkowania rolnictwa, opodatkowanie rodzajów produkcji rolnej mających przynosić wysoki dochód było zawsze obecne. W latach pięćdziesiątych i sześćdziesiątych ubiegłego wieku poprzez szereg mechanizmów zwolnień i zmniejszeń podatków, uzależnienie jego wysokości od umów kontraktacji miało służyć aktywnej polityce rolnej.

Pojęcie działów specjalnych po 1991 roku zostało znacznie zawężone. Jednocześnie zrezygnowano z jakichkolwiek mechanizmów wpływu na rozwój danych rodzajów produkcji. Od 1992 roku ustawodawca nie podjął jakichkolwiek prób aktywnej ingerencji za pomocą polityki podatkowej w kształt produkcji rolnej w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Nie dokonano jakichkolwiek zmian, nie wprowadzono ulg, zawieszeń, brak też chociażby ulg inwestycyjnych, które w szcątkowej formie obecne są w podatku rolnym

Oczywiście rolnik może wybrać rozliczanie w formie rzeczywistych kosztów i rzeczywistych przychodów. I coraz częściej rolnicy dokonują takiego wyboru, gdyż prowadzenie rachunkowości pozwala na uwzględnianie w obciążeniach podatkowych wysokich kosztów działalności, amortyzacji, umożliwia stosowanie szeregu mechanizmów optymalizacji podatkowej.

Historycznie, intencja ustawodawcy przy tworzeniu pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej była jasna: kryterium dochodowości, kryterium dużego nakładu pracy i środków i kryterium niewielkiego związku z gruntem i zbliżenia pewnych rodzajów działalności do działalności pozarolniczej (np. wydobywanie żwiru). Jednak

75 Zob. rozdział IV niniejszej pracy.

z czasem pojęcie działów specjalnych ewoluowało. Ustawodawca wyeliminował rodzaje działalności wyraźnie związane z uprawą gruntu. Wykreślono przede wszystkim uprawy sadownicze – wyraźniejszy stał się brak związku z gruntem jako podstawowym środkiem produkcji. Widać to wyraźnie na przykładzie hodowli i chowu zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Warunek ten jest łatwy do obejścia, ale jednocześnie pokazuje intencję ustawodawcy. Jeśli produkcja oddala się od typowej produkcji rolnej w gospodarstwie rolnym, którego podstawą jest grunt, wówczas zbliża się do działalności nierolniczej i wymaga innego traktowania od strony fiskalnej. Jednocześnie dodano szereg nowych rodzajów działalności, takie jak uprawa roślin *in vitro* czy hodowla entomofagów.

Oprócz rodzaju produkcji rolnej dodatkowym kryterium uznania danego rodzaju działalności za dział specjalny jest wielkość tejże produkcji. Dopiero przekroczenie norm określonych w załącznikach do ustaw o podatkach dochodowych powoduje uznanie danej działalności za dział specjalny. Rozmiary działów specjalnych wyznaczone zostały w specyficznych dla każdego rodzaju produkcji jednostkach. I tak, dział specjalny w przypadku hodowli drobiu to 100 sztuk, w przypadku hodowli pszczół – 80 rodzin pszczelek, przy hodowli dżdżownic – 1 m² łoża hodowlanego. Jednak czasem rozmiary działów specjalnych – akwarium o objętości powyżej 700 cm² lub dwie białe myszy laboratoryjne – nie są zrozumiałe.

3. Podatek dochodowy od osób fizycznych – stawki podatku oraz zasady obliczania dochodu

3.1. Wysokość opodatkowania rolnictwa

Rozważania dotyczące wysokości podatku zależą od punktu widzenia. Jeżeli jest to stanowisko podatnika – podatki z zasady są za wysokie, natomiast potrzeby budżetu państwa z reguły są nieograniczone. Szczególnie w rolnictwie kwestia obciążeń wywołuje szereg kontrowersji – od stanowisk, iż rolnictwo nie uczestniczy w ogóle w finansowaniu potrzeb państwa, wręcz przeciwnie – stanowi duże obciążenie dla jego budżetu, do poglądów, iż rolnictwo jest nadmiernie obciążone różnego rodzaju ciężarami i jakiegokolwiek ich zwiększenie skończy się masową upadłością gospodarstw rolnych. Jednak celem niniejszej pracy nie jest rozstrzygnięcie kwestii opłacalności produkcji rolnej.⁷⁶ Natomiast do przedmiotu pracy należy przedstawienie systemu obliczania podatku w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej. System ten określony jest w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak również w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. W pierwszej kolej-

76 Zob. opracowania ekonomiczne m.i. R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Białystok 2007; K. Gruzziel, *Stan i kierunki zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolniczych*, Warszawa 2008.

ności przedstawiony zostanie sposób obliczania wysokości podatku w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych.

3.2. Podatek dochodowy od osób fizycznych – zasady ustalania dochodu

3.2.1. Zagadnienia wstępne

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych osoba prowadząca działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej ma możliwość wyboru sposobu opodatkowania. W myśl art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych rolnik może zdecydować się na prowadzenie ksiąg wykazujących przychody i wówczas opodatkowanie obejmuje rzeczywisty zysk z danej działalności. Może również wybrać uproszczony sposób opodatkowania, wówczas stosuje ryczałtowe stawki określone w kolejnych rozporządzeniach Ministra Finansów wydawanych co roku.⁷⁷ Konsekwencją wyboru rozliczania według rzeczywistych wyników finansowych jest konieczność prowadzenia księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych.

Od dnia 1 stycznia 2007 r. w ramach zasad ogólnych podatnik może być opodatkowany zarówno według skali podatkowej, jak i liniową 19% stawką podatku. Osoba prowadząca działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej ma więc też możliwość wyboru sposobu rozliczeń oraz stawki podatkowej. Może stosować przy rozliczaniu na zasadach ogólnych stawkę progresywną określoną w ustawie lub, od 1 stycznia 2007 roku,⁷⁸ stawkę liniową 19%.

Zdecydowana większość rolników wybiera rozliczenie na podstawie norm szacunkowych dochodu. Zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów w 2008 r. spośród 35479 podatników z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej rozliczających się według ksiąg rachunkowych było 98 osób natomiast według podatkowej księgi przychodów i rozchodów 101 osób. Łącznie prowadzenie ksiąg wykazujących rzeczywisty dochód wybrało około 0,5% podatników – łącznie 199 osób.⁷⁹ Część osób rozliczających się na zasadach ogólnych stosowała więc stawkę 19%, część wybrała opodatkowanie progresywne (stawka 18% i 32%).

77 O problemach z księgami rachunkowymi zob. pkt 5 niniejszego rozdziału.

78 Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 202, poz. 1956, wprowadziła od 1 stycznia 2004 r. możliwość opodatkowania stawką liniową 19% podmioty zajmujące się pozarolniczą działalnością gospodarczą. Od 1 stycznia 2007 r. ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianie niektórych innych ustaw. (Dz.U. Nr 217, poz. 1588) rozszerzyła taką możliwość na rolników. por. też A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Lex 2010.

79 Zob. pismo Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2011 r. skierowane do Marszałka Senatu (sygn. PK3/0602/7/20/JPC/BMI9/3244/11) w sprawie projektu zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ww2.senat.pl.

Zdecydowana większość osób rozliczających się na zasadach ogólnych wybiera stawkę 19%. Zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów liczba rolników indywidualnych wybierających opodatkowanie stawką 19% rośnie (tabela poniżej)

Tabela nr 3

Rok	Podatnicy prowadzący działy specjalne produkcji rolnej opodatkowani	
	według skali podatkowej	według 19% stawki podatki
2006	36472	brak możliwości
2007	35070	143
2008	34651	148
2009	32324	180
2010	30918	240

Źródło: dane przekazane przez Ministerstwo Finansów.⁸⁰

3.2.2. Rozliczanie się według norm szacunkowych

Zgodnie z art. 24 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dochód z działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli podatnik nie prowadzi ksiąg, o których mowa w art. 15, ustala się przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej, określonych w załączniku nr 2 do ustawy (obecnie w rozporządzeniu). Do 2002 roku normy szacunkowe zawarte były w załączniku do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Od 2002 r. Minister Finansów ogłasza, w drodze rozporządzenia, normy szacunkowe, zmieniając je corocznie w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej, ogłaszanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej Monitor Polski.⁸¹ Wprowadzono w ten sposób pewien automatyzm wzrostu norm, odrywając je od konieczności nowelizacji ustawy i od konieczności dyskusji za każdym razem nad ewentualną ich zmianą. Ustawa decyduje o objęciu danej produkcji rolnej opodatkowaniem jako dział specjalny, decyduje też o wielkości danej produkcji kwalifikującej ją do tej kategorii oraz o normach – Minister Finansów jedynie automatycznie koryguje ich wysokość o wskaźnik wzrostu cen towarowej produkcji rolnej.

Wcześniej – w latach 1992–2001 – normy szacunkowe dochodu nie były zmieniane. Zmienione (podniesione) zostały dopiero w drodze rozporządzenia Ministra

80 Dane zawarte w tabeli, udośćpnione przez Ministerstwo Finansów, różnią się w niewielkim stopniu od danych zawartych w piśmie przytoczonym w przypisie powyżej.

81 Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Dz.U. Nr 104, poz. 1104.

Finansów z dnia 21 listopada 2001 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej.

3.2.3. Pojęcie podatnika

Podatnikiem jest osoba fizyczna osiągająca dochody z działu specjalnego produkcji rolnej. Dochód z działu specjalnego łączony jest z innymi dochodami i podlega wspólnemu opodatkowaniu. Dochód z działów specjalnych produkcji rolnej dotyczy osoby faktycznie prowadzącej taką działalność i osiągającej z niej zyski – nie ma tu znaczenia fakt własności ziemi lub środków produkcji.

3.2.4. Zasady ustalania dochodu

Art. 24 ust. 4–4e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych reguluje szczegółowe sposoby ustalania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Zgodnie z omawianą regulacją normy szacunkowe dochodu rocznego stosuje się od jednostek powierzchni upraw lub innych jednostek rodzajów produkcji. W przypadku:

- 1) upraw w szklarniach i tunelach foliowych – od 1 m² powierzchni ogólnej obliczanej według wewnętrznej długości ścian;
- 2) upraw grzybów i ich grzybni – od 1 m² powierzchni zajętej pod te uprawy;
- 3) wylęgarni drobiu – od 1 sztuki pisklęcia uzyskanego z wylęgu;
- 4) zwierząt laboratoryjnych – od 1 sztuki sprzedanych zwierząt – na podstawie zawartych umów dla potrzeb laboratoryjnych, badań i doświadczeń naukowych, analiz i testów prowadzonych w laboratoriach, a także kontroli procesów technologicznych;
- 5) hodowli i chowu zwierząt wymienionych pod lp. 15 lit. b–h załącznika nr 2 – od 1 sztuki zwierząt sprzedanych;
- 6) hodowli ryb akwariowych – od 1 dm³ objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi.

Jeżeli rozmiary działów specjalnych nie przekraczają wielkości określonych w załączniku, nie podlegają ustawie, gdyż traktowane są jak działalność rolnicza. Jeżeli przekraczają wielkości określone w załączniku nr 2, opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane w roku podatkowym z całej powierzchni upraw lub wszystkich jednostek produkcji. Nie ma więc wówczas dochodu zwolnionego z opodatkowania. Rolę taką mają zapewne spełniać minimalne wielkości produkcji, od których ustawodawca uznaje daną działalność za dział specjalny produkcji rolnej.⁸² Przekroczenie na przykład liczby uli o 1, czyli posiadanie pasieki o wielkości 81 uli zamiast 80 powoduje, iż osoba prowadząca dział specjalny znajduje się w zupełnie innej sytuacji podatkowej –

82 Zob. uwagi w poprzednim rozdziale.

jest zobowiązana do naliczenia i opłacenia podatku od całej pasieki składającej się z 80 uli. Z reguły jednak wielkości podatku ustalone w ustawie nie są wysokie i w praktyce nie powodują chęci omijania opodatkowania poprzez rozdrabnianie produkcji.

W sytuacji gdy w ciągu rocznego cyklu produkcji na tej samej powierzchni są prowadzone różne uprawy, dla których są ustalane różne normy szacunkowe dochodu, dochód z każdego rodzaju uprawy oblicza się przy zastosowaniu właściwej dla niej normy, proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których była prowadzona, wliczając w to okres przygotowania do zaprowadzenia tej uprawy. Podobnie podatek rozlicza się w razie rozpoczęcia lub zaprzestania w ciągu roku prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej. Rozliczenia takiego nie stosuje się natomiast w przypadku szklarni nieogrzewanych. Stosuje się do nich normę roczną bez względu na okres i rodzaj prowadzonej uprawy.

Podatek przy szacunkowej formie obliczania przychodów obliczany jest wyłącznie według skali podatkowej. Nie ma możliwości zastosowania opodatkowania według stawki liniowej 19%. Poniższa tabela przedstawia progi podatkowe i kwoty wolne od podatku w latach 1991–2012.

Tabela nr 4
Progi podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych (zasady ogólne)

Lp.	Data	Wysokość podatku (uzależniona od progu podatkowego) w %
1.	Od 1991 (tekst pierwotny)	20, 30, 40
2.	Od 01.01.1994	21, 33, 45
3.	Od 01.01.1997	20, 32, 44
5.	Od 01.01.2005	19, 30, 40, 50*
6.	Od 01.01.2008	19, 30, 40
7.	Od 01.01.2009 do chwili obecnej.	18, 32

Źródło: opracowanie własne na podstawie kolejnych zmian ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

* Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodne z Konstytucją RP wprowadzenie dodatkowej, czwartej stawki podatkowej w wysokości 50%. Wyrok w tej sprawie został wydany w dniu 15 lutego 2005 r. (K 48/04, OTK-A Dz.U., nr 2, poz. 15). Przepisy nowelizujące ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych uznano za niezgodne z Konstytucją z powodu zbyt późnego ich promulgowania, przez co nie zachowano odpowiedniego *vacatio legis*.

3.2.5. Rozliczanie się według zasad ogólnych

Jeżeli rolnik zamierza rozliczać się według zasad ogólnych, powinien zgodnie z art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zgłosić zamiar prowa-

dzenia ksiąg rachunkowych do właściwego naczelnika urzędu skarbowego przed rozpoczęciem roku podatkowego albo przed rozpoczęciem prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli nastąpiło ono w ciągu roku. Termin ten jest terminem prawa materialnego i jako taki nie podlega przywróceniu. Rolnik więc musi zgłosić ten fakt do 31 grudnia danego roku, inaczej nie będzie miał możliwości zmiany sposobu rozliczania.

Szczegółowe zasady obliczania wyniku finansowego reguluje art. 24 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym dochodem (stratą) z działów specjalnych produkcji rolnej jest różnica pomiędzy przychodem z tytułu prowadzenia tych działów a poniesionymi kosztami uzyskania, powiększona o wartość przyrostu stada zwierząt na koniec roku podatkowego w porównaniu ze stanem na początek roku i pomniejszona o wartość ubytków w tym stadzie w ciągu roku podatkowego.

W sytuacji, gdy podatnik prowadzi księgi rachunkowe i rozlicza się zgodnie z ich wynikiem finansowym, przychody z działów specjalnych produkcji rolnej ustala się według zasad określonych w art. 14, czyli dla działalności gospodarczej. W przypadku prowadzenia księgi (podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowej) dochodem jest różnica pomiędzy przychodem z tytułu prowadzenia działów specjalnych a poniesionymi kosztami jego uzyskania. Podatek jest obliczany według skali podatkowej lub według zasad określonych w art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. przy zastosowaniu liniowej 19% stawki lub stawki progresywnej.

W takiej sytuacji do przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej zastosowanie będą miały między innymi przepisy określające, co jest dodatkowym przychodem z działalności. Zgodnie z art. 14 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są to między innymi przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywane na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej składników majątku będących:

- a) środkami trwałymi,
- b) nieamortyzowanymi składnikami majątku, z wyłączeniem składników, których wartość początkowa ustalona zgodnie z art. 22g nie przekracza 1.500 zł,
- c) wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Istotne znaczenie ma również regulacja art. 14 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych określająca kategorie niestanowiące przychodu z działalności (odpowiednio: z działów specjalnych) i są to między innymi kwoty pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, a także otrzymanych pożyczek i kredytów oraz zwróconych pożyczek, z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od

tych pożyczek; kwot naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek.

W ramach rozliczania na zasadach ogólnych osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarzą, zgodnie z art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, od 1 stycznia 2004 r. ma prawo wyboru stawki liniowej 19%.⁸³ Ustawodawca, zgodnie z postulatami części środowiska przedsiębiorców wprowadził taką możliwość. Od 1 stycznia 2007 r. także osoby uzyskujące dochody z działów specjalnych produkcji rolnej mogą wybierać stawkę liniową.

Atrakcyjność wyboru stawki liniowej przez osoby prowadzące działy specjalne produkcji rolnej zależy od szeregu okoliczności. Z dniem 1 stycznia 2009 r. obniżono najniższą stawkę podatku płaconego według skali do 18%. Jednocześnie znacznie podniesiono wysokość pierwszego progu podatkowego. Wobec liniowego opodatkowania w wysokości 19% zmiana ta zmniejszyła atrakcyjność stawki liniowej. Zauważyć należy również, iż wybór stawki liniowej uniemożliwia skorzystanie z ulg przewidzianych przez ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podatnik nie ma prawa do ulgi na dzieci, ulgi na Internet, nie ma również możliwości opodatkowania się wspólnie z małżonkiem lub w sytuacji samotnego wychowywania dziecka – wspólnie z dzieckiem. Te czynniki sprawiają, iż wybór stawki liniowej winien być poprzedzony wyliczeniem opłacalności tego rodzaju opodatkowania.

Zgodnie z art. 9a ust. 7 omawianej ustawy rolnik ma możliwość wyboru podatku liniowego na zasadach określonych w art. 30c. Jednak ustawodawca nie ustalił takiego samego terminu, jaki dotyczy pozostałych podatników – czyli do 20 stycznia roku podatkowego. Aby skorzystać z uprawnienia do wyboru liniowej stawki 19% rolnik musi złożyć oświadczenie o wyborze tej formy opodatkowania naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego do 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy. Brak jest uzasadnienia tego rodzaju nierówności.

Rolnik ma również możliwość wyboru rozliczenia na zasadach ogólnych z zastosowaniem progów podatkowych, to jest w roku 2013 – 18 i 32%. Przy dochodzie do 85.528 zł podatek wynosi 18% podstawy minus 556,02 zł. Ponad 85.528 zł dochodu podatek wynosi 14.839,02 zł plus 32% nadwyżki ponad 85.528 zł. Natomiast kwota dochodu wolna od podatku wynosi 3.091,00 zł.⁸⁴

Zaznaczyć należy, iż zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów,⁸⁵ w przypadku podatników rozliczających się według norm szacunkowych dochodu 98% podatni-

83 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Lex 2010.

84 Ustawa z 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i innych ustaw, Dz.U. Nr 209, poz. 1316.

85 Zob. pismo Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 2011 r. skierowane do Marszałka Senatu (sygn. PK3/0602/7/20/JPC/BMI9/3244/11) w sprawie projektu zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ww2.se-nat.pl.

ków ustalających dochód na podstawie norm szacunkowych nie przekroczyły kwoty 50.000 zł. Średni dochód wynosił 6.851 zł. Ponad 59% podatników nie przekroczyło kwoty dochodu nieopodatkowanego (w 2008 r. była to kwota 3.091 zł, taka sama kwota obowiązuje w 2013 r.).⁸⁶

3.2.6. Deklaracja podatkowa. Zasady opłacania zaliczek

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadza specyficzny system pobierania zaliczek w przypadku prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej. System ten różni się od regulacji obowiązujących innych podatników. Przede wszystkim ustawa statuuje obowiązek uiszczania zaliczek na poczet dochodów. Zaliczki te nie są ustalane przez samego podatnika, ale decyzją naczelnika urzędu skarbowego. Dotyczy to zarówno podatników rozliczających się na zasadach ogólnych, jak i podatników ryczałtowych.

Zgodnie z art. 43 analizowanej ustawy podatkowej, którzy osiągają dochody z działów specjalnych produkcji rolnej, są obowiązani składać w terminie do dnia 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy urzędowi skarbowemu deklaracje według ustalonego wzoru o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku następnym. Aby ustalić wysokość zaliczki na podatek dochodowy, podatnicy prowadzący działy specjalne produkcji rolnej obowiązani są do złożenia urzędowi skarbowemu informacji dotyczących rodzaju i rozmiarów zamierzonej produkcji w roku następnym. Zgodnie z definicją zawartą w art. 5a pkt 8 analizowanej ustawy urząd skarbowy, o którym mowa w przepisie, to urząd skarbowy, którym kieruje właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego.⁸⁷

Ustalone decyzją zaliczki, obniżone o składki na ubezpieczenie społeczne, podatnik zobowiązany jest wpłacać na rachunek właściwego urzędu skarbowego w terminach określonych w art. 44 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.⁸⁸

Ponadto ustawa nakłada na tak określonych podatników obowiązek zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie 7 dni o:

- 1) zaistnieniu zmian w prowadzonej produkcji w stosunku do podanej w deklaracji;

86 Zob. art. 27 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

87 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art.43 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Lex 2010.

88 Zgodnie z art. 44 ust. 6 zaliczki miesięczne od dochodów wymienionych w ust. 1 wpłaca się w terminie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczki kwartalne podatnicy wpłacają w terminie do 20 dnia każdego miesiąca następującego po kwartale, za który wpłacana jest zaliczka. Zaliczkę za ostatni miesiąc lub ostatni kwartał roku podatkowego podatnik wpłaca w terminie do 20 stycznia następnego roku podatkowego. Podatnik nie wpłaca zaliczki za ostatni miesiąc lub odpowiednio kwartał, jeżeli przed upływem terminu do jej wpłaty złoży zeznanie i dokona zapłaty podatku na zasadach określonych w art. 45.

- 2) zaprzestaniu lub rozpoczęciu w ciągu roku eksploatacji obiektów umożliwiających całoroczny cykl produkcji;
- 3) rozpoczęciu w ciągu roku podatkowego prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej; w tym wypadku podatnicy ci składają deklaracje, o których mowa w ust. 1, o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w tym roku.

Jeżeli podatnicy osiągają poza dochodem z działów specjalnych produkcji rolnej inne dochody, od dochodów tych opłacają zaliczki według zasad dotyczących danego rodzaju działalności, bez łączenia tych dochodów z dochodem z działów specjalnych produkcji rolnej.

Regulacja kwestii płatności podatku w przypadku działów specjalnych budzi szereg wątpliwości. W przypadku uchybienia terminowi do zawiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego na przykład o zaprzestaniu produkcji w ciągu roku (a termin ten to tylko 7 dni) nie ma możliwości zmiany zaliczek, a nawet nie ma możliwości zmiany w zakresie deklarowanego dochodu.⁸⁹ Jest to termin zawity – nie ma możliwości jego przywrócenia. Jest zdecydowanie zbyt krótki, a jednocześnie konsekwencje jego przekroczenia mogą być dla rolnika bardzo znaczące.

System zapłaty zaliczek również jest skonstruowany w sposób wadliwy. Ustawodawca wprowadza sztuczną konstrukcję szacowania dochodu, nie wprowadzając jednocześnie żadnych kryteriów w tym zakresie. Według przewidzianej w ustawie konstrukcji podatnicy obowiązani są opłacać zaliczki na poczet podatku dochodowego z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej od rozpoczęcia prowadzenia działu specjalnego, a nie dopiero od daty uzyskania z tego działu dochodu, co wydawałoby się dużo bardziej trafne.⁹⁰ W przypadku ustalenia zbyt wysokich zaliczek przez organ skarbowy nie jest możliwa ich korekta w ciągu roku. Nadpłata w podatku powstaje dopiero przy złożeniu zeznania rocznego.⁹¹ Brak elastyczności regulacji jest niekorzystny dla podmiotów prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej.

Również niekorzystny dla rolników, zdecydowanie zbyt krótki, jest termin do zawiadomienia o zmianach w prowadzonej produkcji. Uchybienie 7-dniowemu ter-

89 Stanowisko to potwierdza wyrok NSA w Gdańsku z dnia 21 stycznia 1998 r. I SA/Gd 984/96: *Przewidziany w art. 43 ust. 3 pkt 1 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązek zawiadomienia właściwego urzędu skarbowego w terminie 7 dni o zaistnieniu zmian w prowadzonej produkcji w stosunku do podanej w deklaracji oznacza, że podatnik po zakończeniu roku podatkowego nie może wywodzić korzystnych dla siebie skutków w zakresie wymiaru podatku dochodowego z działów specjalnych produkcji rolnej, nawet w sytuacji, gdy zmiana w prowadzonej produkcji skutkująca niższy dochód nastąpiła z przyczyn niezależnych od podatnika, skoro uchybił powyższemu terminowi.* Lex nr 33693

90 Wyrok NSA z dn. 30 września 1992 r. III SA 1619/92 POP 1993, nr 4, poz. 72.

91 Wyrok NSA w Katowicach z 7 grudnia 2000 r. I SA/Ka 1586/99, Lex nr 47149: *W przypadku uiszczenia zaliczek na podatek, nadpłatę w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej stanowi różnica między kwotą zobowiązania podatkowego za dany rok podatkowy a kwotą uiszczonych zaliczek. W podatku dochodowym kwoty uiszczonych zaliczek nie stanowią nadpłat w ciągu roku podatkowego. Termin złożenia zeznania rocznego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest zatem terminem powstania nadpłaty w rozumieniu przepisów art. 74 § 2 Ordynacji podatkowej.*

minowi przewidzianemu w art. 43 ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych może spowodować płaćenie nadmiernych zaliczek na podatek przez cały rok podatkowy. Brak jest też trybu zmiany zaliczek w ciągu roku w sytuacji, gdy okoliczności dotyczące produkcji ulegną zmianie, co powoduje określone komplikacje proceduralne – konieczność wydania dwóch decyzji podatkowych.⁹²

3.3. Wysokość podatku

Normy szacunkowe nie były zmieniane od 1992 do 2002 roku, w związku z tym obciążenie podatkiem dochodowym malało co roku wraz z inflacją. Jednak przy przyjęciu zmniejszających się norm szacunkowych nie można stwierdzić, czy naprawdę zmalało obciążenie podatkowe. Wymagałoby to badań nad opłacalnością produkcji rolnej w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Jeżeli opłacalność pozostałaby na poziomie z roku 1992, to znaczyłoby, iż obciążenie podatkowe zmalało kilkakrotnie. Jednak opłacalność poszczególnych działów specjalnych produkcji rolnej malała wraz z upływem czasu. Od roku podatkowego 2002 stawki szacunkowe są zmieniane corocznie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.⁹³

Wskaźnik wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej wyraża w sposób syntetyczny zmiany cen sprzedawanych produktów rolnych, tj. średnich cen skupu i cen uzyskiwanych przez rolników na targowiskach. Obliczany jest jako iloraz wskaźnika wartości i wskaźnika wolumenu towarowej produkcji rolniczej, które uzyskano ze zbiorczych rachunków produkcji rolniczej. W wartości towarowej produkcji rolniczej uwzględnione są tzw. dopłaty do produktów, tj. naliczane za dany rok płatności

92 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 11 października 2005 r. I SA/Bk 195/05 <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (z uzasadnienia): *Ponieważ ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie reguluje sposobu ustalania zaliczek z działów specjalnych produkcji rolnej należy uznać, że są one ustalane według takich samych zasad, jak podatek dochodowy od osób fizycznych tj. według skali podatkowej, o której mowa w art. 27 u.p.d.o.f. W związku z tym, że deklaracje PIT-6 składane są przed rozpoczęciem roku podatkowego to najczęściej nie zawierają danych o wszystkich okolicznościach faktycznych, które powstaną w trakcie roku podatkowego. Dlatego też ustawodawca w art. 43 ust. 3 u.p.d.o.f. wprowadził obowiązek informowania organów podatkowych o zaistniałych zmianach w prowadzonej produkcji, czy też o zaprzestaniu lub rozpoczęciu w trakcie roku eksploatacji obiektów umożliwiających całoroczny cykl produkcji. Wprowadzając powyższy obowiązek ustawodawca nie uregulował jednak skutków, jakie powyższe zmiany stanu faktycznego wywołują w przepisach podatkowych. Organ powinien wydać dwie odrębne decyzje jedną, w której stwierdzi bezprzedmiotowość decyzji oraz drugą, w której m.in. na podstawie art. 21 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa w związku z postanowieniami art. 43 ust. 3 u.p.d.o.f. ustali zaliczki w nowej wysokości. Ponadto w ocenie Sądu, w przypadku bezprzedmiotowości decyzji organ w związku ze złożonym zawiadomieniem powinien zbadać, z jakim dniem nastąpiła bezprzedmiotowość decyzji w tym wypadku spowodowana zasadniczą zmianą sytuacji faktycznej i czy w związku z powyższym bezprzedmiotowość dotyczy całej decyzji czy tylko jej części. W przypadku, gdy zmiana stanu faktycznego następuje w trakcie roku nie można stwierdzić bezprzedmiotowości decyzji w części dotyczącej zaliczek wymaganych przed zaistniałą zmianą, których termin płatności już upłynął i które wygasły na skutek ich zapłaty. Organ stwierdzić może jedynie bezprzedmiotowość decyzji w części dotyczącej zaliczek wymaganych po zmianie stanu faktycznego.*

93 Por. art. 24 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

uzupełniające do powierzchni upraw (m.in. zbóż, oleistych, chmielu, strączkowych, roślin przeznaczonych na siew oraz na paszę). Wskaźnik wartości obliczany jest jako stosunek poziomu produkcji towarowej wyrażonej w cenach bieżących w badanym okresie do poziomu tej produkcji w roku poprzednim, a wskaźnik wolumenu – w cenach stałych.⁹⁴

Wskaźnik ogłaszany jest w komunikacie Prezesa GUS w Dzienniku Urzędowym RP „Monitor Polski” do 31 maja każdego roku (za rok poprzedni).

Tabela nr 5
Wskaźnik cen towarowej produkcji rolniczej w stosunku do poprzedniego roku kalendarzowego

Okres zastosowania do norm szacunkowych	Wartość wskaźnika
2013 r.	115,9%
2012 r.	107,50%
2001 r.	97,60%
2010 r.	101,00%
2009 r.	112,80%
2008 r.	102,60%
2007 r.	97,10%
2006 r.	112,60%
2005 r.	100,00%

Źródło: opracowanie własne na podstawie Komunikatów Prezesa GUS.

Porównując normy z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 września 2002 r. Dz.U. z 2002, Nr 167, poz. 1374 w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej z obecnymi normami ustalonymi na podstawie rozporządzenia z 13 listopada 2012 r. obowiązującymi na rok 2013, okazuje się, że większości wypadków w stosunku do roku 2003 obecne stawki są wyższe o około 40% biorąc pod uwagę wszystkie zmiany. Jednak zauważyć należy, iż niektóre stawki w ogóle nie wzrosły. Ze względu na reguły dotyczące zaokrąglania należności podatkowych (art. 63 Ordynacji podatkowej), stawki z tytułu prowadzenia działalności w zakresie wylęgarni drobiu wynoszą – tak jak 10 lat temu – od 1 kurczęcia 1 grosz, od kaczki 2 grosze. W przypadku myszy laboratoryjnych również 2 grosze. Natomiast norma szacunkowa dochodu w przypadku szczurów laboratoryjnych wzrosła o 40% z 10 groszy do 14 groszy.

3.4. Wnioski

Opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej jest wyłomem w wyłączeniu działalności rolniczej z opodatkowania podatkami dochodowymi. Obowiązuje od 1 stycznia 1992 r. i podlegają mu rolnicy prowadzący określoną w ustawie działalność rolniczą. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych daje rolnikom możliwość wyboru sposobu opodatkowania. Rolnik może stosować stawki szacunkowe lub prowadzić księgi rachunkowe i wyliczać dochód według rzeczywistych przychodów i kosztów.

Możliwość wyboru pomiędzy szacunkowym określaniem dochodów a prowadzeniem księgi przychodów i rozchodów ocenić należy pozytywnie. Rolnicy mają wybór, czy korzystać ze zdecydowanie uproszczonej formy rozliczania się, gdzie deklarują tylko rodzaj i wielkość produkcji, a podatek jest obliczany przez urząd skarbowy, czy prowadzić księgę przychodów i rozchodów (lub pełną rachunkowość). Prowadzenie pełnej lub uproszczonej rachunkowości wymaga wiedzy i dodatkowego nakładu pracy, ale umożliwia opodatkowanie według rzeczywistych przychodów, przy uwzględnieniu pełnych kosztów działalności oraz bieżącą kontrolę finansową nad opłacalnością prowadzonej produkcji. W przypadku dużych kosztów ponoszonych przez podatnika możliwe jest uwzględnienie ich w rozliczeniu. Dotyczy to również amortyzacji, co przy wysokich nakładach finansowych na budynki i budowle związane z produkcją specjalistyczną jest bardzo istotne dla wyniku finansowego.

Z pewnością należy uznać za słuszne i zgodne z zasadą sprawiedliwości podatkowej,⁹⁵ której podstawowymi postulatami są równość i powszechność opodatkowania, obciążenie ciężarami publicznymi dochodów z działów specjalnych w wysokości takiej jak dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Przed wprowadzeniem ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązywało opodatkowanie progresywne działów specjalnych, sięgające do wysokości 75% dochodu. Tego rodzaju reakcja państwa na wysokie dochody poszczególnych grup ludności mogła być usprawiedliwiana wyłącznie w ramach systemu wartości obowiązującego w prawie przed 1989 rokiem.

Obecnie jest około 35 tysięcy podatników z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej. Większość z nich faktycznie nie płaci podatku dochodowego, gdyż ich dochód nie przekracza kwoty zwolnionej z opodatkowania. Ponad 59% podatników nie przekroczyło w roku 2011 kwoty dochodu nieopodatkowanego.⁹⁶

95 Szeroko o zasadzie sprawiedliwości podatkowej A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2003; też J. Głuchowski, *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne*, (w:) J. Mujżel, S. Owiak, E. Mączyńska (red.), *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa 1999.

96 Dane zamieszczone stronie www.mf.gov.pl

Właściwym rozwiązaniem jest możliwość wyboru sposobu rozliczenia. Jednak ze względu na korzystne normy szacunkowe niewielką popularnością cieszy się rozliczanie na zasadach ogólnych – mniej niż 1% podatników wybiera taką ewentualność.

Przy rozliczaniu według norm szacunkowych uzależnienie wysokości podatku od wskaźnika cen towarowej produkcji rolniczej, ze względu na wyraźne, bardzo wysokie wahania tego wskaźnika, powoduje również ogromne różnice w wysokości norm dochodu szacunkowego przyjmowanego do podatku. Występowanie różnic w wysokości obciążeń podatkiem dochodowym, rok do roku, przekraczających 15%, nie jest sytuacją właściwą. Wahania w cenach sprzedaży mięsa drobiowego są zupełnie inne niż w przypadku skór zwierząt futerkowych. Trudno znaleźć uzasadnienie dla tego rodzaju uśredniania wysokości podatku. Bardziej miarodajnym wskaźnikiem mogłaby być na przykład wielkość sprzedaży.

Mimo nieprecyzyjnej terminologii, szeregu nieprawidłowości w postępowaniu związanym ze zgłaszaniem i wymiarem podatku w przypadku działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej, o których mowa była powyżej, podkreślić należy, iż rozwiązania ustawowe nie wywołują większych problemów w praktyce, funkcjonują w miarę bezkonfliktowo, są akceptowane przez rolników, nie powodują trudności w sprawozdawczości. Z pewnością, patrząc na rozwiązania dotyczące pozostałych sfer produkcji rolnej, jest to, mimo pewnych wad, rozwiązanie o wiele lepsze i sprawiedliwsze społecznie niż nieobjęcie wysokotowarowych niespecjalistycznych gospodarstw rolnych podatkiem dochodowym. Szczególnie iż w przypadku produkcji specjalistycznej, nieopartej o grunty rolne, brak jest istotnego czynnika dochodowego – płatności bezpośrednich do gruntów, które stanowią poważną pozycję finansową w przypadku typowych gospodarstw rolnych.

Doświadczenia z opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej winny być wykorzystane przy ewentualnym wprowadzaniu podatku dochodowego w rolnictwie. Stawki szacunkowe pozwalają na znaczne uproszczenie opodatkowania – nie jest wymagane prowadzenie rachunkowości – wystarczy prosta ewidencja wielkości prowadzonej działalności. Doświadczenia ponad 20 lat funkcjonowania obecnej regulacji wykazują, iż rolnicy nie mają problemów z prowadzeniem uproszczonej księgowości, a wprowadzenie podatku dochodowego jest kwestią wyłącznie właściwego ustawienia systemu obciążeń.

4. Podatek dochodowy od osób prawnych – stawki podatku oraz zasady obliczania dochodu

4.1. Zagadnienia wstępne

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, chyba że ustalenie przychodów jest wymagane dla celów określenia dochodów wolnych od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4e.⁹⁷ Zgodnie natomiast z art. 2 ust. 6 analizowanej ustawy, jeżeli rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej przekraczają wielkości określone w załączniku nr 2, opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane w roku podatkowym z całej powierzchni upraw lub wszystkich jednostek produkcji. Do rozmiarów określonych w załączniku działły specjalne traktowane są jak produkcja rolna. Natomiast przy przekroczeniu tych wielkości od razu opodatkowana jest całość przychodu, nie ma wielkości wolnej od podatku.

Tabela określająca wielkości działów znajduje się w załączniku nr 2 do ustawy i jest, jeżeli chodzi o wielkości, identyczna jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych.⁹⁸ W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych działły specjalne produkcji rolnej opodatkowane są według zasad obowiązujących inne rodzaje działalności gospodarczej. Zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁹⁹ osoby prawne prowadzące działalność gospodarczą mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Brak jest więc powodów, aby stosować normy szacunkowe, które służyć mają właśnie uproszczeniu sposobu rozliczania z organem podatkowym. Zasady opodatkowania przy przekroczeniu wielkości określonych w załączniku są identyczne jak przy innych rodzajach działalności.¹⁰⁰

Osoby prawne rozliczają się według rzeczywistych przychodów i kosztów. W przypadku osób prawnych, mających obowiązek prowadzenia pełnej księgowości, można ustalić rzeczywisty przychód i rzeczywiste koszty prowadzenia działalności na podstawie ksiąg rachunkowych.

97 Art. 2 ust. 1 ustawy, zob. W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, s. 23–25. *Konsekwencją wyłączenia przedmiotowych przychodów rolniczych jest brak obowiązku prowadzenia dokumentacji podatkowej w sposób przewidziany postanowieniami ustawy (art. 9 ustawy o CIT). Jednocześnie wydatki poniesione na tę działalność nie będą uznawane za koszty uzyskania przychodów.* Zob. też A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz do art. 2*, Warszawa 2012.

98 Do roku 2001 tabela znajdowała się w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 3 kwietnia 1992 r. w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych. Ustawą z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 104, poz. 1104) wprowadzono tabelę jako załącznik nr 2 do ustawy.

99 Tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223.

100 P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Warszawa 2012.

Regulacja dotycząca działów specjalnych produkcji rolnej nie uległa zmianie od początku obowiązywania ustawy. Niewielkie korekty dotyczyły załącznika do ustawy określającego minimalne wielkości produkcji, od których zaczynają się działy specjalne. Korekty te były symetryczne ze zmianami w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli zwiększono liczbę uli z początkowych 30 do 50, później do 80, zmieniono nazewnictwo – tchórzofretkę zastąpiono tchórzem.

4.2. Podatnik

Zgodnie z art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnikami tego podatku są osoby prawne i spółki kapitałowe w organizacji. Zakres ustawy obejmuje również jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.¹⁰¹ Warunkiem podlegania podatkowi z tytułu dochodów osiągniętych z działów specjalnych produkcji rolnej jest prowadzenie przed podatnika działalności w rozmiarach przekraczających wielkości określone w ustawie.

4.3. Zasady ustalania dochodu

Zgodnie z art. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przychody z działalności rolniczej nie są objęte ustawą. Nie podlegają więc opodatkowaniu. Ustawa zawiera definicję działów specjalnych produkcji rolnej identyczną jak ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustawa zawiera też przepis (ust. 3b art. 2), zgodnie z którym nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy.

Wobec powyższego w sytuacji, gdy osoba prawna prowadzi działalność z zakresu działów specjalnych produkcji rolnej, o tym, czy jest to działalność rolnicza nieopodatkowana, czy też objęta opodatkowaniem, decyduje rozmiar tejże produkcji. Rozwiązanie jest więc tożsame z rozwiązaniem zawartym w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, z tym że osoba prawna nie ma możliwości wyboru opodatkowania według norm szacunkowych dochodu.

Jeżeli rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej nie przekraczają wielkości określonych w załączniku nr 2, traktuje się je jak dochody z działalności rolniczej i zgodnie z art. 2 nie podlegają one opodatkowaniu pod warunkiem spełnienia wy-

101 Szerzej zob. A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2012.

magań tam określonych, m.in. dotyczących czasu przechowywania. Jeżeli terminy przechowywania są zbyt krótkie, to zgodnie z art. 2 ust. 6 opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane w roku podatkowym z całej powierzchni upraw lub wszystkich jednostek produkcji.

4.4. Wysokość opodatkowania

W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych nie ma możliwości stosowania opodatkowania używając norm szacunkowych dochodu. Zastosowanie do działalności w ramach działów specjalnych produkcji rolnej mają stawki obowiązujące w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej. Obecnie wysokość podatku wynosi 19% dochodu (zob. tabela poniżej)

Tabela nr 6
Skala podatkowa w latach 1991–2013 w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych

Okres	Wysokość podatku
do 31 grudnia 1996 r.	40 % podstawy
od 1 stycznia do 31 grudnia 1997 r.	38 % podstawy
od 1 stycznia do 31 grudnia 1998 r.	36 % podstawy
od 1 stycznia do 31 grudnia 1999 r.	34 % podstawy
od 1 stycznia do 31 grudnia 2000 r.	30 % podstawy
od 1 stycznia do 31 grudnia 2001 r.	28 % podstawy
od 1 stycznia do 31 grudnia 2002 r.	28 % podstawy
od 1 stycznia do 31 grudnia 2003 r.	27 % podstawy
od 1 stycznia 2004 r.	19 % podstawy

Źródło: opracowanie własne na podstawie zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

4.5. Obliczanie udziału działalności rolniczej w działalności ogólnej

Istotne z punktu widzenia podatnika są zwolnienia z opodatkowania. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt. 4e wolne od podatku są dochody podatników z działalności pozarolniczej, w tym z działów specjalnych produkcji rolnej, w części przeznaczony na działalność rolniczą, o której mowa w art. 2 ust. 2, jeżeli w roku poprzedzającym rok podatkowy, a w razie rozpoczęcia działalności w pierwszym podatkowym roku tej działalności udział przychodów z działalności rolniczej, ustalonych zgodnie z art. 12–14, powiększonych o wartość zużytych do przetwórstwa rolnego i spożywczego

surowców i materiałów pochodzących z własnej produkcji roślinnej i zwierzęcej, stanowił co najmniej 60% przychodów osiągniętych ze wszystkich rodzajów działalności.

Prowadzenie działów specjalnych traktuje się tak, jak inną działalność gospodarczą. Podobnie wygląda zwolnienie w przypadku rolniczych spółdzielni produkcyjnych. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dochody z działalności pozarolniczej i z działów specjalnych produkcji rolnej przeznaczone na wynagrodzenia za pracę członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną, a także ich domowników, jeżeli wynagrodzenia te są związane z wymienioną działalnością, są wolne od podatku.

Ustawodawca niekonsekwentnie traktuje działy specjalne produkcji rolnej. W art. 2 ust. 1 wyraźnie zalicza działy specjalne do produkcji rolniczej. Natomiast z literalnego brzmienia art. 17 ust. 1 pkt 4e wyciągnąć można wniosek przeciwny.¹⁰² Sformułowanie *dochody podatników z działalności pozarolniczej, w tym z działów specjalnych produkcji rolnej* wyraźnie wskazuje, iż działy specjalne są rodzajem działalności pozarolniczej. Sformułowanie z art. 17 należy uznać za błąd ustawodawcy. Działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej jest działalnością rolniczą, ale podlegającą przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przychody z działów specjalnych produkcji rolnej traktować należy tak jak przychody z działalności rolniczej, jednak nieobjęte regulacją dotyczącą wyłączenia z opodatkowania.¹⁰³

4.6. Wnioski

Działalność rolnicza jest wyłączona spod działania ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wyjątkiem jest działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej, prowadzona w powyżej określonych w załączniku do ustawy rozmiarach. Rozwiązanie jest więc identyczne jak to w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednak w przypadku osób prawnych nie ma możliwości rozliczania się na podstawie norm szacunkowych dochodu; konieczne jest prowadzenie ksiąg rachunkowych i rozliczanie się według rzeczywistych przychodów. Takie rozwiązanie przyjęte przy opodatkowaniu działów specjalnych produkcji rolnej wyraźnie pre-

102 Zob. A. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 42.

103 Zob. też art. 10 ust. 1a: *Jeżeli osoba prawna uzyskuje przychody z działalności rolniczej oraz z innych źródeł przychodów, łączną kwotę dochodu, o którym mowa w ust. 1, zmniejsza się o dochód z działalności rolniczej, uzyskany za ten sam okres sprawozdawczy, z wyjątkiem dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej. Gdy ustalenie dochodu zmniejszającego jego łączną kwotę nie jest możliwe, dochód ten ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, w ogólnej kwocie przychodów. Zgodnie z art. 12 ust. 3: Za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.*

ferują osoby fizyczne oraz spółki osobowe, którym ustawodawca pozostawił wybór formy rozliczania się z podatku dochodowego.

Działalność w postaci działów specjalnych produkcji rolnej, prowadzoną powyżej ustalonych w ustawie skali, ustawodawca traktuje jak pozarolniczą działalność gospodarczą. Brak jest jakichkolwiek preferencji podatkowych, co powoduje, iż różnice w regulacjach dotyczących osób fizycznych i prawnych są ogromne. Pogłębia je jeszcze problem podwójnego opodatkowania w przypadku wypłaty dywidendy przez spółki kapitałowe. W takim wypadku opodatkowany jest zysk spółki, następnie wspólnik (akcjonariusz) obciążony jest podatkiem od dywidendy, gdy spółka podejmie uchwałę o podziale zysku i jej wypłacie. Natomiast prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej daje rolnikowi swobodę wyboru bardzo korzystnej formy opodatkowania według stawek szacunkowych lub, co rolnicy wybierają w przypadku inwestycji, rozliczanie na zasadach ogólnych.

Sytuacja taka powoduje, iż spółki kapitałowe, choć teoretycznie stworzone do kapitałochłonnych i niepozabawionych ryzyka inwestycji w duże zespoły szklarniowe, czy wylęgarnie drobiu, nie są wśród rolników popularną formą prowadzenia działalności. Dyskryminacja podatkowa spółek kapitałowych nie jest sytuacją właściwą.¹⁰⁴ Problem nierówności między osobami prawnymi i fizycznymi prowadzącymi działalność rolniczą jest problemem szerszym, choć w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej szczególnie widocznym.

Chcąc zachęcić rolników do organizowania spółek kapitałowych, konieczna jest zmiana przepisów podatkowych. Niezbędne wydaje się zastosowanie konstrukcji, która pozwoli na wyłączenie dochodów uzyskiwanych z działalności rolniczej, przez wspólników spółek kapitałowych, z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Takie rozwiązanie ustawodawca zastosował przy opodatkowaniu członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych lub innych spółdzielni zajmujących się produkcją rolną (art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), wyłączając jednak z niej produkcję specjalistyczną. Są oni opodatkowani podatkiem dochodowym od dochodu z tytułu członkostwa w spółdzielni. Jednak opodatkowaniu podlegają wyłącznie dochody z tytułu udziału w dochodzie ogólnym, które pochodzą z działalności pozarolniczej, w tym z działów specjalnych produkcji rolnej. Dochody z działalności rolniczej są natomiast zwolnione z opodatkowania.¹⁰⁵ Natomiast zwolnienie nie obejmuje dochodów z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, w tym więc zakresie opodatkowanie członków spółdzielni jest podwójne. Niemożność stosowania norm szacunkowych dochodu pogłębia różnice w opodatkowaniu osób fizycznych prowadzących działalność w zakresie działów spe-

104 Szerzej J. Bieluk, D. Łobos-Kotowska, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jako cywilnoprawna forma prowadzenia działalności rolniczej*, „Studia Iuridica Agraria” 2005, tom IV.

105 Zob. G. Adaszkievicz, *Podatek dochodowy członków spółdzielni*, „Przegląd podatkowy” 1995, nr 2, s.11–13.

cialnych i spółdzielni produkcji rolnej. Brak jest uzasadnienia dla takiej różnicy w wysokości obciążeń podatkowych.

5. Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych

5.1. Zagadnienia wstępne

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych rolnik ma wybór pomiędzy stosowaniem norm szacunkowych do opodatkowania oraz opodatkowaniem na zasadach ogólnych, poprzez obliczenie rzeczywistego dochodu z działalności. Rolnicy od początku istnienia ustawy stosowali najczęściej szacunkowy sposób opodatkowania, czasem jednak korzystali z możliwości wyboru rozliczania według ksiąg rachunkowych, jaki dała im ustawa. W roku 2004 Minister Finansów odkrył przepis ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym, po przekroczeniu określonej wielkości obrotu, osoby fizyczne zobowiązane są prowadzić księgi rachunkowe.¹⁰⁶ Z przepisu tego organy skarbowe wysnuły wniosek, iż po przekroczeniu określonego progu obrotu rolnik traci możliwość wyboru rozliczania się według norm szacunkowych, a jeżeli tak się rozliczał wcześniej, musi uregulować zaległy podatek liczony według stawek określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zagadnienie to wywołało dyskusję w literaturze prawniczej. Problem ten był poruszany między innymi w interpelacjach poselskich, jak też wyjaśnieniach urzędów i izb skarbowych,¹⁰⁷ stał się również przedmiotem zróżnicowanego orzecznictwa.

Problem wymaga dogłębnej analizy z uwagi na jego skalę i reakcję społeczną oraz istotność uchwały NSA z dnia 17 stycznia 2011 r.¹⁰⁸ dla przyszłości opodatkowania działów specjalnych oraz podejścia do interpretacji prawa.

5.2. Istota problemu

Problem niemożności wyboru opodatkowania według stawek szacunkowych po przekroczeniu określonej wielkości obrotu pojawił się w piśmiennictwie prawniczym po tym, gdy 26 sierpnia 2004 r. Minister Finansów skierował pismo do Izby Skarbo-

106 Regulacja ta obowiązywała od 1 stycznia 1995 r. zob. ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst pierwotny Dz.U. Nr 121, poz. 591). Zgodnie z zapisem pierwotnym przepisy ustawy stosuje się do osób fizycznych i spółek cywilnych osób fizycznych, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 400 000 ECU. Na mocy ustawy z dnia 8 stycznia 1999 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. Nr 9, poz. 75) (zmiana obowiązująca od 1 stycznia 1999 r.) zwiększono kwotę z 400.000 euro do 800.000 euro jednocześnie z dniem z 1 stycznia 1999 r. na podstawie art. 30 ustawy z dnia 18 grudnia 1998 r. prawo dewizowe (Dz.U. Nr 160, poz. 1063) zastąpiono ECU nową jednostką EURO. Od 1 września 2008 r. limit wynosi 1.200.000 euro na mocy ustawy z dnia 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz.U. Nr 144, poz. 900).

107 Zob. interpelacja nr 4235 do Ministra Finansów wraz z odpowiedzią z dn. 13 września 2006 r.; również interpelacja nr 5286 do Ministra Finansów wraz z odpowiedzią z dn. 15 listopada 2006 r.; interpelacja nr 2799 do Ministra Finansów wraz z odpowiedzią z dnia 6 czerwca 2006 r., zapytanie nr 4386 do Ministra Finansów oraz odpowiedź z dnia 30 września 2005 r.; interpelacje i odpowiedzi na stronie www.sejm.gov.pl; zob. też postanowienie Urzędu Skarbowego w Ostrowie Wielkopolskim z 24 października 2005 r. (PD–G/415/19/2005), www.pp.infor.pl

108 II FPS 2/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wej w Szczecinie, stwierdzając, iż: *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.*¹⁰⁹

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 podatkowych.¹¹⁰ Jak można się domyślić, tak obliczany podatek za okres 5 lat wstecz wraz z odsetkami od zaległości podatkowych stanowił w przypadku prowadzenia większych działalności sumę, której zapłacenie przekraczało możliwości płatnicze podatnika, szczególnie iż była to interpretacja zupełnie nowa, odmienna od dotychczas powszechnie przyjmowanej, natomiast przepisy się nie zmieniły.

Zasady opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej są w swej konstrukcji niezmiennie od wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli od 1 stycznia 1992 r. Ustawa ta umożliwiła rolnikom rozliczanie podatku dochodowego na dwa sposoby – posługując się księgami rachunkowymi albo poprzez 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 zacząć rozliczać się wyłącznie na zasadach ogólnych. Pomimo braku zmiany tekstu ustawy zmieniła się nagle jej interpretacja, znacznie pogarszając sytuację podatnika. Konsekwencją tej zmiany była konieczność obliczania rzeczywistych, nie szacunkowych przychodów osób prowadzących działy specjalne oraz objęcie ich dochodów progresywną skalą podatkową. Na dodatek należało taki sposób obliczania podatku stosować również do lat podatkowych już rozliczonych, co zwiększało obciążenia podatkowe na pięć lat wstecz i dodawało ogromne odsetki od zaległości podatkowych. Rozpoczęła się też ofensywa publicystyczna, pojawiło się wiele publikacji wskazujących na absurdalność sytuacji, gdy zmiana interpretacji przepisów prowadzi do ogromnych zaległości podatkowych. Symptomatyczna była reakcja prasy. Okazało się, że lobby rolnicze osób prowadzą-

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

110 Zob. skala podatkowa w podatku dochodowym od osób fizycznych, pkt 4.5 niniejszego rozdziału.

cych działy specjalne produkcji rolnej jest grupą wpływową. Szereg artykułów jednoznacznie krytykowało stanowisko Ministerstwa Finansów.¹¹¹

5.3. Stanowisko organów skarbowych

Podatnicy wobec takiego stanowiska Ministerstwa Finansów rozpoczęli działania prawne. Złożono szereg zapytań do organów skarbowych. Stanowisko Ministra Finansów oraz wyjaśnienia organów skarbowych były jednoznaczne od chwili zmiany interpretacji przepisów: w przypadku, w którym osoba prowadząca dział specjalne produkcji rolnej przekroczyła limit 800.000 euro,¹¹² automatycznie jest zobowiązana w roku następnym zaprowadzić księgi rachunkowe i prowadzić pełną księgowość. Jeżeli natomiast prowadzi pełną rachunkowość, zobowiązana jest do określenia rzeczywistych przychodów i kosztów związanych z działalnością oraz do odprowadzenia podatku zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli według skali podatkowej, której maksymalny próg mógł wynosić 40%. Wydano wiele wyjaśnień niekorzystnych dla podatników, które jednoznacznie wskazywały na konieczność rozliczania się na zasadach ogólnych.¹¹³

5.4. Stanowisko orzecznictwa i doktryny

Orzecznictwo administracyjne, które pojawiło się po kontrowersyjnej interpretacji Ministerstwa Finansów, było niejednoznaczne. Wyróżnić można było w nim trzy nurty.¹¹⁴ Zgodnie z pierwszym z nich przychody z działów specjalnych produkcji rolnej należy traktować tak samo jak przychody z pozarolniczej działalności gospodar-

111 Zob. „Rzeczpospolita” z 9 grudnia 2008, *Duszenie kury: Na podstawie nowej interpretacji urzędnicy skarbowi zaczęli żądać od rolników ksiąg z pięciu lat. Ponieważ ci ich nie mieli, fiskus zaczął im naliczać podatki wstecz, wyższe, niż wynikałoby to z wcześniej stosowanych norm szacunkowych. Do tego doszły jeszcze odsetki. W sumie wyliczone zaległości opiewały na setki, a niekiedy nawet miliony złotych.* Podobnie P. J. Hinc, *Wysokość przychodów nie wpływa na sposób rozliczenia rolnika z fiskusem*, Rzeczpospolita, z 2 lipca 2007. A. Koleśnik, *Kto musi prowadzić księgi rachunkowe*, „Rzeczpospolita” z 2 lipca 2007; G. J. Leśniak, *Wybór podatku liniowego przez rolników to fikcja*; „Rzeczpospolita” z 4 grudnia 2008, G.J. Leśniak, *Jaki PIT zapłaci producent pieczarek*, „Rzeczpospolita” z 8 czerwca 2010.

112 Ustawa z dnia 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o rachunkowości podwyższyła limit 800.000 euro do 1.200.000 euro jako próg stosowania przepisów ustawy do osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich.

113 Zob. wybrane: interpretacja indywidualna z 1 października 2010 r. ITPB1/415-715/10/RR, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy: *Reasumując, w sytuacji osiągnięcia przychodów w wysokości przewyższającej równowartość kwoty 1.200.000 euro z działów specjalnych produkcji rolnej w danym roku podatkowym, Wnioskodawca winien prowadzić księgi rachunkowe, a zatem nie ma możliwości ustalania dochodu z tego źródła na podstawie norm szacunkowych* i podobnie m.in.: pismo z dnia 10 stycznia 2008 r. Izba Skarbowa w Katowicach interpretacja indywidualna, IBPB1/415-178/07/ZK; zob. też między innymi interpretacja indywidualna z 15 stycznia 2008, IPPB1/415-592/10-2/EC, 2010-08-04, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie; interpretacja indywidualna z 16 października 2009 r., IBPB1/415-13/09/ZK, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach; interpretacja indywidualna z 9 marca IBPB1/415-1003/08/ESZ, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach; interpretacja indywidualna z 15 grudnia 2008 r., IPPB1/415-1131/08-2/ES, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie; interpretacja indywidualna z 15 grudnia, IPPB1/415-1209/08-2/AG, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie; interpretacja indywidualna z 20 listopada 2008 r., ITPB1/415-485/08/AK, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy; interpretacja indywidualna z 8 października 2008 r., IPPB1/415-829/08-2/ES, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie; interpretacja indywidualna z 3 kwietnia 2008 r., ILPB1/415-21/08-2/IM, Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu. Interpretacje zamieszczone na stronie <https://sip.mf.gov.pl>.

114 Zob. analiza orzecznictwa w uchwale NSA z dnia 17 stycznia 2012 r. II FPS 2/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

czej. Konsekwencją takiego stanowiska jest obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych po przekroczeniu limitu przychodów wskazanego w ustawie o rachunkowości. Zaś skutkiem prowadzenia ksiąg rachunkowych jest niemożliwość korzystania z norm szacunkowych dochodu i konieczność opodatkowania na zasadach ogólnych. Podstawą do takiego stanowiska jest założenie, iż odesłanie do art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zawarte w jej art. 15¹¹⁵ wskazuje na zamiar ustawodawcy analogicznego traktowania przychodów ze wskazanych źródeł, a prowadzenie ksiąg nie wynika z wyboru podatnika, ale jest skutkiem przekroczenia limitu przychodów.¹¹⁶

Zgodnie z drugim stanowiskiem, co prawda istnieje obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych przez podatników uzyskujących przychody z działów specjalnych produkcji rolnej w przypadku przekroczenia limitu przychodów określonego w ustawie o rachunkowości, ale jeśli rolnik nie będzie prowadził ksiąg, to konsekwencją tego zaniechania jest określenie dochodu na zasadach ryczałtowo–szacunkowych, a nie ogólnych.¹¹⁷

Zgodnie z trzecią grupą orzeczeń w każdej sytuacji wykluczony jest obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych przez podatników osiągających przychody z działów specjalnych produkcji rolnej. Nie zmienia tego przekroczenie przez nich limitów określonych w ustawie o rachunkowości. Podstawą takiego stanowiska jest pogląd, iż art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do którego odsyła jej art. 24a ust. 4, ma zastosowanie wyłącznie do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i nie może kreować obowiązków podatników osiągających dochody z działów specjalnych produkcji rolnej (z działalności rolniczej).¹¹⁸

W opracowaniach komentatorskich nie było jednolitego stanowiska. Komentatorzy zwracali uwagę przede wszystkim na kwestię możliwości zastosowania stawek szacunkowych w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych, zgadzając się z tym, iż w przypadku prowadzenia ksiąg należy stosować reguły właściwe dla nierolniczej

115 Art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: *Przychód z działów specjalnych produkcji rolnej ustala się według zasad określonych w art. 14, jeżeli podatnik prowadzi księgi wykazujące te przychody. O zamiarze założenia ksiąg podatnik jest obowiązany zawiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego przed rozpoczęciem roku podatkowego albo przed rozpoczęciem prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli nastąpiło ono w ciągu roku.*

116 Tak w wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych: w Poznaniu z dnia 17 października 2008 r., sygn. akt I SA/Po 1068/08 i 1069/08 oraz z dnia 3 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Po 117/10; w Gliwicach z dnia 3 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/GI 1121/08 oraz z dnia 11 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/GI 535/09; w Łodzi z dnia 15 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 1263/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

117 Tak w wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych: w Łodzi z dnia 28 września 2007 r., sygn. akt I SA/Łd 564/07 oraz w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1681/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

118 Tak w wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych: w Łodzi z dnia 13 maja 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 1356/08 oraz z dnia 5 sierpnia 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 1359/08 i I SA/Łd 1361/09; w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 118/10, z dnia 28 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 48/10 oraz z dnia 27 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Po 215–217/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

działalności gospodarczej. Różnice poglądów dotyczyły opodatkowania w przypadku nieprowadzenia ksiąg, mimo istnienia takiego obowiązku.¹¹⁹

5.5. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego – wyrok z dnia 20 czerwca 2008 r.

Zgodne z pierwszym stanowiskiem było orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 20 czerwca 2008 r.¹²⁰ uznał, iż 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 prawnoopodatkowe mają w tym względzie charakter autonomiczny w stosunku do przepisów ustawy o rachunkowości, skoro wyraźnie do niej odsyłają.

NSA stwierdził, iż osoby prowadzące działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej prowadzą rolniczą działalność gospodarczą w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej i prowadzenie księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych jest fakultatywne, ale 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.

Natomiast zgodnie z art. 24a ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, wykonujące działalność gospodarczą, są obowiązane prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów [...], albo księgi rachunkowe, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Sąd uznał, iż przepis ten nakłada obowiązek prowadzenia albo księgi przychodów i rozchodów, albo ksiąg rachunkowych – zgodnie z odrębnymi przepisami – na wszystkie wymienione w nim podmioty prowadzące działalność gospodarczą, bez wyłączenia z niej działalności rolniczej w zakresie podlegającym ustawie, tj. działów specjalnych produkcji rolnej.

Konsekwencją takiego stanowiska było uznanie, iż rolników przekraczających próg ustalony w ustawie o rachunkowości obowiązują ogólne zasady opodatkowa-

119 W. Nykiel *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 1998, s. 60 i 147 oraz J. Gach, A. Gomulowicz i J. Malecki, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 1998, s. 201–202 i 337, twierdzili, iż przychody z działów specjalnych produkcji rolnej podlegają opodatkowaniu według reguł właściwych dla przychodów z działalności gospodarczej, jeżeli podatnik prowadzi księgi, oraz według norm szacunkowych, jeżeli podatnik ksiąg nie prowadzi. R. Kubacki, zgadzając się z obowiązkiem prowadzenia ksiąg rachunkowych przez podatników osiągających przychody z działów specjalnych produkcji rolnej po przekroczeniu określonego poziomu przychodów, uznał, że w razie nieprowadzenia ksiąg rozliczenie podatku powinno nastąpić z zastosowaniem norm szacunkowych, *Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych 2006*, Wrocław 2006, s. 559. Podobnie J. Marciniuk (red.); *Podatek dochodowy od osób fizycznych 2010*, Warszawa 2010, s. 245–248 i 848–849.

120 Sygn. akt II FSK 183/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

nia i tracą oni możliwość rozliczania się na podstawie norm szacunkowych.¹²¹ Wyrok wydany przez NSA stanowił podstawę do wydawania nowych interpretacji organów podatkowych zgodnych z tezami wyroku.¹²²

Stanowisko NSA określone w głosowanym wyroku należy ocenić krytycznie.¹²³ Sąd błędnie uznał, wbrew ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, iż działalność rolnicza, jaką jest prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, jest działalnością gospodarczą w rozumieniu tej ustawy, czego konsekwencją byłoby uznanie, iż należy prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej traktować tak jak działalność gospodarczą, a co za tym idzie – nałożyć obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych przy przekroczeniu limitu określonego w ustawie o rachunkowości.¹²⁴ Równie krytycznie należy ocenić twierdzenie zawarte w wyroku, iż odesłanie do ustawy o rachunkowości dotyczy nie tylko ustalenia wysokości, od jakiej należy księgi prowadzić, ale również samego obowiązku ich prowadzenia, który jest tożsamy z obowiązkiem określonym w art. 24 powoływanej ustawy. Poza celami niniejszego opracowania pozostaje umieszczenie powyższego wyroku w kontekście wykładni systemowej. Wskazać jednak należy, iż w razie wątpliwości co do sposobu interpretacji przepisów prawnych, szczególnie o tak ważnym znaczeniu dla dużej grupy osób, wzięć należy również ten aspekt pod uwagę.¹²⁵

121 Do wydania wyroku NSA doszło na skutek złożenia przez podatnika wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji co do sposobu i zakresu zastosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ze stanu faktycznego wskazanego przez podatnika wynikało, 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 to, czy może on nadal korzystać ze szczególnej formy ustalania dochodu przewidzianej w art. 24 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. za pomocą tzw. norm szacunkowych. Urząd Skarbowy jako organ podatkowy I instancji uznał, iż możliwość dokonania wyboru sposobu opodatkowania przez podatnika została ograniczona wielkością uzyskanego przychodu, zaś 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, zaś organ odwoławczy odmówił zmiany decyzji. Następnie decyzja Izby Skarbowej została zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, który podziеляjąc częściowo stanowisko podatnika, uznał m.in., iż osoba prowadząca działy specjalne produkcji rolnej nie jest zobowiązana do prowadzenia ksiąg rachunkowych w sytuacji, gdy nie wynika to z u.p.d.o.f., a tylko z ustawy o rachunkowości. Do Naczelnego Sądu Administracyjnego sprawa trafiła w wyniku skargi kasacyjnej wniesionej przez Dyrektora Izby Skarbowej

122 Na przykład wyjaśnienie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 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, iż: *obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych zależy od formy prawnej jednostki, wielkości osiągniętych przychodów, nie zaś od przedmiotu działalności i sposobu ustalania podstaw opodatkowania. Jeżeli zatem osoby fizyczne prowadzące działalność rolniczą, tj. działy specjalne produkcji rolnej, przekroczą 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 zasad właściwych dla pozarolniczej działalności gospodarczej), jeżeli podatnik prowadzi księgi wykazujące te przychody.*

123 Zob. glosa krytyczna P. Baraniaka, *Glosa do wyroku NSA z dnia 20 czerwca 2008 r. II FSK 183/07*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 10, s. 43–48; J. Bieluk, *Glosa krytyczna do wyroku NSA z dnia 20 czerwca 2008 r. II FSK 183/07*, „Prawo Rolne” 2008, nr 2, s. 313–319.

124 Szerzej J. Bieluk, *Glosa...*, s. 316–317.

125 Zob. 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” 2000, t. 1, s. 44: *utrzymanie roli gospodarstw rodzinnych, jako podstawy ustroju rolnego państwa wiązać się musi z konieczności*

5.6. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego – uchwała z dnia 17 stycznia 2011 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 17 stycznia 2011 roku rozstrzygnął zagadnienia prawne budzące poważne wątpliwości, przekazane przez skład orzekający Wydziału II Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego, podejmując następującą uchwałę¹²⁶:

1. W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2001 r. obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, o których mowa w art. 24a ust. 1 i 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), nie dotyczy podatników uzyskujących przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, bez względu na wielkość tych przychodów, o ile podatnicy ci nie zgłosili zamiaru prowadzenia ksiąg w trybie określonym w art. 24a ust. 2 pkt 2 i art. 15 zdanie drugie tej ustawy.

2. W świetle art. 24 ust. 4 zdanie drugie i art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dla ustalenia dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej uzyskiwanych przez podatników, którzy nie zgłosili zamiaru prowadzenia ksiąg, mają zastosowanie wyłącznie normy szacunkowe dochodu określone w załączniku nr 2 do tej ustawy.

Uchwała zasługuje na pełną aprobatę. NSA w pełni zasadnie stwierdził, iż określony w omawianym art. 24a ust. 4 obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych po przekroczeniu określonego limitu przychodów dotyczy podatników osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, a nie z działów specjalnych produkcji rolnej. Do takiego stanowczego wniosku upoważnia analiza tego przepisu, a w szczególności świadczy o tym zawarte w nim odesłanie do art. 14 tej samej ustawy, wynikające z formuły: „obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dotyczy osób [...] oraz spółek [...], jeżeli ich przychody, w rozumieniu art. 14, za poprzedni rok podatkowy wyniosły [...]”. Ponieważ art. 14 odnosi się do przychodów z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, a więc do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, przepis ten nie dotyczy podatników, którzy nie prowadzą pozarolniczej działalności gospodarczej i nie uzyskują z takiej działalności przychodów.

Jeżeli zatem podatnik uzyskujący przychody z działów specjalnych produkcji rolnej nie zgłosił zamiaru prowadzenia ksiąg, nie ma obowiązku ich prowadzenia, i to niezależnie od wielkości uzyskanych przychodów. Przekroczenie więc limitu przychodów, o jakim mowa w art. 24a ust. 4 analizowanej ustawy podatkowej, nie ma w takim wypadku żadnego znaczenia, ponieważ obowiązek prowadzenia ksiąg, w tym ksiąg rachunkowych, w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i na potrzeby tej ustawy jest uregulowany swoiście, odmiennie niż w ustawie o rachunkowości. Dlatego też gdy podatnik nie zgłosił zamiaru prowadzenia ksiąg, dochód z działów specjalnych produkcji rolnej jest określany na podstawie norm ryczałtowo–szacunko-

[...] z preferencyjną wobec nich polityką gospodarczą i finansową, z gwarantowaniem im pomocy ekonomicznej, ulg finansowych, podatkowych, kredytowych etc.

126 II FPS 2/10 ONSAiWSA 2011/2/25. Przed wydaniem uchwały NSA trzykrotnie orzekał w sprawach podobnych, jednak pozostałe dwa wyroki z dnia 4 listopada 2008 r. (sygn. akt II FSK 1041/07) i z dnia 12 lutego 2009 r. (sygn. akt II FSK 1578/07) uchylono zaskarżone orzeczenia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych ze względu na dostrzeżone naruszenia przepisów postępowania i brak było w odniesieniu do przepisów prawa materialnego mających zastosowanie w tych sprawach. Natomiast wyrok z dnia 20 czerwca 2008 r. omówiony był wyżej.

wych, przewidzianych w art. 24 ust. 4–4e tej ustawy, także wtedy, gdy przychód przekroczy wspomniany limit określony w jej art. 24a ust. 4 i w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w omawianej uchwalę spotkało się z pełną aprobatą doktryny. Jak słusznie zauważono, zasadność stanowiska korzystnego dla podatników podkreśla też projekt zmian przygotowywany w Ministerstwie Finansów narzucający opodatkowanie na zasadach ogólnych tym podmiotom prowadzącym działy specjalne produkcji rolnej, którzy przekroczyli próg przychodów w wysokości 150.000 euro rocznie.¹²⁷

Zgodnie ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych (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. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych źródłem przychodów jest między innymi pozarolnicza działalność gospodarcza. Na gruncie tejże ustawy działalność gospodarcza dzielona jest więc na działalność pozarolniczą i rolniczą.

W celu ustalenia znaczenia obu pojęć ustawodawca za pomocą definicji legalnej określa ich znaczenie w art. 5a powoływanej ustawy. Zgodnie z tym artykułem,¹²⁸ 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 art. 10 ust. 1 pkt 3 znajduje się jako źródło przychodów pozarolnicza działalność gospodarcza. Zaś w art. 10 ust. 1 pkt 4 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 ust. 1 p. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie mogą być więc przychodami z działalności gospodarczej ani z pozarolniczej działalności gospodarczej. Działalność rolnicza nie jest więc zgodnie z analizowaną ustawą działalnością gospodarczą, co jednoznacznie wynika z wykładni autentycznej dokonanej przez samego ustawodawcę w formie definicji legalnej (zamieszczonej w art. 5a ustawy).

127 I. Krawczyk, *Glosa do uchwały NSA z dnia 17 stycznia 2011*, II FPS 2/10, Lex; A. Krzywoń, *Glosa do uchwały NSA z dnia 17 stycznia 2011*, II FPS 2/10 – autor koncentruje się na problemach wykładni zawartych w głosowanym orzeczeniu, nie analizuje merytorycznie problemu, i w tym zakresie glosa jest częściowo krytyczna.

128 W brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r.

Wspomniana ustawa w art. 2 ust. 1 stanowi tylko o tym, że jej przepisów nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Owe wyłączenie nie oznacza jednocześnie, 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 ale nie zmienia to faktu, że na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych działy specjalne produkcji rolnej nie mieszczą się w zakresie pojęcia działalności gospodarczej. Przyznać należy, iż terminologia użyta w ustawie nie jest precyzyjna, jednak brak precyzji sformułowań ustawowych w żadnym wypadku nie może obciążać podatnika.

Zarówno ustawa o rachunkowości, jak i ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych 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 euro. Podobną regulację, ale nie identyczną zawiera ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z art. 24a ust. 4 tejże 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.

Zgodnie z artykułem 14 analizowanej regulacji za *przychód z działalności*, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne [...]. Artykuł 14 odnosi się więc wprost do art. 10 ust. 1 pkt 3, czyli do przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej. Jak powyżej zostało ustalone, przychód z działów specjalnych produkcji rolnej nie mieści się w kategorii przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości dla obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych bez znaczenia pozostaje źródło przychodów, gdy tymczasem ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazuje wyraźnie, iż chodzi o przychody określone w art. 14 tejże ustawy, wśród których ustawodawca nie wskazuje działów specjalnych produkcji rolnej. W ustępie 2 art. 14 znajdziemy wyliczenie, co jeszcze zalicza się do przychodów z działalności gospodarczej. Tam również nie znajdziemy przychodów 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 skład-

ników majątku (art. 14 ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Z powyższych rozważań można wysnuć tylko jeden wniosek, mianowicie zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych rolnicy uzyskujący dochód z działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej nie mają obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych nawet po przekroczeniu zawartych w ustawie progów.¹²⁹ Gdyby przyjąć wniosek odmienny, nieuzasadnione okazałoby się odesłanie zawarte w art. 24a ust. 4 do art. 14, a ten zaś do art. 10 ust. 1 pkt 3 analizowanej ustawy. W art. 24a rzeczywiście znajduje się odniesienie do ustawy o rachunkowości, ale wyłącznie w kwestii kwoty, od której prowadzenie ksiąg rachunkowych jest obowiązkowe.¹³⁰

Podsumowując, ustawa o rachunkowości i ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zawierają dwie różne podstawy zobowiązujące do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Niezależnie od powyższego 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, zaś ustawa o rachunkowości nie jest ustawą podatkową w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.¹³¹ Przepisy ustawy o rachunkowości nie mogą zmieniać ustawy podatkowej 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 ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych 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 stronie podatnika, jak również nie mogą uzasadniać dokonywania interpretacji przepisów na jego niekorzyść.

5.7. Wnioski

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 stycznia 2011 r. uratowała polskie działy specjalne przed katastrofą. Nie jest to przesadne stwierdzenie, gdyż zmiana interpretacji prawa nałożyłaby ogromne i niespodziewane obciążenie na podatników, którzy najlepiej sobie radzą na rynku podatników mających największe przychody. Zmiana ta dotknęłaby kilka tysięcy podmiotów, przede wszystkim

129 Zob. P. Baraniak, *Zasady opodatkowania ...*, s. 47–48.

130 Uznać jednak należy, iż osoby prowadzące działy specjalne produkcji rolnej mają, po przekroczeniu limitu przychodów, obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, ale podstawą tego obowiązku nie jest ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, ale ustawa o rachunkowości.

131 Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60.

producentów pieczarek oraz hodowców drobiu i zwierząt futerkowych. Przynajmniej interpretacji, niepewność prawa budzi wyraźny sprzeciw. Tego rodzaju mechanizmy obecne są cały czas w polskim prawie podatkowym. Rozwiązania ustawowe, pozwalające na wprowadzenie mechanizmów normalnego opodatkowania do rolnictwa, które niewątpliwie przyczyniły się do ogromnego rozkwitu właśnie specjalistycznych upraw rolnych, nagle zostały podważone.

To, iż specjalistyczne uprawy rolne przynosiły i przynoszą dochód, było przyczyną zmiany interpretacji, szukania na siłę korzyści podatkowych, nie bacząc na zasadność interpretacji oraz na sens prawny i ekonomiczny tego rodzaju rozwiązań. Podobny mechanizm, zmierzający do opodatkowania wysokich dochodów bez względu na zasadność rozwiązań, obserwować można od początku opodatkowania działów specjalnych. W końcu to było przyczyną powstania pojęcia – szukanie sposobów na zwiększenie wpływów budżetowych, zmniejszenie dochodów podmiotom mającym zasoby pozwalające na płacenie podatków, wprowadzanie dodatkowych obciążeń podatkowych, bez względu na konsekwencje gospodarcze. Tym razem Ministerstwo Finansów szukało pozaustawowego sposobu na zdjęcie nadwyżki dochodów z rolników. Jedną z przyczyn takiego postępowania jest niewątpliwie korzystny system opodatkowania prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej,¹³² szczególnie w przypadku wysokotowarowej produkcji, gdzie koszty jednostkowe można znacznie zminimalizować. Powinno to wywołać dyskusję na temat zmiany opodatkowania, ale zmiana interpretacji prawa podatkowego i to zmiana sięgająca bardzo głęboko do kieszeni podatników jest nie do zaakceptowania.

Głównie z powodów politycznych nie zmienia się norm szacunkowych i nie zmienia się zasad opodatkowania. Próba wyciągnięcia dodatkowych środków z rolnictwa w drodze ustawowej wymaga konfrontacji z przedstawicielami rolników w parlamencie, a to w sytuacji, gdy partie rolnicze są od wielu lat w koalicji rządowej, jest praktycznie niewykonalne.

6. Opodatkowanie rolnictwa podatkiem dochodowym w krajach Unii Europejskiej

6.1. Zagadnienia wstępne

Sytuacja prawna Polski zmieniła się diametralnie po przystąpieniu do Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 2 Aktu Przystąpienia Polska zobowiązała się przestrzegać postanowień traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez instytucje Wspólnoty na zasadach określonych w tych traktatach. Miało to taki skutek, iż akty praw-

132 I. Krawczyk, *Glosa do uchwały...: Korzystność, czy też preferencyjność opodatkowania przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu w porównaniu z zasadami ogólnymi była dla organów podatkowych powodem do prób zmiany tego mechanizmu poprzez swoistego rodzaju „wykładnię” przepisów.*

ne Wspólnoty zostały inkorporowane do wewnętrznego porządku prawnego Polski. Zgodnie z art. 93 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską Rada [...] uchwala przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego [...]”. Regulacja ta dotyczy wyłącznie podatków pośrednich.

Zgodnie z art. 94 Traktatu ustanawiającego Rada [...] wydaje dyrektywy dotyczące zbliżania takich ustaw, rozporządzeń i przepisów administracyjnych państw członkowskich, które bezpośrednio wpływają na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku. Jest to przepis stanowiący podstawę harmonizacji niektórych elementów odnoszących się do podatków bezpośrednich, jednak wyłącznie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Harmonizacja dotyczy między innymi opodatkowania łączenia i podziałów spółek, opodatkowania dywidend. Jednak sfera podatku dochodowego od osób fizycznych jest wyłączną kompetencją państw członkowskich. Wobec tego systemy podatkowe w tym zakresie mogą się różnić. I różnią się dosyć znacznie.¹³³

6.2. Opodatkowanie rolnictwa

Rozważania dotyczące opodatkowania rolnictwa zostaną ograniczone do przedstawienia podstawowych zasad, związanych z opodatkowaniem tej sfery gospodarki w krajach Unii Europejskiej. Szczegółowa analiza obowiązujących systemów podatkowych w poszczególnych krajach jest poza zakresem niniejszej pracy. Z punktu widzenia prezentowanych rozważań istotny jest system opodatkowania w zakresie podatku dochodowego.¹³⁴

We wszystkich krajach starej Unii Europejskiej obowiązuje w rolnictwie podatek dochodowy. Analiza opodatkowania zawarta w szeregu opracowań wyraźnie wskazu-

133 Najmniej różnic jest w przypadku funkcjonowania VAT.

134 W tym zakresie istnieje szereg opracowań dotyczących opodatkowania rolnictwa, dotyczące krajów Unii Europejskiej jak i pozaunijnych. Jednak we wszystkich opracowaniach podkreśla się problemy z porównywaniem systemów podatkowych, szczególnie właśnie w zakresie produkcji rolnej. Szczegółowa analiza systemów podatkowych Holandii, Belgii, Czech, Danii, Francji, Niemiec, Węgier, Polski, Hiszpanii i Wielkiej Brytanii, H.B. van der Veen, H.A.B. van der Meulen, K.H.M. van Bommel, B. Doorneweert, *Exploring agricultural taxation in Europe*, Obszerne opracowanie *Taxation and Social Security in Agriculture* OECD Policy Brief, 2006 www.oecd.org OECD, (2005). *Taxation and Social Security in Agriculture*. Paris. – analiza systemów podatkowych 26 krajów. Sporządzone przez Norwegian Agricultural Economics Research Institute w 2000 r. opracowanie *Taxation of Agriculture in selected countries*, F.G. Andersen, L.J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland, obejmujące analizę systemu opodatkowania rolnictwa w dziewięciu krajach (USA, Kanada, Australia, Niemcy, Wielka Brytania, Irlandia, Francja, Szwajcaria oraz Włochy) oraz *The European Federation of Agricultural Consultancy TAX Guide 2000*, opracowanie obejmujące Danię, Francję, Niemcy, Holandię, Szwecję i Wielką Brytanię. Z polskiej literatury istotną pozycją jest książka K. Wacha, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Kraków 2006. Problematyką opodatkowania rolnictwa w innych krajach zajmowała się szeroko R. I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania... oraz Specyfika konstrukcji podatku dochodowego obciążającego gospodarstwa rolne w Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Problemy Rolnictwa Światowego” 2006, t. 15, s. 235. Przy analizie systemów podatkowych innych krajów okazuje się, iż dostęp do informacji na temat poszczególnych rozwiązań podatkowych dotyczących rolnictwa w krajach Unii Europejskiej jest znacznie ograniczony, niektóre regulacje dostępne są tylko w językach narodowych. Dużo łatwiej jest uzyskać informacje na temat opodatkowania działalności pozarolniczej.

je na to, iż w Unii Europejskiej dominuje w rolnictwie opodatkowanie dochodu. Tak jest w analizowanych przez R.I. Dziemianowicz systemach Niemiec, Francji, Włoch, Wielkiej Brytanii, Irlandii. Wskazują na to również obszerne badania opodatkowania działalności rolniczej wykonane przez Norwegian Agricultural Economics Research Institute, dane dotyczące krajów Unii Europejskiej EFAC Tax Guide 2000 The European Federation of Agricultural Consultancy oraz OECD.¹³⁵ Badania te wskazują wyraźnie, iż dominującym systemem w Europie jest poddanie działalności rolniczej podatkowi dochodowemu.

Dochody z działalności rolniczej traktowane są tak jak dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej. W założeniach obowiązuje również ta sama skala podatkowa, podlegają one progresji. Przy dokładnej analizie okazuje się, iż systemy te przewidują jednak w ramach istniejących konstrukcji różnego rodzaju uprzywilejowanie rolnictwa. Trudno jest rozpoznać różnego rodzaju wsparcie poprzez systemy podatkowe oraz ubezpieczenia społeczne, gdyż systemy przewidują bardzo skomplikowane konstrukcje różnego rodzaju ulg i zwolnień, co rodzi szereg trudności przy próbie porównania systemu obowiązującego w rolnictwie ze zwykłym systemem obowiązującym w danym kraju. Jednak takie badania prowadzone przez OECD wykazały, iż specjalne traktowanie rolnictwa jest powszechne.¹³⁶ We wszystkich krajach Unii Europejskiej istnieją reguły odrębne dla rolnictwa, w szczególności polegające na szacowaniu dochodów zamiast prowadzenia księgowości.

W systemach niektórych krajów Unii Europejskiej (Austria, Belgia, Francja, Niemcy, Słowacja, Hiszpania) istnieją oddzielne systemy opodatkowania przychodów rolniczych. Z reguły oparte są na ustalaniu dochodów szacunkowych zamiast rzeczywistych, na uproszczeniach w księgowości itd. Tego rodzaju rozwiązania nie ograniczają się tylko do rolnictwa, również w Polsce mamy opodatkowanie na zasadach ryczałtu, jednak charakterystyczne jest, że rozwiązania specjalne były zdominowane przez mechanizmy stworzone dla rolnictwa.

Natomiast odrębne traktowanie osób prawnych, przede wszystkim spółek, raczej nie było zauważane. Dostrzec też należy, iż systemy podatkowe oraz systemy ubezpieczeń społecznych dotyczące rolnictwa są powszechnie postrzegane jako mniej lub bardziej ukrywana pomoc dla rolnictwa. Powszechne jest stosowanie systemu w miarę zbieżnego z systemem obejmującym działalność nierolniczą i tworzenie szeregu wyjątków dotyczących właśnie rolników.

Jednak we wszelkich opracowaniach dotyczących podatków europejskich polski system opodatkowania zdecydowanie się wyróżnia. Cechy szczególne polskie-

135 R. I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania...*, s. 193 i nast. Pozostałe źródła zob. przypis powyżej.

136 Zob. B. Hinn, D. Blandford, *Taxation Concessions as instrument of Agricultural Policy*, <http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/7976/1/cp07hi01.pdf>

go systemu to opodatkowanie rolnictwa podstawowym podatkiem rolnym od gruntów oraz odmienna regulacja dotycząca niektórych aktywności rolniczych, objętych podatkiem dochodowym w dwóch formach – jako dochód szacunkowy oraz możliwość opodatkowania według dochodów rzeczywistych.

Rolnictwo różni bardzo wiele – gospodarstwa rolne różni rozmiar, dochodowość, możliwości pozyskania kapitału – podobnie jak wiele różni państwa Unii Europejskiej. Podobnie systemy podatkowe są bardzo trudne do porównania – jeden aspekt opodatkowania (na przykład VAT) może być korzystny w danym kraju, w innym za to korzystniejsze jest opodatkowanie podatkiem dochodowym lub podatkiem od spadków i darowizn.¹³⁷ Jednak elementem wspólnym jest wprowadzanie różnego rodzaju ulg zarówno w uproszczeniu ewidencji księgowej, dopuszczeniu do szacowania przychodów, jak i bezpośrednich ulg podatkowych z różnych tytułów.

Obszerna analiza ustawodawstw podatkowych 10 krajów Unii Europejskiej (Holandii, Belgii, Czech, Danii, Francji, Niemiec, Węgier, Polski, Hiszpanii i Wielkiej Brytanii) wykazała, iż spośród analizowanych krajów we wszystkich obowiązują opodatkowanie dochodowy w działalności rolniczej. Tylko w Polsce jest on ograniczony do określonych rodzajów działalności (działów specjalnych produkcji rolnej).¹³⁸ Zróżnicowanie dotyczące zasad obliczania podatków jest ogromne. Tylko w Holandii obowiązuje rozliczanie na podstawie rzeczywistych kosztów i przychodów. W pozostałych krajach stosuje się ponadto różne metody kalkulacji przychodów. W Belgii, Czechach, Francji, na Węgrzech obowiązują różne metody szacowania przychodów, z reguły zależne od wielkości przychodów. W Danii dominuje rozliczanie według rzeczywistego wyniku finansowego. W Niemczech panują cztery systemy obliczania dochodu, w Hiszpanii trzy metody w zależności od wielkości obrotów. W Wielkiej Brytanii system jest chyba najbardziej zbliżony do opodatkowania normalnego biznesu, jednak również tam jest możliwość szacowania dochodów oraz ulgi związane z działalnością rolniczą.¹³⁹

Rozwiązania podobne do polskich można znaleźć w dwóch krajach nowo przyjętych do Unii Europejskiej: do niedawna w Bułgarii i obecnie w Rumunii.

W Rumunii opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają przychody z produkcji i sprzedaży kwiatów, roślin strączkowych i warzyw produkowanych w szklarniach i specjalnych pomieszczeniach specjalnie wybudowanych do tych celów, przychody z upraw i sprzedaży krzewów i roślin ozdobnych oraz pieczarek, prowadzenia szkółek, winnic, sadów itp., a także przychody uzyskane w związku ze zbior-

137 Przykładem może być system holenderski. W Holandii większość gospodarstw rolnych prowadzonych jest w formie spółek. Są one korzystniej opodatkowane niż jednoosobowe działalności. Występuje wiele ulg z tytułu inwestycji w szczególności związanych z ochroną środowiska. System ubezpieczeniowy jest wkomponowany w system podatkowy i jest szczególnie korzystny dla rolników osiągających niskie dochody, H.B. van der Veen, H.A.B. van der Meulen, K.H.M. van Bommel, B. Doorneweert, *Exploring agricultural taxation in Europe*, s. 67.

138 *Ibidem*, s. 167-177.

139 Zob. też na temat zasad prowadzenia księgowości *The European Federation of Agricultural...*, s. 23 –29.

rem produktów rolnych w stanie naturalnym z prywatnych lub wydzierżawionych gruntów rolnych i przekazaniem ich do wyspecjalizowanych jednostek skupu, przetwarzania lub innych jednostek tego typu.¹⁴⁰ Ustawodawstwo rumuńskie przewiduje dwie uproszczone metody kalkulacji przychodów osiąganych ze wskazanych wyżej rodzajów działalności rolniczej. Przychód netto może zostać określony przy zastosowaniu normy dochodowej, tworzonej na określoną jednostkę powierzchni, określanej na dany rok kalendarzowy przez właściwe organy państwowe. Przy określaniu wartości tego przychodu brany jest też pod uwagę okres prowadzenia działalności rolniczej w danym roku kalendarzowym przez podatnika, a także ewentualnie poniesione straty z powodu klęsk żywiołowych. Druga metoda oparta jest na faktycznie osiągniętym przez podatnika przychodzie netto oraz zastosowaniu uproszczonego systemu rachunkowości.¹⁴¹

Podatek obliczany jest przy zastosowaniu 16% ryczałtu. W przypadku jednak sprzedaży produktów rolnych do wyspecjalizowanych jednostek skupu, przetwarzania itp. od 1 stycznia 2009 r. podatek obliczany jest przy zastosowaniu stawki 2% (liczonych od wartości sprzedanych produktów).¹⁴²

System opodatkowania przychodów z działalności rolniczej w Bułgarii długo pozostawał najbardziej atrakcyjnym (z punktu widzenia podatników) spośród wszystkich występujących w krajach Unii Europejskiej. Przede wszystkim co do zasady przychody (w tym przychody z działalności rolniczej – jeżeli podlegają opodatkowaniu) opodatkowane są według stawki ryczałtowej w wysokości 10% – jest to najniższy w Unii Europejskiej poziom opodatkowania dochodu.¹⁴³ Ponadto przychody z działalności rolniczej w Bułgarii do końca 2009 r. były prawie w całości wyłączone z zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym – wyjątek dotyczył wyłącznie przychodów z uprawy roślin ozdobnych.¹⁴⁴

Na skutek nowelizacji przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych (*Law on taxes on the income of natural persons*) przychody z działalności rolniczej zostały w Bułgarii w dużej mierze włączone w zakres opodatkowania. W dalszym ciągu można jednak mówić o swego rodzaju uprzywilejowaniu przychodów związanych z rolnictwem pod względem ich opodatkowania. Zwolnione z opodatkowania pozostają dochody uzyskane w trakcie roku obrotowego z tytułu sprzedaży lub wymiany dowolnej liczby nieruchomości rolnych, o ile pomiędzy datą nabycia a datą sprzedaży lub wymiany upłynęło więcej niż 5 lat, a także dochody pochodzące z najmu, dzier-

140 Fiscal Code of Romania, Law No. 571/2003 art. 71, zob. szerzej J. Monel–Mugurel, *Personal Agricultural Income Taxation. A Comparative Analysis between Several New Member States*, „Bulletin UASVM Horticulture” 2010, nr 67(2), s. 142.

141 Fiscal Code of Romania, Law No. 571/2003 art. 72 – 73, zob. szerzej J. Monel–Mugurel, *Personal Agricultural...*, s. 142.

142 Fiscal Code of Romania, Law No. 571/2003 art. 74, por. *The Romanian Tax Pocket Book 2011*, PwC 2011, s.13.

143 Law on taxes on the income of natural persons, (State Gazette No. 95/24.11.2006 with the following amendments), art. 48 § 1, zob. szerzej J. Monel–Mugurel, *Personal Agricultural...*, s. 141.

144 J. Monel–Mugurel, *Personal Agricultural...*, s. 141.

zawy lub innego obciążenia gruntów rolnych.¹⁴⁵ I w tym zakresie można było mówić o podobieństwie systemu bułgarskiego do polskiego.

Od 1 stycznia 2011 r. do bułgarskiego systemu prawa weszły w życie przepisy dotyczące opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej osób fizycznych zarejestrowanych jako producenci tytoniu i rolnicy.¹⁴⁶ Na ich mocy przychód z działalności gospodarczej prowadzonej przez osobę fizyczną zarejestrowaną jako podatnik VAT i jednocześnie jako producent tytoniu lub rolnik podlega opodatkowaniu na zasadach określonych w przepisach dotyczących opodatkowania przychodów z jednoosobowej działalności gospodarczej. Natomiast osoby niezarejestrowane jako podatnicy VAT, a zarejestrowane jako producenci tytoniu lub rolnicy mogą wybrać, aby przychody z ich działalności były opodatkowane we wskazany powyżej sposób.¹⁴⁷

Włączenie przychodów z działalności rolniczej do zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym wiązało się z przyznaniem grupom podatników osiągającym tego typu przychody różnego rodzaju ulg. Przykładowo wartość dochodu podlegającego opodatkowaniu osiągniętego z działalności osób fizycznych, które nie są przedsiębiorcami w rozumieniu przepisów prawa handlowego, jest pomniejszana o wartość kosztów operacyjnych. Koszty te w przypadku osób fizycznych, zarejestrowanych jako producenci tytoniu lub rolnicy, wynoszą 60% przychodów z produkcji nieprzetworzonych produktów rolnych (z wyłączeniem przychodów z upraw roślin ozdobnych). W przypadku przychodów osób fizycznych z produkcji przetworzonych lub nieprzetworzonych produktów rolnych (w tym ze sprzedaży roślinności dekoracyjnej) koszty operacyjne wynoszą 40% przychodów.¹⁴⁸

6.3. Wnioski

Specjalne traktowanie rolnictwa w zakresie opodatkowania jest bardzo rozpowszechnione. W zdecydowanej większości krajów stosuje się przy opodatkowaniu przychodów rolników specjalne systemy oszacowania. Najczęściej oparte są one nie na rzeczywistych danych księgowych, ale na różnych systemach szacowania przychodów, chociaż stosuje się też różnego rodzaju uproszczone wersje księgowości. Raport OECD wyraźnie wskazuje, iż brak transparentności w tym zakresie jest często świadomą polityką rządów.

Zgodnie z zasadami Wspólnej Polityki Rolnej dodatkowe, bezpośrednie dotowanie rolnictwa na poziomie krajowym jest niemożliwe, jednak powszechnie jest to omijane poprzez różnego rodzaju zmniejszanie obciążeń podatkowych i z tytułu

145 Law on taxes on the income of natural persons, (State Gazette No. 95/24.11.2006 with the following amendments), art. 13 § 1 ust. 1 lit. b, art. 13 § 1 ust. 24; por. J. Monel–Mugurel, *Personal Agricultural...*, s. 141.

146 Nowelizacja Law on taxes on the income of natural persons (State Gazette 31/11), którą m.in. wprowadzono art. 29a dotyczący opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej osób fizycznych, zarejestrowanych jako producenci tytoniu i rolnicy.

147 Law on taxes on the income of natural persons..., art. 29a § 1 i § 3.

148 *Ibidem*, art. 29 § 1 ust. 1 i ust. 2 lit. a.

ubezpieczeń społecznych. Ścisła kontrola dotyczy wsparcia rolnictwa objętego Wspólną Polityką Rolną, natomiast różnego rodzaju mechanizmy dofinansowania rolnictwa, podatkowe i w ubezpieczeniach społecznych, takiej kontroli pozwalają uniknąć.

Nawet jeżeli stosuje się do działalności rolniczej system opodatkowania taki jak do pozarolniczej działalności gospodarczej, to oferuje się jednocześnie specjalne instrumenty, aby zmniejszyć obciążenia podatkowe. Rzadziej spotyka się specjalne traktowanie osób prawnych. W większości krajów być może z tego powodu jest dużo mniej podmiotów w tej formie prawnej w rolnictwie.

Analiza wskazuje, iż system opodatkowania polskich działów specjalnych produkcji rolnej jak najbardziej mieści się w standardach europejskich. Takie systemy działają w wielu krajach. Natomiast z uwagi na to, iż nasz system obejmuje drobny wycinek produkcji rolnej, jest on bardzo nietypowy. Opodatkowanie rolnictwa zależy od przychodu – rzeczywistego lub szacunkowego. System panujący w Polsce oparty wyłącznie na podatku od gruntów (podatku rolnym) jest unikalny. Natomiast opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej, będące w Polsce wyjątkiem, dużo bardziej wpisuje się w regulacje europejskie.

Jak podkreśla Ministerstwo Finansów, z przeglądu zasad opodatkowania dochodów rolników w krajach członkowskich UE wynika, iż polskie regulacje w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, obejmujące swym zakresem wyłącznie dochody osiągnięte z tzw. działów specjalnych produkcji rolnej, są korzystniejsze niż regulacje innych państw członkowskich, w większości których wszyscy rolnicy, a nie tylko wyodrębnione grupy, opodatkowani są podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych (z możliwością zastosowania różnorodnych ulg i preferencji).¹⁴⁹

Polskie rozwiązania są przeciwieństwem zastosowanych we wszystkich krajach Unii Europejskiej z wyjątkiem Rumunii.¹⁵⁰ Opodatkowanie rolnictwa w większości krajów jest powszechne, choć rolnictwo objęte jest rozwiązaniami preferencyjnymi. Używa się do tego dużo bardziej nowoczesnych narzędzi, przede wszystkim stosuje się szereg rozwiązań w podatku dochodowym, pozwalających na realizację polityki niskich obciążeń fiskalnych produkcji rolnej.¹⁵¹ Rozwiązania podatkowe takie jak w Polsce, wyłączenie prawie całego rolnictwa z systemu powszechnego opodatkowania są wyjątkowe, jednak nie jest to ich zaletą. Logika dziejowa wskazuje, że nie unikniemy zmian; reforma systemu jest konieczna, jednak z każdym rokiem zmiany te będą trudniejsze i bardziej kosztowne.

149 Zob. odpowiedź na interpelację nr 7120 posła S. Steca do Ministra Finansów w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym części produkcji rolniczej jako działów specjalnych produkcji rolnej z dnia 21 czerwca 2007, www.sejm.gov.pl

150 Tak, R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, s. 432.

151 *Ibidem*, s. 432: *obciążenia fiskalne rolnictwa w krajach UE i USA są znacznie niższe niż w pozostałych działach gospodarki, a jednocześnie rolnictwo otrzymuje dodatkowe transfery. Jest to niezwykle wygodne, zwłaszcza z punktu widzenia krajów UE, ponieważ oficjalne wsparcie unijnego rolnictwa podlega ścisłej kontroli, natomiast tax expenditures, które nie są ujmowane w żadnej unijnej statystyce, pozwalają na dodatkowe dofinansowanie narodowego rolnictwa poza systemem i limitami pomocy publicznej.*

Rozdział IV

RODZAJE DZIAŁÓW SPECJALNYCH PRODUKCJI ROLNEJ

1. Zagadnienia wstępne

Definicja działów specjalnych produkcji rolnej obejmuje szereg rodzajów działalności objętych zupełnie innym reżimem opodatkowania niż pozostała produkcja rolna. Ze względu na konsekwencje podatkowe, związane z właściwym zakwalifikowaniem danego rodzaju produkcji, istotna jest analiza sformułowań zawartych w definicji. Analizy wymaga również trafność i zasadność kwalifikacji danej działalności do działów specjalnych produkcji rolnej. Problemem jest również ząębienie się zakresu działalności, mieszczącej się w definicji działów specjalnych produkcji rolnej z zakresem pozarolniczej działalności gospodarczej. Postęp techniczny powoduje, iż coraz mniej dzieli działalność rolniczą od działalności przemysłowej. Stopień skomplikowania niektórych rodzajów produkcji jest ogromny, chociażby uprawa roślin *in vitro*, która przypomina często działalność laboratoryjną, prowadzoną w dużej skali.

Zgodnie z zawartością definicji w niniejszym rozdziale zajmujemy się omówieniem poszczególnych rodzajów działów specjalnych. Jednocześnie przedstawione zostaną specyficzne problemy związane z danym rodzajem działalności.

W kolejności określonej w ustawach o podatkach dochodowych, działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „*in vitro*”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnia drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym (art. 2 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 2 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Zakres opracowania dotyczącego danego rodzaju działu specjalnego produkcji rolnej zależy od problemów prawnych związanych z jego określeniem (i określeniem zasad opodatkowania) oraz od problemów występujących przy danej działalności. Przy niewywołujących problemów prawnych lub nieistniejących w Polsce rodzajach produkcji, takich jak hodowla dżdżownic czy jedwabników, analiza zajmie mniej miejsca ze względu na brak w praktyce problemów prawnych związanych z podejmowaniem i prowadzeniem takiej aktywności rolniczej. Przy omawianiu problematyki działów specjalnych skorzystano ze źródeł typowo naukowych, nie tylko prawniczych, ale również ekonomicznych oraz z zakresu nauk rolniczych, jak również ze źródeł internetowych, które podają aktualne informacje na temat funkcjonowania działów specjalnych produkcji rolnej w Polsce.

Omawiając chów i hodowlę zwierząt, podkreślić należy, iż podstawowym aktem prawnym dotyczącym hodowli zwierząt jest ustawa o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich, która reguluje zgodnie z art. 1 sprawy z zakresu hodowli oraz zachowania zasobów genetycznych, oceny wartości użytkowej i hodowlanej, prowadzenia ksiąg hodowlanych i rejestrów, a także nadzoru nad hodowlą i rozrodem zwierząt gospodarskich.

Ustawa reguluje m.in. status hodowcy – osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, prowadzącej hodowlę zwierząt wraz z ich dokumentacją hodowlaną. Dokumentacja hodowlana zawiera dane o wartości użytkowej (wymierne cechy lub zespół cech zwierzęcia o znaczeniu gospodarczym) oraz o wartości hodowlanej (uwarunkowana genetycznie zdolność zwierzęcia do przekazywania określonej cechy lub cech potomstwu).

Hodowla – jak to już podkreślano – służy postępowi biologicznemu w rolnictwie, mającemu poprawić efektywność produkcyjną i ekonomiczną. Jednocześnie rolą regulacji prawnych jest ochrona przed nieuczciwymi podmiotami, oferującymi zwierzęta i materiał biologiczny jako hodowlany, zaś w istocie niespełniający warunków wymaganych w hodowli.¹ Podkreślić należy, iż w Polsce tylko określony procent zwierząt (od 10 do 20% w zależności od gatunku) to zwierzęta hodowlane.²

W zakresie działów specjalnych produkcji rolnej istotne znaczenie ma również ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt.³ Określa ona między innymi wymagania weterynaryjne dla podejmowania i prowadzenia działalności w zakresie:

- prowadzenia zakładów drobiu,
- hodowli zwierząt laboratoryjnych lub dostarczania zwierząt doświadczalnych,

1 Zob. M. Korzycka-Iwanow, *Hodowla zwierząt gospodarskich i zwalczanie chorób zwierzęcych*, (w:) *Prawo rolne*, A. Stelmachowski (red.), Warszawa 2009, s. 348–350.

2 *Ibidem*, s. 348.

3 Tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. Nr 213, poz. 1342 z późn. zm.

- utrzymywania zwierząt gospodarskich, w celu umieszczenia na rynku tych zwierząt lub produktów pochodzących z tych zwierząt lub od tych zwierząt.

2. Charakterystyka działów specjalnych produkcji rolnej

2.1. Uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych

2.1.1. Zagadnienia wstępne

Historycznie uprawy pod szkłem były zawsze zaliczane do działów specjalnych produkcji rolnej. Szczególnie w latach 70. i 80. ubiegłego wieku posiadanie szklarni stało się symbolem uzyskiwania dużych dochodów, przede wszystkim z tego względu, że był to jeden z nielicznych przejawów inicjatywy w ramach samodzielnej działalności, tolerowany przez państwo. Sektor ten, obciążony wysokimi obciążeniami podatkowymi (do 75% dochodu w czasie obowiązywania podatku rolnego od działów specjalnych produkcji rolnej), znalazł się w znacznie lepszej sytuacji po wejściu w życie ustaw o podatku dochodowym.

Zgodnie z obecnie obowiązującą regulacją opodatkowaniu podlegają uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych. Uprawy takie pozwalają na znaczne przyspieszenie uprawy roślin, a nawet w dużej części uniezależnienie jej od warunków klimatycznych.⁴ Jednocześnie jednak jest to działalność wymagająca bardzo dużych nakładów. Budowa szklarni, a w szczególności zaopatrzenie jej w skomplikowaną instalację ogrzewającą i regulującą warunki klimatyczne to inwestycja wymagająca znacznych środków finansowych, często pokrywana z zaciąganych kredytów bankowych. Ponadto prowadzenie szklarni wymaga niejednokrotnie zatrudnienia pracowników, w tym pracowników posiadających odpowiednie kwalifikacje zawodowe.

Powyższe upodabnia duże szklarnie do zakładów przemysłowych, a jedynym czynnikiem odróżniającym je od innych jest prowadzony w szklarniach biologiczny cykl produkcji, nieodłącznie związany z uprawą warzyw i owoców.

Zgodnie z definicją zawartą w ustawach o podatku dochodowym działami specjalnymi produkcji rolnej są uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych. Bliższego sprecyzowania wymaga pojęcie szklarni i tunelu foliowego oraz rozgraniczenie tych pojęć. Zdefiniowania wymaga również pojęcie uprawy roślin.

Szklarnia – zgodnie ze słownikiem języka polskiego – to oszklone pomieszczenie, zwykle sztucznie ogrzewane, zapewniające odpowiedni mikroklimat (głównie w okresie chłódów) dla rozwoju roślin warzywnych i ozdobnych.⁵ Szklarnię możemy określić jako budowlę, która posiada szkielet ze stalowych, aluminiowych profili. Szkielet – zarówno dach, jak i ściany – jest wy-

4 Na temat roli inspektów i szklarni w przyspieszaniu uprawy roślin, zob. Z. Roszkowski, *Uprawa roślin*, Białystok 1992, s. 185 i nast.

5 *Słownik języka polskiego*, t. III, pod red. M. Szymczaka, Warszawa 1981, s. 412.

pełniony szkłem. Istotą szklarni jest maksymalizacja wykorzystywania światła i ciepła pochodzącego z promieniowania słonecznego do zapewnienia roślinom optymalnych warunków do uprawy. Szklarnie z reguły wyposażone są w instalacje grzewcze, jednak zauważyć należy, iż ogrzewanie szklarni w przypadku definicji ustawowej nie jest warunkiem uznania danej uprawy za dział specjalny, w przeciwieństwie do tunelu foliowego, który zgodnie z definicją musi być ogrzewany, aby być traktowany jako dział specjalny.⁶ Art. 24 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych potwierdza, iż uprawy w szklarniach nieogrzewanych również podlegają opodatkowaniu.⁷

Tunel foliowy jest konstrukcją prostszą. Z reguły jego podstawą jest szkielet stalowy, ale może być to również szkielet zbudowany z drewna czy rur PCV, pokryty folią polietylenową. Głównym zadaniem tunelu foliowego jest ochrona roślin przed skutkami znacznych spadków temperatur, silnych wiatrów, gradu, deszczu. Z reguły spotykamy tunele foliowe nieogrzewane. Już nieogrzewane tunele powodują znaczną zmianę mikroklimatu panującego w szklarni, podwyższają temperaturę konieczną do szybszego rozwoju roślin, zabezpieczają je przed gwałtownymi zmianami temperatury i opadami.⁸ Zgodnie z ustawami o podatku dochodowym prowadzenie upraw w tunelach nieogrzewanych nie podlega opodatkowaniu. Regulacjom dotyczącym działów specjalnych produkcji rolnej podlegają jedynie uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych.⁹

Wobec wyraźnego brzmienia ustaw o podatku dochodowym, użycie do tuneli foliowych włókniny zamiast folii nie powoduje traktowania takiej uprawy jako działu specjalnego produkcji rolnej.¹⁰ Nie uznaje się za tunele foliowe różnego rodzaju przykryć płaskich. Natomiast w przypadku tzw. tuneli niskich (20–60 cm) nie stosuje się ogrzewania, więc również nie są one kwalifikowane jako działy specjalne produkcji rolnej.¹¹ Nie będą również działami specjalnymi uprawy pod osłonami płaskimi

6 Tak m. in. pismo z dnia 30 sierpnia 2011 r. Izba Skarbowa w Łodzi, IPTPB1/415–136/11–2/MD, www.mofnet.gov.pl; stwierdzić należy, iż przychody uzyskane z uprawy roślin (drzew i krzewów ozdobnych) w nieogrzewanym tunelu foliowym (o ile okres przechowywania roślin, w którym następuje ich biologiczny wzrost, będzie wynosił co najmniej miesiąc) będą stanowiły przychody z działalności rolniczej.

7 Art. 24 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: *W szklarniach nieogrzewanych stosuje się normę roczną bez względu na okres i rodzaj prowadzonej uprawy.*

8 *W glebie tuneli pokrytych różnymi typami folii PE panowały wyrównane warunki termiczne. O godzinie 8.00 temperatura była wyższa od zewnętrznej średnio o 4,7°C, a o 14.00 — o 4,1°C. Wyraźny wpływ na temperaturę miał stopień zużycia i zabrudzenia folii.* P. Siwek, *Mikroklimat w tunelach typu igolomskiego*, artykuł opublikowany na stronie www.ogrodinfo.pl

9 Szeroko na temat tuneli foliowych, M. Knaflewski (red.), *Ogólna uprawa ...*, s. 241 i n.

10 O możliwości zastąpienia folii włókniną zob. P. Siwek, *Mikroklimat w tunelach ... : W tunelach przykrytych włókniną panują zupełnie inne warunki mikroklimatyczne niż pod folią. Światło słoneczne jest częściowo pochłaniane i odbijane przez włókninę, a przenikające do wnętrza zostaje rozpraszane. Jest to zjawisko korzystne w okresach wysokiej temperatury, która często występuje w miesiącach letnich. Szczególnie silnie na te czynniki środowiska reagują warzywa ciepłolubne*, por. też: P. Siwek, *Warzywa pod folią i włókniną*, Warszawa 2004, s. 9 i nast. Tam też o ogromnym postępie technicznym w produkcji i użytkowaniu folii (folie antykondensacyjne, folie antywirusowe itd.), s. 20 i nast.

11 Zob. M. Knaflewski (red.), *Ogólna uprawa ...*, s. 254 i n.

mi. Okrycia folią technicznie wywierają podobny jak tunele wpływ na przyspieszenie zbiorów, ale nie spełniają kryteriów tunelu i również nie są ogrzewane.

Ogrzewanie tunelów foliowych winno być stałe, tj. powinna istnieć stała instalacja grzewcza pozwalająca na prowadzenie upraw w obiekcie w ciągu całego roku.¹² Nie wystarczy więc istnienie przenośnych źródeł ciepła – piecyków itd.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 30 września 1988 r.¹³ powołał się na normę branżową BN-84-9100-95,¹⁴ zgodnie z którą ogrzewanym tunelem foliowym jest taki tunel, w którym zainstalowana jest stała instalacja grzewcza, umożliwiająca osiągnięcie takiej różnicy temperatury między wnętrzem tunelu a jego otoczeniem, która umożliwia prowadzenie w tunelu upraw w ciągu całego roku, z tym że różnica ta musi wynosić co najmniej 10° C.¹⁵ W powyższym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż o uznaniu obiektu za szklarnię czy też za tunel foliowy nie decyduje sam rodzaj pokrycia, ale charakter konstrukcji, a zwłaszcza sposób połączenia z gruntem (trwały lub nietrwały). Zgodnie ze stanowiskiem szklarnia to budowla o stałej konstrukcji metalowej, drewnianej lub innej, o ścianach oszkłonych, kryta materiałami przepuszczającymi światło, na której wykonanie wymagane jest uprzednie uzyskanie pozwolenia na budowę zgodnie z przepisami prawa budowlanego. Tunel foliowy to lekka rozbierna konstrukcja nośna bez fundamentów, wykonana z metalu, drewna lub tworzyw sztucznych i nakrywana powłokami z folii.

Powyższy pogląd może budzić wątpliwości. Ze względu na literalne brzmienie definicji szklarni oraz tunelu foliowego trudno nie przyjąć, iż jednym z decydujących czynników mającym wpływ na uznanie danego obiektu za szklarnię albo tunel foliowy jest właśnie materiał, którym obiekt ten jest pokryty. Wątpliwości budzi również odwołanie się w powyższym wyroku przez Naczelny Sąd Administracyjny do prawa

12 Szklarnia ogrzewana – szklarnia wyposażona w stałą instalację grzewczą umożliwiającą uprawę roślin niezależnie od temperatury zewnętrznej. Tunel foliowy ogrzewany – tunel wyposażony w stałą instalację grzewczą, pozwalającą na uzyskanie różnicy temperatur pomiędzy wnętrzem tunelu a otoczeniem co najmniej 10° C – wg polskiej normy PN – R-75349, która zastąpiła normę BN-84-9100-95. Norma wycofana bez zastąpienia z dniem 25 września 2007 r.

13 SA/P 532/88 – B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, (w:) *Zbiór Prawa Podatkowego*, t. I, Warszawa 1997, s. 13; por. też A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, Komentarz do art. 2, Warszawa 2010.

14 Na powyższą normę powołuje się również A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz* (Komentarz do art. 2) jednak norma ta została zastąpiona polską normą PN – R-75349 – ustanowioną przez Polski Komitet Normalizacyjny dnia 7 marca 1996 r. (uchwałą Nr 12/96 – 0) PN-R-75349:1996: *Uprawy warzywne i ozdobne pod osłonami*.

15 Wyjaśnienie Urzędu Skarbowego w Pruszkowie z dnia 19 kwietnia 2006 r. 1421/BF/415-15/GJ/06, <https://sip.mf.gov.pl>: Z powyższego wyroku wynika, że tunele, w których nie ma stałej instalacji grzewczej i w których nie ma możliwości uprawy całorocznej, nie są ogrzewanymi tunelami foliowymi w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym. W opisanym stanie faktycznym tunele są podgrzewane nagrzewnicami gazowymi, ale ich wykorzystanie ogranicza się do przechowania krzewów, sadzonek w okresie zimowym, jedynie aby nie dopuścić do przemarznięcia korzeni. Wystarczającą temperaturą do tego jest 0 st. C. W takiej temperaturze niemożliwy byłby rozwój roślin. W czasie zimowania nie zwiększa się wartość roślin. Tunele nie służą do całorocznej uprawy roślin. Biorąc powyższe pod uwagę, słusznym jest pogląd, że działalność prowadzona przez wnioskodawcę nie stanowi działu specjalnego produkcji rolnej.

budowlanego. Brak jest podstaw do uznania, iż szklarnia to konstrukcja, do której jest wymagane pozwolenie na budowę.

Zdecydowanie bardziej przekonujący jest wcześniejszy pogląd NSA. W wyroku z dnia 24 lutego 1987 r.¹⁶ Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż podstawowym kryterium odróżniającym szklarnię od tunelu foliowego jest materiał, którym pomieszczenie pokryto, nie zaś charakter konstrukcji. Z powyższym poglądem, ze względu na literalne brzmienie przepisu, należy się zgodzić.

2.1.2. Uprawa i hodowla roślin

Szklarnie i tunele foliowe winny być wykorzystywane do uprawy roślin. Jeżeli wykorzystywane są na przykład do przechowywania roślin w zimie, organy skarbowe uznają, iż nie mamy do czynienia z uprawą roślin.¹⁷ Stanowisko to może być dyskusyjne, gdyż również w zimie mogą zachodzić określone procesy biologiczne, kwalifikujące się do pojęcia uprawy.

W zakresie możliwości wykorzystywania szklarni jest uprawa i hodowla roślin. Są to pojęcia rozdzielne. Uprawa to całokształt zabiegów stosowanych w produkcji roślinnej. Pojęcie to obejmuje siew i sadzenie roślin, nawożenie i inne zabiegi agrotechniczne, pielęgnację roślin, ich zbiór i przechowywanie. Zadaniem wszelkich działań jest otrzymanie określonych rezultatów z reguły maksymalnych plonów przy założeniu określonych sposobów uprawy roślin. Maksymalizacja plonów nie jest priorytetem przy uprawach ekologicznych.

Hodowla roślin to nauka o polepszaniu cech dziedzicznych u roślin uprawnych, włączając w to praktyczne działania nakierowane na wytworzenie lepszych, plenniejszych odmian.¹⁸ Jest to sytuacja podobna do pojęć chowu i hodowli w przypadku zwierząt. Hodowla – to zawsze działanie skierowane na polepszenie wartości użytkowej zwierzęcia lub rośliny. Nie należy utożsamiać takich działań z działalnością polegającą na uprawie roślin lub chowie zwierząt.

Obie ustawy o podatku dochodowym używają sformułowania „uprawa roślin”. To pojęcie odnosi się do roślin, nie do zwierząt. Wykorzystywanie szklarni, na przy-

16 SA/Wr 940/87, B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym...*, s. 13.

17 Por. 1421/BF/415–15/GJ/06. Interpretacja prawa podatkowego z dnia 19 kwietnia 2006 r. Urząd Skarbowy w Pruszkowie: *W przedmiotowej sprawie opisanej we wniosku powstają wątpliwości, czy działalność wnioskodawcy polegająca na wykorzystaniu tuneli foliowych tylko w okresie zimowym do przechowywania krzewów, jest działaniem specjalnym produkcji rolnej czy też działalnością rolniczą*. <https://sip.mf.gov.pl>

18 Zob. M. Kaflewski (red.), *Ogólna uprawa...*, s. 387: *głównym zadaniem hodowli w nasiennictwie jest dostarczenie nowych odmian roślin zgodnie z zapotrzebowaniem rynku*. S. A. Pieniążek (red.), *Sadownictwo*, Warszawa 2000: *Początki hodowli roślin sadowniczych, podobnie jak początki ich uprawy, giną w pomroce dziejów*. s. 553 i n. Zob. też Cz. Tarkowski, *Genetyka. Hodowla roślin. Nasiennictwo*, Warszawa 1984: *Zadaniem hodowli roślin jest wytwarzanie nowych, dobrze plonujących odmian roślin rolniczych, ogrodniczych i innych. Nowe odmiany winny plonować lepiej niż dotychczas uprawiane, Wprowadzenie do uprawy wysoko wydajnych odmian hodowlanych pozwala podnieść plony z jednostki powierzchni*, s. 149. Zob. też W. Hoffman, A. Mudra, W. Plarre, *Ogólna hodowla roślin*, Warszawa 1985.

kład przy chowie ślimaków, nie będzie uprawą. Hodowla entomofagów na powierzchni roślin żywicielskich w szklarniach nie będzie opodatkowana jako uprawa szklarniowa, ale jako hodowla entomofagów. Interpretując ściśle przepisy podatkowe, uznać należy, iż opodatkowana jest uprawa, a nie hodowla roślin. W związku z tym działalność w zakresie hodowli roślin nie będzie objęta opodatkowaniem.

Uwagi odnośnie do pojęcia uprawy odnoszą się zarówno do upraw w szklarniach, jak i upraw w tunelach foliowych.. Tak więc, wykorzystywanie tuneli foliowych tylko w celu przechowywania roślin, czy też na cele handlowe – jako na przykład miejsce sprzedaży artykułów ogrodnich – nie będzie traktowane jako dział specjalny produkcji rolnej. Uprawa musi być prowadzona – samo posiadanie szklarni lub ogrzewanego tunelu foliowego nie jest tytułem do opodatkowania. Natomiast niewykorzystywanie całości powierzchni możliwej do wykorzystania nie jest tytułem do zmniejszenia opodatkowania.

W ramach opodatkowania mieszczą się również czynności sprzedaży, na przykład sprzedaż warzyw i owoców czy kwiatów ozdobnych z własnej szklarni, również jeżeli będzie to sprzedaż w ramach własnego sklepu (na przykład kwiaciarni).¹⁹

2.1.3. Zastosowanie

Uprawy w szklarniach i pod folią stanowią znaczącą część polskiej produkcji rolnej. W Europie jesteśmy liczącym się producentem roślin ozdobnych, w produkcji pod osłonami zajmujemy szóste miejsce w Europie.²⁰ Uprawa roślin pod osłonami to bardzo dynamicznie rozwijająca się część polskiego ogrodnictwa. Wymaga jednak bardzo dużych nakładów finansowych. Najbardziej kapitałochłonna jest budowa i wyposażenie obiektów szklarniowych.²¹ Analizy ekonomiczne wskazują na opóźnienia w stosunku do bardziej rozwiniętych krajów Unii Europejskiej. Jak stwierdza O. Stefko: *Wydawałoby się [...], że po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej i otwarciu nowych rynków zbytu, przy zdecydowanie niższych kosztach polskiej produkcji, będzie tylko lepiej. Okazało się jednak, iż po akcesji zestawienie polskich gospodarstw ogrodnich z unijnymi uwidocznilo przede wszystkim ogromne dysproporcje i braki naszych rodzimych producentów.*²² Podkreślić należy też niekorzystny, stosunkowo chłodny klimat, który podwyższa kapitałochłonność i kosztochłon-

19 Tak postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 30 sierpnia 2006 r. Urząd Skarbowy w Łomży (415/37/IW/06): *sprzedaż kwiatów i roślin ozdobnych pochodzących z własnej uprawy, która opodatkowana jest podatkiem dochodowym od osób fizycznych w formie działów specjalnych produkcji rolnej, nie podlega opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym od niektórych przychodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne*, <https://sip.mf.gov.pl>

20 Zob. A. Cecot, *Polski potencjał kwiaciarski*, Hasło ogrodnicze 2011, nr 12, zob. też L. Jabłońska, *Pozycja Polski w świecie jako producenta roślin ozdobnych*, „Roczniki Naukowe SERIA” 2010, t. X, z. 4, s. 124 i n.

21 Zob. szeroko na temat ekonomicznych aspektów produkcji ogrodniczej O. Stefko, I. Łącka, *Inwestycje w ogrodnictwie i metody oceny ich efektywności*, Poznań 2009.

22 O. Stefko, *Zróżnicowanie w gospodarowaniu rzeczowymi składnikami majątku w polskim ogrodnictwie na tle Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Problemy Rolnictwa Światowego” 2011, t. XI (26), z. 2, s. 123. i dalej; *Nowe technologie, wymiana przestarzałego sprzętu, a także unowocześnienie budynków produkcyjnych i zaplecza jawią się jako zadania priorytetowe, bez których nasi producenci nie będą w stanie osiągnąć zadowalającego poziomu rozwoju i dochodowości własnych gospodarstw.*

ność produkcji szklarniowej i pod folią. Mimo to w pierwszym dziesięcioleciu XXI wieku w Polsce bardzo istotnie wzrósł areal upraw ogrodnich pod osłonami. Średni wzrost to 5,41% rocznie. W roku 2009 powierzchnia takich upraw wyniosła 6307 hektarów.²³ W produkcji pod osłonami dominują warzywa, przede wszystkim pomidory. Od początku 2000 roku bardzo szybko rozwija się uprawa pod osłonami roślin ozdobnych i kwiatów ciętych.²⁴

2.1.4. Opodatkowanie

Zgodnie z załącznikiem do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, dochód szacunkowy oblicza się poprzez przemnożenie powierzchni upraw, przez określoną w ustawie wartość normy szacunkowej. W przypadku upraw w szklarniach i tunelach foliowych stosuje się normy szacunkowe dochodu rocznego dla jednego metra kwadratowego powierzchni ogólnej. Nie jest to powierzchnia upraw, ale powierzchnia szklarni lub tunelu liczona zgodnie z art. 24 ust. 4a. Normy szacunkowe dochodu rocznego stosuje się od jednostek powierzchni upraw lub innych jednostek rodzajów produkcji określonych w kolumnie 3 załącznika nr 2, z tym że w przypadku upraw w szklarniach i tunelach foliowych – od 1 m² powierzchni ogólnej, obliczanej według wewnętrznej długości ścian.

Zgodnie ze szczególnymi regulacjami dotyczącymi ustalania dochodu z działów specjalnych, jeżeli rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej przekraczają wielkości określone w załączniku nr 2, opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane w roku podatkowym z całej powierzchni upraw lub wszystkich jednostek produkcji. Natomiast jeżeli w ciągu rocznego cyklu produkcji, na tej samej powierzchni są prowadzone różne uprawy, dla których są ustalane różne normy szacunkowe dochodu, dochód z każdego rodzaju uprawy oblicza się, przy zastosowaniu właściwej dla niej normy, proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których była prowadzona taka uprawa, wliczając w to okres przygotowania do zaprowadzenia tej uprawy. Podobnie wylicza się dochód w przypadku rozpoczęcia i zaprzestania prowadzenia działów specjalnych w ciągu roku, to jest również bierze się pod uwagę liczbę miesięcy, w których prowadzona była uprawa. Wyjątkiem są szklarnie nieogrzewane, gdyż zgodnie z regulacją ustawową, stosuje się w nich normę roczną, bez względu na okres i rodzaj prowadzonej uprawy.

Minimalną wielkością, od której uprawa w szklarniach lub w tunelach foliowych staje się działem specjalnym produkcji rolnej, jest w przypadku szklarni powierzchnia powyżej 25 m², a w przypadku tuneli foliowych – powyżej 50 m². Uprawa w szklarniach mających równo lub mniej niż 25 m² lub w tunelach foliowych mających 50

23 L. Jabłońska, D. Oleśnicki, *Zmiany w powierzchni upraw ogrodnich pod osłonami w Polsce w pierwszej dekadzie XXI w.*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Problemy Rolnictwa Światowego” 2011, t. XI (26), z. 4, s. 89–97.

24 O. Stefko, *Kierunki rozwoju polskiego ogrodnictwa*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Problemy Rolnictwa Światowego” 2011, t. XI (26), s. 169 i nast.; por. też L. Jabłońska, D. Oleśnicki, *Zmiany w powierzchni...*, s. 96.

m² lub mniej nie jest traktowana jak dział specjalny i jest produkcją rolniczą, podlegającą zwolnieniu na mocy art. 2 obu ustaw o podatku dochodowym.

Normy szacunkowe dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej obowiązujące w 2012 r. zostały określone w następujący sposób:²⁵

Uprawy w szklarniach ogrzewanych powyżej 25 m²:

a) rośliny ozdobne	1 m ²	11,7413 zł
b) pozostałe	1 m ²	4,36 zł

Uprawy w szklarniach nieogrzewanych powyżej 25 m²

1 m ²	2,69 zł
------------------	---------

Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych powyżej 50 m²:

a) rośliny ozdobne	1 m ²	8,75 zł
b) pozostałe	1 m ²	5,38 zł

A zatem minimalny szacunkowy dochód, od którego ustawodawca uznaje, iż mamy do czynienia z działami specjalnymi produkcji rolnej, to dochód przekraczający:

– w przypadku upraw w szklarniach ogrzewanych

uprawy roślin ozdobnych	25 x 11,74	= 293,50 zł
uprawy pozostałe	25 x 4,36	= 109 zł

– w przypadku upraw w szklarniach nieogrzewanych to

25 x 2,69	= 67,25 zł
-----------	------------

– w przypadku upraw w tunelach foliowych ogrzewanych:

uprawy roślin ozdobnych	50 x 8,75	= 437,50 zł
uprawy pozostałe	50 x 5,38	= 269 zł

Tak jak w przypadku pozostałych norm Minister Finansów corocznie w drodze rozporządzenia ogłasza normy szacunkowe, które odpowiadają wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego.

25 Normy obowiązujące w 2012 roku określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, Dz.U. poz. 1272.

2.1.5. Wnioski

Działalność w zakresie upraw pod osłonami jest działalnością szczególną. Jak stwierdziła O. Stefko: Prowadzenie produkcji ogrodniczej związane jest z koniecznością ponoszenia wysokich kosztów związanych nie tyle z samym procesem technologicznym, ile z jego otoczeniem. Postawienie nowoczesnego i dobrze wyposażonego obiektu szklarniowego, pieczarkarni czy zakup specjalistycznych maszyn i urządzeń, o budowie budynków związanych z odpowiednim przygotowaniem do sprzedaży czy przechowywaniem nie wspominając, stanowią wydatki nieporównywalnie wyższe od tych, jakie w ramach własnej działalności gospodarczej ponoszą inni uczestnicy rynku, w tym także rolnicy.²⁶

Działalność polegająca na uprawie roślin w szklarniach lub w tunelach foliowych jest działalnością, która obok uprawy pieczarek jest chyba najbardziej kojarzona z produkcją rolną przynoszącą znaczne dochody. Wysokie dochody były przywilejem tzw. badylarzy, szczególnie w latach siedemdziesiątych, gdy brak świeżych warzyw był powszechny. W dzisiejszych czasach działalność ta jest nadal dochodowa, jednak wymaga bardzo dużych nakładów finansowych oraz dużych nakładów pracy. Zupełnie inny poziom konkurencyjności, funkcjonowanie na rynku europejskim, czynniki te powodują konieczność zupełnie innego podejścia do tego rodzaju działalności. Nowoczesne szklarnie coraz bardziej przypominają fabryki czy też nawet laboratoria, są w pełni skomputeryzowane, automatycznemu sterowaniu podlega każdy aspekt uprawy. Z reguły jest to działalność niezależna od sił przyrody rozumianych w sposób typowy – zależność od temperatury zewnętrznej łączy się ewentualnie z większymi kosztami ogrzewania. Czynniki ziemi ma również z reguły znaczenie dużo mniejsze niż przy typowej działalności rolniczej, zaś czasem, przy uprawie hydroponicznej, jest w ogóle wyeliminowany.²⁷ Natomiast rola procesów biologicznych – istota rolnictwa – pozostaje nadal najważniejsza.

Podkreślić należy jeszcze jedną istotną cechę upraw pod szkłem. Większa kapitałochłonność łączy się ze znacznie wyższymi plonami niż w uprawie polowej. Uprawy pod szkłem mają również ogromne znaczenie jako uprawy ekologiczne (możliwość stosowania biologicznych środków ochrony roślin, większa czystość powietrza).²⁸

Kwestią dyskusyjną są wielkości upraw, od jakich zaczyna się pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej. Jak zostało to wskazane powyżej, minimalne wielkości upraw w szklarni, od której zaczyna się pojęcie działu specjalnego produkcji rolnej, to powierzchnia powyżej 25 m², natomiast w ogrzewanych tunelach foliowych jest to powyżej 50 m². Wielkość produkcji w tunelu foliowym o powierzchni 25 m² jest niewielka. Niepotrzebnie ustawodawca tworzy od takiej wielkości nową katego-

26 O. Stefko, *Zróżnicowanie między płynnością a wypłacalnością polskich producentów ogrodniczych na tle Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Produkcji Żywnościowej” 2011, nr 90, s. 151.

27 Zob. J. Pribyl, *Hydroponika dla każdego*, Warszawa 1990, s. 9 i nast.

28 Zob. A. Woś, *Rolnictwo polskie...* s. 125: *Uprawy pod szkłem i osłonami zyskują swoją szansę w rejonach zagrożeń ekologicznych, wysokiego skażenia gleby, wody i powietrza. Technika szklarniowa pozwala neutralizować te negatywne wpływy środowiskowe, choć nie jest w stanie zupełnie ich wyeliminować.*

rię prawną. Również proporcje opodatkowania między szklarniami a ogrzewanymi tunelami foliowymi, ustalone wiele lat temu, z pewnością wymagają weryfikacji. Stosunek stawki za rośliny ozdobne do roślin pozostałych w szklarniach ogrzewanym to 1:2,694, zaś w przypadku upraw w tunelach foliowych ogrzewanym to 1:1,627. Brak jest uzasadnienia tego rodzaju proporcji.

Uchwycenie poziomu obrotów lub dochodów podmiotów prowadzących działalność rolniczą w postaci upraw w szklarniach oraz ogrzewanym tunelach foliowych co do zasady nie stanowi problemu. Wynika to z faktu, iż przy prowadzeniu tego rodzaju działalności, wymagającej dużych inwestycji, rolnicy z reguły rezygnują ze zwolnienia w podatku od towarów i usług i wybierają rozliczenie VAT na zasadach ogólnych.²⁹ W związku z tym prowadzą ewidencję podatkową dla celów VAT.

2.2. Uprawa grzybów i ich grzybni

2.2.1. Zagadnienia wstępne

Zgodnie z ustawami o podatku dochodowym działami specjalnymi produkcji rolnej są między innymi uprawy grzybów i ich grzybni powyżej 25 m² powierzchni uprawowej. Grzyby zostały przez ustawodawcę zaliczone do roślin. Jednak zgodnie z powszechną wiedzą biologiczną grzyby stanowią odrębne królestwo, zaś zgodnie z najnowszymi badaniami struktury DNA bliżej grzybom do zwierząt niż do roślin.³⁰

Pierwsze wzmianki o uprawie grzybów pojawiają się przed naszą erą w kulturach azjatyckich.³¹ W Europie początek hodowli grzybów to pieczarki uprawiane w okolicach Paryża w połowie XVI wieku. W Polsce początek hodowli grzybów to koniec XIX wieku.³²

Z pewnością uprawa grzybów jest działalnością rolniczą, choć poddawane to było w wątpliwość przez organy skarbowe.³³ W naukach rolniczych grzybami zajmuje się warzywnictwo.³⁴ W latach 1960–1990 producenci pieczarek w Polsce osiągnęli wysokie dochody, istniał duży zbytek, a wysokie ceny zapewniały opłacalność pro-

29 Szerzej w rozdziale IV pkt 1 niniejszej pracy.

30 Zob. K. Grzywnowicz, *Grzyby i ludzie, czyli od etnomykologii do mykotechnologii*, Lublin 2002, s. 9–10.

31 Zob. M. Siwulski, A. Czerwińska–Nowak, K. Sobieralski, *Biologia i uprawa twarziaka jadalnego shiitake*, Poznań 2007.

32 Informacje dotyczące początków uprawy grzybów, zob. K. Grzywnowicz, *Grzyby...*, s. 31–32.

33 Zob. słuszny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia z dnia 15 października 1990 r. (II SA 598/90), ONSA 1990/2–3/58): *Uprawa pieczarek w pieczarkarni wzniesionej na gruntach rolnych nie stanowi zaniechania rolniczego wykorzystania tych gruntów oraz nie prowadzi do wyłączenia tych gruntów z produkcji rolnej w rozumieniu art. 4 pkt 8 ustawy z dnia 26 marca 1982 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz.U. Nr 11, poz. 79 z późn. zm.)*. Naczelnik gminy a za nim Główny Geodeta Wojewódzki w S. decyzją z dnia 9 lipca 1990 r. nr G.IV.ot.8331a/177/90 powyższą decyzję utrzymał w mocy; w uzasadnieniu swej decyzji podał, że na skutek wzniesienia na działce budynku pieczarkarni i obiektów towarzyszących zajęte na ten cel grunty klasy Ps V stracą charakter rolny.

34 *Warzywnictwo jest dziedziną wiedzy i produkcji ogrodniczej zajmującą się nie tylko uprawą i obrotem warzyw, ale także grzybami i bardzo często roślinami leczniczymi, stanowiącymi odrębną grupę roślin, ale uprawianą podobnie jak warzywa*, M. Knaflewski (red.), *Ogólna uprawa...*, s. 13.

dukcji. W latach 90-tych uwolnienie rynku, a przede wszystkim uwolnienie importu i urealnienie relacji złotówki do innych walut europejskich spowodowało, iż polski rynek został zasypany pieczarkami produkowanymi przez wielkie koncerny na zachodzie Europy, przede wszystkim w Holandii. Wymusiło to zmiany technologiczne, intensyfikację produkcji oraz konieczność przestawienia się na inne rodzaje grzybów. Produkcja pieczarek, nadal podstawowych grzybów uprawnych w Polsce, stała się dużo bardziej zaawansowana technologicznie, zaczęły powstawać w pełni profesjonalne pieczarkarnie, korzystające z najnowszych zdobyczy nauki. Jeżeli chodzi o wprowadzanie nowych gatunków grzybów do uprawy, proces ten rozpoczął się od boczników *Pleurotus ostreatus*. Obecnie mamy w Polsce szereg producentów grzybów takich jak shiitake (*Lentinula edodes*), pierścieniak uprawny (*Stropharia rugosoannulata*), zimówka aksamitnotrzonowa (*Flammulina velutipes*), łuszczałk zmienny (*Pholiota mutabilis*), polówka wiązkowa (*Agrocybe cylindracea*), czernidłak kołpakowaty (*Coprinus comatus*), gąsówka naga (*Lepista nuda*) i innych.³⁵ Jednak zdecydowanie najważniejsze znaczenie i w Polsce, i na świecie ma uprawa pieczarek. Drugim co do ważności jest shiitake.³⁶

Odmiernym rodzajem działalności jest uprawa grzybów należących do symbiontów, wymagających dla swego rozwoju odpowiedniego drzewostanu. Są to grzyby takie jak: borowik, kurka (pieprznik jadalny), trufla. Prace nad technologią uprawy tego rodzaju grzybów trwają od wielu lat, jednak na razie nie ma możliwości prowadzenia ich uprawy towarowej. Grzybnia tego rodzaju grzybów sprzedawana jest natomiast głównie do uprawy w celach hobbyistycznych.

Polska jest obecnie największym w Europie producentem pieczarek. W 2010 roku wyprodukowano ich około 225 tys. ton. W całej Unii Europejskiej produkcja wynosi około 1 mln ton.³⁷ Drugim co do wielkości producentem pieczarek jest Holandia. Łącznie oba te kraje pokrywają prawie połowę europejskiego rynku.

Nasz kraj jest ponadto największym eksporterem pieczarek na unijny rynek. Grzyby te kupują od nas między innymi Niemcy, Holandia, Francja, Wielka Brytania i kraje bałkańskie. Głównym odbiorcą jest jednak Rosja, która importuje z Polski ok. 50 tys. ton (w 2010 r.). Polska ma spory udział również w produkcji bocznika.³⁸

Uprawa grzybni w Polsce ma znaczenie marginalne. Jest to działalność bardzo wyspecjalizowana, wymagająca znacznej wiedzy i dużych nakładów. Grzybnia pieczarki jest produkowana w wyspecjalizowanych zakładach, dostarczających ją do pod-

35 Na temat grzybów uprawianych w Polsce – strony internetowe poświęcone produkcji i producentom grzybów w Polsce <http://grzyby.grzybnia.pl/>; strona stowarzyszenia branży grzybów uprawnych <http://www.sbgm.com.pl/>; <http://modernmushroomfarms.pl/>

36 M. Siwulski, A. Czerwińska-Nowak, K. Sobieralski, *Biologia i uprawa twardziaka...*, s. 7: *spośród ponad stu gatunków grzybów uprawianych na świecie dominują obecnie dwa z nich, tj. pieczarka dwuzarodnikowa – Agaricus bisporus oraz twardziak jadalny – Lentinula edodes, nazywany bardzo często shiitake.*

37 Informacje Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, za portalem www.farmer.pl

38 M. Ziombra, *Bocznik*, Warszawa 2005, s. 3: *w Europie głównymi producentami są Włochy, następnie Węgry, Francja i Polska. Światowa produkcja tego grzyba w 2003 roku wynosiła 750 tysięcy ton i systematycznie wzrasta.*

miotów zajmujących się uprawą grzybów. W Polsce zajmuje się taką działalnością tylko kilkanaście podmiotów.³⁹

2.2.2. Zastosowanie

Podstawowe zastosowanie grzybów to cele konsumpcyjne. Obok wykorzystania konsumpcyjnego mają one bardzo wiele zastosowań w przemyśle.⁴⁰ Jednak ustawodawcy przy określeniu opodatkowania grzybów chodzi z pewnością o grzyby jadalne, gdyż tylko takie się uprawia.⁴¹ Ze względu na swoje wartości smakowe i odżywcze⁴² są one bardzo popularne jako samodzielny posiłek lub dodatek do innych posiłków.⁴³

2.2.3. Uprawa grzybów

Uprawa grzybów wymaga specjalnych pomieszczeń. Proces uprawy jest bardzo skomplikowany i wymagający ogromnych nakładów.⁴⁴ Jest to duże przedsięwzięcie produkcyjne, wymagające specjalnej infrastruktury, zaś rynek charakteryzuje się dużą konkurencyjnością, wymuszającą wprowadzanie nowoczesnych metod produkcji. W przypadku uprawy pieczarek szacowane koszty inwestycji są bardzo wysokie – jest to około 2400 zł za 1 m² uprawy.⁴⁵

Ostatnie lata przyniosły ogromne zmiany w technologii uprawy pieczarki. Jak opisuje to N. Sakson⁴⁶: Obecnie dominuje technologia uprawy pieczarki na podłożu fazy III, które często jest ładowane mechanicznie, w dużych obiektach liczących co najmniej kilkanaście hal uprawowych. Produkcja prowadzona jest przez cały rok. Sytuacja ta istotnie zmieniła zagrożenie stratami powodowanymi przez choroby i szkodniki. Znacznie zmniejszyła się liczba patogenów zagrażających uprawie pieczarki [...].

39 K. Szudyga, *Uprawa pieczarki*, Warszawa 2005, s. 108: *w uprawie pieczarek materiałem nasiennym jest tzw. grzybni handlowa. Jest to czysta kultura grzybni pieczarki rosnącej na podłożu, które stanowią preparowane ziarniaki pszenicy, żyta lub prosa.*

40 J. Kochman, *Zarys mikologii dla fitopatologów*, s. 9–10: *Grzyby saprofityczne grają dużą rolę w życiu codziennym człowieka, bowiem bądź powodują szkody, niszcząc wszelkiego rodzaju żywność, drewno w różnego rodzaju konstrukcjach i budowlach zabytkowych, skóry, tekstylia, papier itp., bądź przynoszą wielkie korzyści np. w przemyśle fermentacyjnym, produkcji wina, serów i piekarnictwie oraz w przemyśle farmaceutycznym, w produkcji antybiotyków i substancji hormonalnych.*

41 Trudno byłoby nazwać uprawą na przykład produkcję drożdży (które również są grzybami).

42 *Zdarza się jednak słyszeć, że grzyby ze względu na obecność w ścianach komórkowych fitiny nie mają żadnych wartości odżywczych. Nic bardziej błędnego – badania naukowe dowiodły, że grzyby prócz wysokich wartości odżywczych mają również udowodnione działanie lecznicze.* S. Szarek, G. Koc, *Uwarunkowania ekonomiczne produkcji pieczarek w Polsce*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 2011, nr 3, s. 178.

43 Na temat walorów odżywczych grzybów zob. J. Clarke, *Mushrooms. The new superfood*, <http://www.fiddlefordmushrooms.co.uk>.

44 Do podstawowych obiektów i urządzeń niezbędnych do jej prowadzenia należą: płyta betonowa do sezonowania trocin, hala do przygotowywania podłoża oraz urządzenia do frakcjonowania i mieszania podłoża, urządzenie do termicznej obróbki podłoża (komora pasteryzacyjna lub autoklaw), pomieszczenie do chłodzenia podłoża po obróbce termicznej, pomieszczenie do szczepienia (z wyposażeniem), hala inkubacyjna, hale uprawowe, tanki do moczenia podłoża, sortownia, chłodnia, kotłownia, pomieszczenia socjalne, Tak M. Siwulski, A. Czerwińska–Nowak, K. Sobieralski, *Biologia i uprawa twardziaka ...*, s. 168.

45 K. Szudyga, *Uprawa...*, s. 13.

46 N. Sakson, *Nowa ochrona pieczarki*, Poznań 2012, s. 7; zob. też *idem*, *Produkcja pieczarki na podłożu fazy III*, Poznań 2009.

2.2.4. Stawki

Uprawa grzybów i ich grzybni opodatkowana jest powyżej 25 m² powierzchni uprawowej. Do podmiotów objętych podatkiem dochodowym od osób prawnych w przypadku prowadzenia działalności na powierzchni większej niż 25 m² stosuje się ogólne zasady rozliczeń. Natomiast jeżeli chodzi o osoby fizyczne, norma szacunkowa przyjęta w 2013 roku zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. od jednego metra to 5,04 zł. Opodatkowany jest więc dochód szacunkowy przekraczający 126 zł.

Zgodnie z art. 24 ust. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku upraw grzybów i ich grzybni normy szacunkowe dochodu rocznego, stosuje się od 1 m² powierzchni zajętej pod te uprawy.⁴⁷ W przypadku, gdy uprawa nie trwa cały rok, stosujemy art. 24 ust. 4c i 4d i proporcjonalnie zmniejszamy opodatkowanie. Jeżeli w ciągu rocznego cyklu produkcji na tej samej powierzchni są prowadzone różne uprawy, dla których są ustalane różne normy szacunkowe dochodu, dochód z każdego rodzaju uprawy oblicza się, z zastrzeżeniem ust. 4e, przy zastosowaniu właściwej dla niej normy, proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których była prowadzona taka uprawa, wliczając w to okres przygotowania do zaprowadzenia tej uprawy. Zasady te stosuje się również w przypadku rozpoczęcia lub zaprzestania w ciągu roku prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej.

2.2.5. Wnioski

Uprawa grzybów i ich grzybni jest to jeden z podstawowych działów specjalnych produkcji rolnej,⁴⁸ rozumianych jako działalność przynosząca wysokie dochody. Patrząc na rozwój pieczarkarstwa w Polsce, działalność ta może być przykładem przedsiębiorczości rolników.

Stosowanie regulacji dotyczących uprawy grzybów i ich grzybni nie powoduje problemów prawnych. Problematiczny jest tylko sposób określenia grzybów jako roślin, ponieważ przy obecnym stanie wiedzy nauk biologicznych jest niewątpliwym, iż grzyby stanowią samodzielne królestwo. W przypadku uprawy pieczarek problemem jest również bardzo nisko określony próg objęcia podatkiem. Jest to charakterystyczne dla prawie wszystkich działów specjalnych produkcji rolnej. Działalność w rozmiarach hobbystycznych (25 m²), przynosząc niewielki dochód, poddaje się

47 W niektórych przypadkach może powstać problem liczenia powierzchni ze względu na sposób uprawy. M. Ziombra, *Bocznik*, s. 25: *Owocniki bocznika rozwijają się na płaszczyźnie pionowej, gorzej na poziomej, dlatego z bloków podłoża przerośniętego grzybnia należy utworzyć ścianę pionową.*

48 W Polsce zgodnie z wypowiedzią prezesa Stowarzyszenia Branży Grzybów Uprawnych Krystiana Szudyga, uprawą pieczarek w Polsce zajmuje się 3 tys. rodzin, ale w sumie z ich produkcją związanych jest 15 tys. osób (część gospodarstw specjalizuje się w produkcji podłoża do grzybów). informacja Polskiej Agencji Prasowej z 9 marca 2011: *Polska największym producentem pieczarek w UE*, www.pap.pl. Por. też wcześniejsze dane za rok 2004: *W Polsce istnieje około trzech tysięcy zakładów pieczarkarskich o średniej wielkości 450 m². Można przyjąć, że rocznie produkują one około 120 tysięcy ton pieczarek, zapewniając utrzymanie dwunastu tysiącom osób*, J. Maszkiewicz (red.), *Ochrona pieczarki*, Warszawa 2006.

rygorom sprawozdawczości podatkowej – i to dosyć skomplikowanej przy działach specjalnych. Przypomnieć należy, iż uprawa grzybów to działalność rolnicza i jako taka winna być traktowana.

2.3. Uprawa roślin *in vitro*

2.3.1. Zagadnienia wstępne

Zgodnie z ustawami o podatku dochodowym działem specjalnym produkcji rolnej jest między innymi uprawa roślin *in vitro*. Podstawą hodowli *in vitro* (w szkle) jest fakt, iż komórki roślinne są totipotenne, czyli mają nieograniczoną zdolność do dzielenia się oraz odtwarzania poszczególnych organów i całego organizmu.⁴⁹ Właściwości te przedstawione w teorii komórkowej, której twórcami w 1938 r. byli trzej przyrodnicy niemieccy: M. Schleiden, T. Schwann i R. Virchow, znalazły potwierdzenie dopiero w roku 1963, kiedy w kulturach izolowanych komórek marchwi i tytoniu wyrosły kompletne rośliny.⁵⁰

Rozmnażanie roślin *in vitro* to klonowanie roślin w sterylnych i ściśle kontrolowanych warunkach laboratoryjnych, wymagające używania specjalnych pożywek. Rozmnażanie *in vitro* określane jest też jako mikrorozmnażanie, z uwagi na to, iż rośliny potomne uzyskuje się z niewielkiego fragmentu rośliny.⁵¹ Od lat sześćdziesiątych ubiegłego wieku metoda ta bardzo szybko stała się szeroko wykorzystywaną techniką w biologii. Pozwala ona na łatwe rozmnażanie przede wszystkim roślin, które trudno rozmnażają się wegetatywnie oraz na które jest duży rynek zbytu.⁵²

2.3.2. Zastosowanie

Możliwości zastosowania kultur *in vitro*⁵³ są ogromne. Z jednej strony mamy do czynienia z domowym wykorzystaniem tego zjawiska, z drugiej natomiast, niewątpliwie ważniejszej, z zastosowaniem przemysłowym. Dzięki rozmnażaniu *in vitro* można przywracać gatunki wymierające do ich naturalnego środowiska, uzyskiwać rośliny wolne od patogenów, produkować sztuczne nasiona, używając syntetycznej osłony, czy też uzyskiwać klony roślin o pożądanych i wyselekcjonowanych cechach. Rozmnażanie *in vitro* umożliwia szybkie i masowe rozmnażanie cennych gatunków roślin z nieprawdopodobną wydajnością.⁵⁴ Z małego fragmentu rośliny można uzyskać nawet 10 milionów identycznych genetycznie roślin (tak z merysystemu goździków).⁵⁵

49 Red. S. Małolepszy, *Biotechnologia roślin*, Warszawa 2001, s. 24.

50 *Ibidem*, s. 24–25.

51 Zob. J. Marek, A. Krzysińska, *Rozmnażanie wegetatywne roślin ozdobnych*, Poznań 2011, s. 5 i nast.

52 M. Zenkteler, *Kultury in vitro na przestrzeni ostatnich 50 lat*, s. 155 i nast.

53 Zob. szereg artykułów zamieszczonych w materiałach z konferencji nt. *Zastosowanie kultur in vitro w fizjologii roślin*, pod red. F. Duberta i A. Skoczковского, Kraków 1995.

54 Szerzej o możliwościach praktycznych wykorzystywania kultur *in vitro* por. J. Chojak, *Kultury in vitro roślin*, <http://www.e-biotechnologia.pl>.

55 Zob. J. Chojak, *Kultury in vitro ...*

Najwięcej rozmnaża się w ten sposób roślin ozdobnych oraz roślin o dużej wartości jednostkowej.⁵⁶ W Polsce na skalę produkcyjną uprawa roślin *in vitro* stosowana jest już od ponad 30 lat. Obecnie w ten sposób produkowanych jest w Polsce około 100 milionów roślin, co daje nam pierwsze miejsce w Europie i czwarte miejsce na świecie.⁵⁷

2.3.3. Uprawa

Jak zostało to już wskazane powyżej rozmnażanie *in vitro* znajduje zastosowanie zarówno w warunkach domowych, jak i przemysłowych. W warunkach domowych przykładowo można jedną roślinę filodendrona czy figowca pociąć i podzielić na kilkanaście lub kilkadziesiąt sadzonek, ukorzenić je i po pewnym czasie sadzonki osiągną rozmiary w pełni zregenerowanej rośliny. Powyższe umożliwia wykorzystanie zdolności roślin do odbudowy całego nowego organizmu z odciętego, oderwanego lub w inny sposób odizolowanego od rośliny macierzystej fragmentu pędu, liścia czy korzenia.⁵⁸

Przemysłowa uprawa roślin *in vitro* wymaga zupełnie innych, niż domowe, warunków. W produkcji przemysłowej rośliny uprawia się w warunkach laboratoryjnych, na specjalnej pożywce, znacznie przyspieszającej ich rozwój. Sterylne warunki uprawy są koniecznością. Użycie hormonów powoduje szybsze dzielenie się roślin, następnie są one przekładane (pasażowane) na nowe pożywki, aż do uzyskania pożądanej ich liczby. Jest to działalność bardzo specjalistyczna, wymagająca głębokiej wiedzy, zaangażowania, specjalnych warunków, pożywek, a co za tym idzie dużych środków finansowych.⁵⁹ Proces produkcji jest skomplikowany i wymaga bardzo specjalistycznych urządzeń.⁶⁰

2.3.4. Opodatkowanie – powierzchnia półek

Uprawę roślin *in vitro* prowadzi się w kolbach stożkowych, płytkach Petriego, probówkach, słoikach i innych naczyniach wykonanych ze szkła lub tworzyw sztucznych.⁶¹ Stąd też nazwa w szkle. Pojemniki te umieszcza się w regałach na półkach lub na stołach, dlatego zapewne ustawodawca określił w specyficzny sposób podstawę opodatkowania. Fitotron (pomieszczenie, w którym odbywa się wzrost namnożonych roślin) wyposażony jest w regały z oświetlonymi półkami. Powierzchnia tych półek stanowi podstawę opodatkowania.

56 A. Bach, *Rozmnażanie wegetatywne*, (w:) S. Małolepszy (red.), *Biotechnologia...*, s. 261 i nast.

57 Zob. M. Jerzy, A. Krzywińska, *Rozmnażanie wegetatywne...*, s. 90.

58 Por. M. Jerzy, A. Krzywińska, *Rozmnażanie wegetatywne...*, s. 6; zob. też K. Oszkinis, *Storczyki*, Warszawa 2005 na temat otrzymywania storczyków z merysystemów.

59 Szerzej na temat metod rozmnażania wegetatywnego A. Bach, *Rozmnażanie wegetatywne...*, s. 263 i nast.

60 Szczegółowo na temat organizacji laboratorium produkcyjnego *in vitro*, M. Jerzy, A. Krzywińska, *Rozmnażanie wegetatywne...*, s. 81–88.

61 S. Małolepszy (red.), *Biotechnologia...* s. 21.

Zgodnie z załącznikami nr 2 do ustaw o podatku dochodowym opodatkowaniu podlega uprawa roślin *in vitro* już od 1 m² powierzchni pól. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów norma szacunkowa dochodu wynosi w 2013 roku 201,48 zł od 1 m² pól.

2.3.5. Wnioski

Uprawa roślin *in vitro* nie rodzi problemów prawnych. Jednak, ze względu na jej wysokie wyspecjalizowanie i zaawansowanie technologiczne, coraz mniej przypomina typową produkcję rolniczą. Laboratoria, idealnie sterylne warunki, bardzo specjalistyczne metody, fachowa wiedza niezbędna do prowadzenia takich upraw, wszystkie te czynniki powodują, iż jest to wysokowyspecjalizowana produkcja przemysłowa. Najnowsze zdobycze biotechnologii przenoszone są bardzo szybko do praktyki. Rezultatem są rośliny, jednak drogą do osiągnięcia sadzonek jest wysoko zaawansowana technologia. Pełna mechanizacja produkcji, komputeryzacja, dokładne sterowanie klimatem, sterylność stanowią o tym, że jest to chyba najbardziej odległy od tradycyjnej produkcji rolnej dział specjalny.

2.4. Fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego

2.4.1 Zagadnienia wstępne – definicja

Zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych jednym z działów specjalnych produkcji rolnej jest fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego. Obecnie drobiarstwo wyspecjalizowało się w dwóch kierunkach – nieśnym i mięsnym. Zadaniem pierwszego jest dostarczanie jaj konsumpcyjnych i wylęgowych. Kierunek mięsny to produkcja mięsa z chowu towarowego lub z selekcji stad hodowlanych. Współczesne drobiarstwo jest wysoce wyspecjalizowane, charakteryzuje je wysoka koncentracja produkcji, oparcie jej na zdobyczach genetyki i technologii. Produkcja z reguły prowadzona jest w oderwaniu od gruntów rolnych, jej podstawą są pasze pochodzące z zakupu. Hodowla i chów drobiu to procesy niezależne od pór roku, zależne natomiast od naturalnych procesów dojrzewania drobiu. Specjalizacja w chowie kur, polegająca na wyodrębnieniu się dwóch kierunków użytkowania: nieśnego i mięsnego, doprowadziła do wytworzenia wyspecjalizowanych ras, rodów i linii kur.⁶² Między cechami nieśnymi i mięsnymi istnieje negatywna korelacja polegająca na tym, że kury charakteryzujące się dużą nieśnością nie odznaczają się dużą masą ciała i dobrym umięśnieniem, są raczej lekkie i drobne. Kury mięsne – przeciwnie – są dużo bardziej umięśnione, cięższe, szybciej przybierają na wadze. Kury ras mięsnych służą przede wszystkim do produkcji brojlerów, to jest młodych, dobrze umięśnio-

62 E. Świerczewska, M. Stępińska, J. Niemiec, *Chów kur*, Warszawa 1999, s. 15.

nych kurcząt, przeznaczonych na rzeź. Najlepsze brojlery powstają jako wynik krzyżowania różnych ras.⁶³

W definicji działów specjalnych pojęcie drobiu zostało ograniczone do 4 gatunków – kurczęta, gęsi, kaczki i indyki. Pojęcie to jest zatem węższe od pojęcia drobiu zdefiniowanego w ustawie z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich, zgodnie z którą pojęcie drobiu obejmuje: ptaki gatunków: kura (*Gallus gallus*), kaczka (*Anas platyrhynchos*), kaczka piżmowa (*Cairina moschata*), gęś (*Anser anser*), gęś garbonosa (*Anser cygnoides*), indyk (*Meleagris gallopavo*), przepiórka japońska (*Coturnix japonica*), perlica (*Numida meleagris*) oraz utrzymywany w warunkach fermowych struś (*Struthio camelus*).

2.4.2. Zastosowanie

Jak zostało to już wskazane powyżej, wyróżnić należy dwa kierunki chowu i hodowli drobiu – mięsny i nieśny. Dostarczają one dwóch głównych produktów – mięsa drobiowego oraz jaj. Mięso drobiowe (przede wszystkim kur i indyków) jest coraz popularniejsze, a jego spożycie rośnie.⁶⁴ Mięso to uważane jest za zdrowe i jest tańsze od innych gatunków mięsa. Jaja kur i ich wartości odżywcze znane są również powszechnie.⁶⁵ Mniejsze znaczenie gospodarcze, choć wciąż rosnące, mają inne gatunki drobiu – kaczki, gęsi i indyki. W celach konsumpcyjnych używa się przede wszystkim mięsa tych zwierząt, które odznacza się dużymi walorami zdrowotnymi oraz smakowymi.

Produkcja i konsumpcja mięsa drobiowego w Polsce charakteryzuje się od wielu lat tendencją wzrostową. Od 1998 r. Polska jest eksporterem netto mięsa i przetworów drobiowych, do tego czasu podaż krajowa uzupełniana była importem. Głównym kierunkiem eksportu są kraje Unii Europejskiej. Tempo wzrostu eksportu od 2002 roku wynosiło średnio 22,3% rocznie. Mimo wzrostu importu saldo handlu zagranicznego mięsem drobiowym polepszyło się znacznie i wynosi ponad 500 mln euro.⁶⁶

2.4.3. Hodowla i chów

Hodowla i chów kur odbywają się powszechnie na skalę przemysłową.⁶⁷ Podstawowe kierunki chowu i hodowli kur łączą się ze specjalizacją w ich produkcji.

63 O. Kułakowski, J. Wasilewski, *Kurczęta brojlery*, Warszawa 1980, s. 33 i nast.

64 E. Świerczewska, M. Stępińska, J. Niemiec, *Chów kur*, s.14: *Do zwiększenia spożycia kurcząt brojlerów przyczynia się również świadomość samych konsumentów, którzy wiedzą o tym, że właśnie to mięso ma cenne właściwości dietetyczne i smakowe, zawiera mało tłuszczu, dużo białka, jest bogate w witaminy i składniki mineralne.*

65 *Jaja są uważane za jeden z największych „naturalnych wynalazków dietetycznych”, charakteryzuje je wzorcowy, zróżnicowany skład aminokwasów, bogaty zestaw witamin (szczególnie duże ilości witaminy B12) oraz makro- i mikroelementów*, tak E. Świerczewska, M. Stępińska, J. Niemiec, *Chów kur*, s. 12.

66 S. Stańko, *Tendencje w produkcji, konsumpcji i handlu mięsem drobiowym w Polsce w latach 1990–2009*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Problemy Rolnictwa Światowego” 2011, t. XI(26), s. 161–168.

67 E. Świerczewska, M. Stępińska, J. Niemiec, *Chów kur: Kury są gatunkiem zwierząt, które jako pierwsze zaczęto utrzymywać w jednym obiekcie w dużych grupach, na skalę przemysłową. Pozwoliło to na całkowite wyeliminowanie*

Odchów brojlerów⁶⁸ kurzych może być prowadzony jako samodzielna działalność. Zajmują się tym coraz większe i bardziej wyspecjalizowane jednostki, dysponujące dużym kapitałem i prowadzące odchów na ogromną skalę. Odchów brojlerów kurzych może być również uzupełnieniem głównej produkcji, jaką prowadzi się w danym gospodarstwie. Na ogół odchów prowadzony jest wtedy w celu uzyskania mięsa dla potrzeb własnych. Wówczas, przy niewielkiej skali działalności, nie będzie to dział specjalny produkcji rolnej. Sytuacja zmienia się przy przekroczeniu liczby 100 sztuk drobiu rzeźnego, o czym mowa była w dziale dotyczącym opodatkowania.

Ponadto przy odchowie kurcząt brojlerów w stadach powyżej 500 sztuk pojawiają się surowe wymagania weterynaryjne. Reguluje je dyrektywa Rady 2007/43/WE z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie ustanowienia minimalnych zasad dotyczących ochrony kurcząt utrzymywanych z przeznaczeniem na produkcję mięsa.⁶⁹

Produkcja brojlerów jest bardzo kapitałochłonna. Koszt budowy brojlerni i jej wyposażenie w nowoczesny sprzęt, to przedsięwzięcie bardzo drogie.⁷⁰ Postęp technologiczny powoduje uzyskiwanie coraz wyższych przyrostów masy, ale również związany jest z wyższymi nakładami.⁷¹

Produkcja jaj również jest skomplikowanym procesem, wymagającym dobrze wyposażonych kurników, odpowiedniej wiedzy i sprzętu. Istotną sprawą jest zapewnienie kurom nioskom odpowiednich warunków. Klatkowy chów kur rozwinął się w latach 60. ubiegłego wieku. Jego popularność spowodowana była dużą opłacalnością oraz możliwością utrzymywania wysokiego poziomu higieny utrzymywanych ptaków. Zasadnicze zalety to możliwość pełnego zautomatyzowania szeregu czynności. Automatycznie odbywa się zadawanie paszy, pojenie oraz zbiór jaj z klatek.⁷²

W istotny sposób wpłynęły na polski i unijny rynek jaj normy dotyczące budowy klatek. Zgodnie z dyrektywą Rady 1999/74/WE z dnia 19 lipca 1999 r. ustanawiającą minimalne normy ochrony kur niosek⁷³ kurze należy zapewnić co najmniej 550 cm powierzchni klatki. Od 1 stycznia 2001 r. powinno być w niej urządzenie do ściernia pazurków. Natomiast od dnia 1 stycznia 2012 r. wszystkie kury nioski muszą być trzymane w ulepszonych klatkach, z dodatkowym miejscem na gniazdo, ściółkę do

wanie sezonowości w produkcji jaj i mięsa, dzięki temu produkty te są dostarczane równomiernie na rynek przez cały rok, s. 12.

68 Drób ras mięsnych, intensywnie tuczony i przeznaczony na ubój. Brojlery osiągają szybki przyrost masy ciała w krótkim czasie, dzięki czemu są stosunkowo tanie w produkcji i hodowane na skalę przemysłową – definicja stosowana w badaniach statystycznych statystyki publicznej www.stat.gov.pl

69 Dz. Urz UE L 182/19.

70 Szerzej zob. *Chów drobiu*, E. Grela, A. Faruga (red.), Warszawa–Rzeszów–Boguchwała 1996, s. 160.

71 *Kurczęta brojlery, które można obecnie kupić, cechuje bardzo szybkie tempo wzrostu, co pozwala zakończyć tucz między 6,5 a 7 tygodniem, a nawet już po 6 tygodniach życia ptaków. Jak łatwo obliczyć, w nowoczesnej brojlerni o powierzchni 1000 m² można wyprodukować 180–200 ton żywca*: M. Niespodziewański, *Podstawy hodowli i reprodukcji drobiu*, (w:) *Chów drobiu*, E. Grela, A. Faruga (red.), s. 39.

72 Zob. szerzej R. Gilewski, A. Janocha, G. Tomczyk, S. Wężyk, *Nowe trendy w hodowli i produkcji kur*, Warszawa 2010, s. 43 i nast.

73 Dz.U. L 203 z 3.8.1999, s. 53 ze zm.

drapania i grzędę, lub w systemach alternatywnych. Zgodnie z dyrektywą klatki mogą być stosowane wyłącznie wówczas, jeżeli zapewniają one każdej kurze co najmniej 750 cm² powierzchni klatki, w tym 150 cm² powierzchni gniazda oraz dostęp do paszy i wody. Klatki powinny posiadać gniazdo, ściółkę, grzędę i przyrządy do skrącania pazurów, aby umożliwić kurom zaspokojenie ich potrzeb biologicznych i behawioralnych. Wymagania dotyczące warunków utrzymywania kur niosek, określone w dyrektywie Rady nr 1999/74/WE z dnia 19 lipca 1999 r. ustalającej minimalne normy ochrony kur niosek, zostały wdrożone do polskiego systemu prawnego rozporządzeniem Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 2 września 2003 r. w sprawie minimalnych warunków utrzymywania poszczególnych gatunków zwierząt gospodarskich.⁷⁴ Weszło ono w życie z dniem 26 marca 2004 r. Obecnie wymagania określone są rozporządzeniem Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 lutego 2010 r. w sprawie wymagań i sposobu postępowania przy utrzymywaniu gatunków zwierząt gospodarskich, dla których normy ochrony zostały określone w przepisach Unii Europejskiej.⁷⁵

Z pewnością nowe klatki mają wiele zalet – między innymi, większą automatyzację obsługi, ułatwioną obserwację ptaków, ustabilizowane warunki socjalne. Jednak koszty wymiany klatek są w skali naszego kraju ogromne. Decyzję polityczną w sprawie zakazu stosowania klatek nieulepszonych podjęto w 1999 r. Państwa członkowskie miały dwanaście lat, aby zapewnić płynne przejście do nowego systemu i wdrożyć dyrektywę. Jednak okazało się to w praktyce bardzo trudne.

W Polsce sytuacja przedstawiała się następująco⁷⁶:

	Liczba ferm utrzymujących kury nioski w kłatkach		
	niezmodyfikowanych	niezmodyfikowanych i zmodyfikowanych	zmodyfikowanych
1 stycznia 2012 r.	145	103	248
1 lipca 2012 r.	38	30	388

Źródło: Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi, T. Nalewajka, na interpelację nr 6499 posała M. Opióły z dn. 3 sierpnia 2012 r. w sprawie problemu z wdrożeniem dyrektywy unijnej określającej minimalne normy ochrony kur niosek oraz w sprawie wpływu ferm drobiu na życie obywateli, www.sejm.gov.pl

74 Dz.U. Nr 167, poz. 1629 ze zm. – obowiązujące do 30.06.2010 r.

75 Dz.U. Nr 56, poz. 344 z późn. zm. Zob. odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Rolnictwa i Rozwoju Wsi, T. Nalewajka, na interpelację nr 6499 posała M. Opióły z dn. 3 sierpnia 2012 r. w sprawie problemu z wdrożeniem dyrektywy unijnej określającej minimalne normy ochrony kur niosek oraz w sprawie wpływu ferm drobiu na życie obywateli, www.sejm.gov.pl

76 Źródło tabeli odpowiedź na interpelację nr 6499 powołana w przypisie powyżej.

Poza 38 fermami wykazanymi w pierwszej kolumnie w klatki niezmodyfikowane wyposażone były jeszcze 34 fermy, które w dniu kontroli już nie utrzymywały kur. Zgodnie z zaleceniami Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi w przypadku ferm utrzymujących kury nioski w klatkach niezmodyfikowanych, w których produkcja jaj nie została zakończona do dnia 31 lipca 2012 r., powiatowi lekarze weterynarii wydawali decyzje administracyjne o zakazie wprowadzania jaj na rynek z rygorem natychmiastowego wykonania.

2.4.4. Opodatkowanie

Załącznik nr 2 do ustaw o podatkach dochodowych precyzuje, iż opodatkowaniu podlega drób rzeźny – powyżej 100 sztuk (opodatkowanie dotyczy hodowli drobiu do uboju) oraz drób nieśny powyżej 80 sztuk.

Przy ustalaniu norm szacunkowych dochodu rocznego z fermowej hodowli i chowu drobiu nieśnego ustawodawca dokonał podziału kur nośnych na kury nieśne w stadzie reprodukcyjnym, kury mięsne w stadzie reprodukcyjnym oraz kury służące do produkcji jaj konsumpcyjnych. Odróżnić więc wyraźnie należy chów kur niosek w stadzie reprodukcyjnym od kur niosek jaj konsumpcyjnych. W przypadku fermowej hodowli i chowu drobiu nieśnego gęsi, kaczek i indyków opodatkowaniu podlega wyłącznie hodowla i chów w stadzie reprodukcyjnym.

Zgodnie z definicją działów specjalnych opodatkowaniu podlega hodowla fermowa, a więc nie przydomowa, lecz prowadzona w specjalistycznych, przystosowanych do tego budynkach, odznaczająca się specjalnymi cechami związanymi z organizacją produkcji.

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, w roku 2013 obowiązują następujące normy szacunkowe dochodu rocznego z działów specjalnych produkcji rolnej w postaci fermowej hodowli i chowu drobiu rzeźnego i nieśnego:

Drób rzeźny powyżej 100 sztuk:

a) kurczęta	1 sztuka	0,15 zł
b) gęsi	1 sztuka	1,31 zł
c) kaczki	1 sztuka	0,35 zł
d) indyki	1 sztuka	0,85 zł

Drób nieśny powyżej 80 sztuk:

a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	3,33 zł
b) kury mięsne (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	2,79 zł
c) gęsi (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	1,84 zł
d) kaczki (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	3,44 zł
e) indyki (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	14,63 zł
f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych)	1 sztuka	2,45 zł

Normy szacunkowe zależą od zakresu pojęcia stado reprodukcyjne. Odróżnić należy stada podstawowe (zarodowe), które produkują zwierzęta służące do rozplodu, odznaczające się pożądanymi cechami oraz stada hodowlane (reprodukcyjne) służące do rozmnażania zwierząt z linii hodowlanych, oraz do produkcji rozplodników dla stad użytkowych (towarowych).⁷⁷ I tak w przypadku hodowli kur niosek jaj konsumpcyjnych (produkcja jaj konsumpcyjnych) należy zastosować stawkę 2,45 zł. Natomiast w przypadku kur niosek w stadzie reprodukcyjnym powinna być zastosowana stawka 3,33 zł.⁷⁸ Wyliczenie dochodu rocznego odbywa się według liczby wstawień kur do kurnika.⁷⁹

2.4.5. Wnioski

Nowoczesne jednostki produkujące kurczaki i jaja zdecydowanie bardziej przypominają fabryki niż gospodarstwa rolne. Zdecydowana większość produkcji odbywa się w zmechanizowanych, często skomputeryzowanych firmach, bazujących na ku-

77 Na temat pojęcia stada reprodukcyjnego zob. interpretacja indywidualna z dnia 13 marca 2009 r. (IPPB1/415-1372/08-4/IF), <http://sip.mf.gov.pl>: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, data: 2009-03-13: *Należy zwrócić uwagę, że ustalając dochód według norm szacunkowych z tytułu produkcji drobiu nieśnego, mięsnego rzeźnego bierze się pod uwagę liczbę zwierząt w stadzie reprodukcyjnym, co wprost wynika z punktu 6 litera b) Tabeli rodzajów i rozmiarów działów specjalnych produkcji rolnej oraz norm szacunkowych dochodu rocznego. W tym miejscu zaznaczyć należy, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają definicji pojęcia „stado reprodukcyjne”, wobec tego w celu jego określenia uzasadnione jest zastosowanie wykładni językowej. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego „stado” – to forma organizacyjna zwierząt, zaś „reprodukcja” – to rozmnażanie zwierząt i roślin w celach hodowlanych. Przez „stado reprodukcyjne” należy zatem rozumieć zwierzęta, w tym przypadku kury, które osiągnęły dojrzałość reprodukcyjną. Wobec powyższego uzasadnionym jest, stosownie do treści art. 43 ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, powiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego w danym roku podatkowym o zwiększeniu produkcji kur nieśnych, mięsnych w stosunku do ilości podanej w deklaracji PIT-6 w momencie wstawienia dodatkowych kur w stadzie reprodukcyjnym (a nie kurcząt). W ten sposób ilość kurcząt nie będących w stadzie reprodukcyjnym – nie będzie miała wpływu na wysokość dochodu z działu specjalnego produkcji rolnej.*

78 Zob. interpretacja indywidualna z dnia 21 stycznia 2008, Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, ILPB1/415-150/07-2/IM, <https://sip.mf.gov.pl>.

79 Interpretacja indywidualna z dnia 24 lutego 2009 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu ILPB1/415-997/08-2/IM : *Z treści przepisu art. 24 ust. 4c ustawy o podatku dochodowym wynika, iż dla produkcji drobiu rzeźnego i kur nieśnych ustawodawca nie przewidział ustalania dochodu proporcjonalnie do ilości miesięcy trwania hodowli, powyższy sposób wyliczenia dochodu odnosi się tylko do prowadzenia upraw. Zatem dla prawidłowego wyliczenia dochodu rocznego z tytułu prowadzonej hodowli Wnioskodawca powinien przyjąć ilość wstawień drobiu rzeźnego i kur nieśnych x norma szacunkowa bez uwzględniania okresu hodowli, tj. 19.128 szt. x 0,11 zł w zakresie hodowli drobiu rzeźnego i 30.000 szt. x 1,77 zł w zakresie hodowli kur niosek, <https://sip.mf.gov.pl>.*

powanej na zewnątrz paszy. Działalność taka jest całkowicie niezależna od pór roku, od warunków pogodowych,⁸⁰ grunty rolne nie są tu aktywnym czynnikiem produkcji. Jest to jednak niewątpliwie produkcja rolna – oparta na procesach biologicznych, związana z cyklami rozwoju zwierząt. Pojawiają się też ryzyka niespotykane w produkcji nierolniczej – groźby chorób, zatrucí itd. związane z tym, iż przedmiotem produkcji jest organizm żywy. Analizowana działalność jest ważną częścią gospodarki kraju, jest jednocześnie jednym z najważniejszych działów specjalnych produkcji rolnej. Przynosi ona wysoki dochód podmiotom ją prowadzącym.⁸¹ Wymaga dużych nakładów finansowych i rzeczowych, w tym również stale zwiększających się wydatków związanych z marketingiem produktów. Oparta jest w dużej części na sile najejmej. Polscy producenci drobiu i jaj są konkurencyjni na rynku europejskim dzięki niskim cenom.⁸² Produkcja w tym zakresie rynkowym jest ważnym składnikiem polskiego eksportu rolnego.

Oprócz wspomnianych różnic, dotyczących przedmiotu produkcji – żywego organizmu, jednostki zajmujące się taką działalnością nie różnią się od nowoczesnych przedsiębiorstw pozarolniczych.

2.5 Wylęgarnie drobiu

2.5.1. Zagadnienia ogólne

Zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych działami specjalnymi są między innymi wylęgarnie drobiu. Poprawniej należałoby używać sformułowania „zakłady wylęgu drobiu”, zgodnie z terminologią używaną w ustawie z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich. Zgodnie z art. 38 teje ustawy produkcję piskląt prowadzi się przy wykorzystaniu jaj wylęgowych pochodzących od rodów wpisanych do ksiąg lub mieszańców wpisanych do rejestrów.

Nie wszystkie wylęgarnie drobiu są działami specjalnymi produkcji rolnej. Dotyczy to tylko kurcząt, gęsi, kaczek i indyków. Tak jak w przypadku innych działów specjalnych związanych z drobiem, nie podlega regulacji podatkowej wylęg, wymienionych w ustawie z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt

80 E. Świerczewska, M. Stępińska, J. Niemiec, *Chów kur*, s. 12: *Kury są gatunkiem zwierząt, które jako pierwsze zaczęto utrzymywać w jednym obiekcie w dużych grupach, na skalę przemysłową. Pozwoliło to na całkowite wyeliminowanie sezonowości w produkcji jaj i mięsa, dzięki temu produkty te są dostarczane równomiernie na rynek przez cały rok.*

81 Zob. też L. Goraj, M. Bocian, D. Osuch, A. Smolik, *Parametry techniczno-ekonomiczne według grup gospodarstw rolnych uczestniczących w polskim FADN w 2008 r.* Warszawa 2010. Zob. też W. Zientara, *Tendencje i możliwości rozwoju... s. 92: Chów drobiu jest działalnością opartą na mieszkankach pasz treściwych pochodzących z zakupu i stąd ma mały związek z powierzchnią gospodarstw.* Analiza gospodarstw wyspecjalizowanych w chowie drobiu wykazała, iż w zależności od wielkości gospodarstwa sprzedaż żywca drobiowego w przeliczeniu na gospodarstwo wynosiła od 400 do 533 ton. *Dochód gospodarstw drobiowych [...] był wysoki i zawarty w przedziale 147,1 – 389, 7 tys/gosp. Nawet w gospodarstwach małych z przedziału 4–8 ESU prawie 4-krotnie przewyższał dochód parytetowy.*

82 Zob. A. Czyżewski, J. Danilczuk, *Konkurencyjność polskiego rynku drobiu i jaj w wymianie z Unią Europejską*, „Roczniki Naukowe SERiA” 2008, t. X, z. 4, s. 56–61.

gospodarskich, przepiórki, perlicy oraz strusia. Poza pojęciem działów specjalnych produkcji rolnej jest też wylęg innych gatunków drobiu, nieuważanych za zwierzęta gospodarskie.

2.5.2. Zastosowanie

Zakłady wylęgu drobiu są częścią dobrze funkcjonującego rynku drobiowego w Polsce. Podkreślić należy, iż wylęg drobiu nie jest ani chowem, ani hodowlą drobiu. Jest to oddzielny rodzaj działalności polegający na wylęgu piskląt, najczęściej kurzych, które, praktycznie natychmiast po wylęgu, wywożone są specjalistycznym transportem do odbiorców.⁸³ Wylęg w przypadku kur niosek ma charakter selekcyjny, do sprzedaży przeznaczone są tylko kurki; w przypadku brojlerów zarówno koguty, jak i kurki.

2.5.3. Wylęg drobiu

Nowoczesna produkcja piskląt wymaga doskonale wyposażonych zakładów wylęgowych. Podstawowe dla tej działalności aparaty lęgowe są drogimi i skomplikowanymi urządzeniami. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 16 września 2004 r. w sprawie szczegółowych wymagań weterynaryjnych mających zastosowanie do drobiu i jaj wylęgowych² zakład wylęgu drobiu powinien spełniać szereg wymagań, związanych przede wszystkim z bezpieczeństwem materiału biologicznego.⁸⁴

83 Zob. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 3 kwietnia 2007 r. (IV SA/GI 826/06) (nie-
tezowane), Lex nr 602570: *Surowcem stosowanym w firmie są (zgodnie z obowiązującymi wymogami) jaja wylę-
gowe pozyskiwane od ferm reprodukcyjnych nadzorowanych przez Państwową Inspekcję Hodowlaną oraz
Inspekcję Weterynaryjną i objętych monitoringiem nosicielstwa chorób zakaźnych. Poszczególne partie jaj do-
starczanych do zakładu wylęgu drobiu podlegają dezynfekcji dokonywanej bezpośrednio po zbiorze i zaopatrzo-
ne są w „świadectwo zdrowia” wydawane przez Państwowy Inspektorat Weterynaryjny. Po przywiezieniu jaj do
zakładu wylęgu drobiu są one umieszczane w wózkach lęgowych i ponownie dezynfekowane, dezynfekcja ta jest
okresowo (automatycznie) ponawiana podczas pracy aparatu wylęgowego. Po wylęgu piskląta pakowane są do
właściwych pojemników i możliwie szybko przewożone do odbiorców.*

84 Dz.U. Nr 219, poz. 2225 z późn. zm. Załącznik nr 1 do rozporządzenia II. Zakład wylęgu drobiu 1. Wylęg dro-
biu prowadzi się w budynku lub jego części. 2. Budynek, w którym prowadzi się wylęg drobiu, powinien: 1) znaj-
dować się na terenie ogrodzonym; 2) być zabezpieczony przed ptakami, gryzoniami i owadami. 3. Pomieszcze-
nia, w których prowadzi się wylęg drobiu, powinny być wyraźnie oddzielone od pomieszczeń, w których odbywa
się chów i hodowla drobiu. 4. Zakład wylęgu drobiu powinien posiadać odrębne, niekrzyżujące się, utwardzone
drogi przeznaczone do: 1) dojazdu do pomieszczeń przyjęcia jaj wylęgowych; 2) wywozu piskląt. 5. Na terenie,
o którym mowa w ust. 2 pkt 1, wyznacza się miejsce przeznaczone do: 1) mycia i odkażania środków transpor-
tu; 2) przechowywania produktów ubocznych z cyklu produkcyjnego przed ich wywozem. 6. W zakładzie wylę-
gu drobiu zapewnia się: 1) oświetlenie naturalne lub sztuczne; 2) bieżącą wodę przeznaczoną do spożycia przez
ludzi; 3) instalację kanalizacyjną; 4) sprawną wentylację. 7. W zakładzie wylęgu drobiu: 1) podłogi, ściany, drzwi
i okna powinny być wykonane z materiałów nieprzepuszczalnych, nienasiąkliwych i łatwo zmywalnych; 2) urzą-
dzenia i sprzęt używany do wylęgu drobiu powinny być wykonane z materiału nierdzewnego i posiadać gład-
kie powierzchnie. 8. W zakładzie wylęgu drobiu wyodrębnia się pomieszczenia przeznaczone do: 1) przyjmowa-
nia, segregowania i magazynowania jaj wylęgowych; 2) odkażania jaj wylęgowych; 3) inkubacji jaj wylęgowych;
4) klucia piskląt; 5) brakowania, segregowania, szczepienia, seksowania, magazynowania i wydawania piskląt.
9. Układ pomieszczeń w zakładzie wylęgu drobiu: 1) dostosowuje się do jednokierunkowego cyklu produkcyjne-
go, podczas którego każda partia jaj wylęgowych, a następnie partia wyklutych z tych jaj piskląt, jest przemiesz-
czana kolejno przez pomieszczenia wymienione w ust. 8 pkt 1–5; 2) powinien uniemożliwiać kontakt przyjmowa-
nych jaj wylęgowych z wydawanymi pisklątami.

Dodatkowe wymagania dotyczące produkcji piskląt wprowadza ponadto ustawa z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarczych oraz rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie materiału biologicznego wykorzystywanego w rozrodzie zwierząt gospodarskich.⁸⁵ Zgodnie z przepisami teże ustawy produkcję piskląt prowadzi się przy wykorzystaniu jaj wylęgowych pochodzących od rodów wpisanych do ksiąg lub mieszańców wpisanych do rejestrów. Natomiast pisklęta hodowlane drobiu mogą być wprowadzone do obrotu, jeżeli pochodzą od rodów wpisanych do ksiąg lub mieszańców wpisanych do rejestrów.

Zgodnie natomiast z powyżej wzmiankowanym rozporządzeniem Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi przeznaczone do sztucznego wylęgu jaja powinny pochodzić od rodów drobiu wpisanych do ksiąg hodowlanych albo od mieszańców wpisanych do rejestrów. Do sztucznego wylęgu nie przeznacza się jaj zdeformowanych, kulistych, wydłużonych, z uszkodzoną, zanieczyszczoną lub mytą skorupą lub z innymi wadami.⁸⁶

2.5.4. Opodatkowanie

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej normy szacunkowe dochodu dotyczące działalności w postaci wylęgarni drobiu wynoszą:

a) kurczęta	1 sztuka	0,01 zł
b) gęsi	1 sztuka	0,09 zł
c) kaczki	1 sztuka	0,02 zł
d) indyki	1 sztuka	0,09 zł

Są to kwoty niewielkie, w przypadku kurcząt wylęg 1.000.000 jaj daje dochód 10.000,00 złotych. Natomiast wylęgarnia, w której skala produkcji jest tej wielkości, jest już dużym przedsięwzięciem. Normy dotyczące wylęgu kurcząt i kaczek nie zmieniły się. Wynosiły w przypadku kurcząt 1 grosz, w przypadku kaczek 2 grosze i ze względu na niewielką wysokość, uniemożliwiająca ich proporcjonalne podniesienie, nie uległy zmianie. Właściwie od 1991 roku normy te się zmniejszyły, gdyż w przypadku wylęgu kur norma szacunkowa dochodu wynosiła 110 zł, czyli po przeliczeniu 1,1 grosz. Natomiast w przypadku kaczek norma ta wynosiła 210 zł (czyli

85 Dz.U. Nr 209, poz. 1610.

86 Rozporządzenie szczegółowo precyzuje również cechy jaj. Powinny one posiadać (§ 4 ust. 1): a) odpowiednią dla gatunku masę oraz wielkość komory powietrznej zapewniające prawidłowy przebieg lęgu oraz wysoką jakość biologiczną wylęzonych piskląt, b) nieruchomą komorę powietrzną znajdującą się na tępych końcu jaja, c) białko przezroczyste, bez ciał obcych i zmeńnień, d) kulę żółtkową mało ruchliwą, centralnie położoną, bez krwistych plam.

2,1 grosz).⁸⁷ Po denominacji normy szacunkowe dochodu zostały zaokrąglone i pozostały na tych samych poziomach do dzisiaj. Jest to więc sytuacja szczególna.

2.5.5. Wnioski

Wylęgarnie drobiu, podobnie jak większość jednostek prowadzących działy specjalne, to skomplikowane, regulowane szeregiem przepisów polskich i unijnych, jednostki gospodarcze, prowadzące bardzo złożoną i trudną działalność na konkurencyjnym rynku. Działalność ta nie jest oparta o czynnik ziemi, wymaga specjalistycznego wyposażenia, nowoczesnych inkubatorów, budynków spełniających szereg wymagań związanych z procesem technologicznym. Konieczne jest spełnienie rygorystycznych wymagań sanitarnych oraz weterynaryjnych. Spełnianie szeregu wymogów stawianych podmiotom hodowlanym jest szczególnie ważne ze względu na konieczność tworzenia określonych standardów, dających gwarancję wiarygodności efektów hodowli.⁸⁸ Wysokość stawek szacunkowych dochodu nie zmieniła się w przypadku wylęgu kur i kaczek od wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, więc od 1992 roku. W tym zakresie, pomimo inflacji, nie zwiększono opodatkowania osób fizycznych zajmujących się działalnością w zakresie kur i kaczek, zaś stawka określona w rozporządzeniu jest bardzo niewielka.⁸⁹

2.6. Hodowla i chów zwierząt futerkowych

2.6.1. Definicja

Kolejnym działem specjalnym produkcji rolnej jest hodowla i chów zwierząt futerkowych. Ustawy o podatkach dochodowych zawężają pojęcie działów specjalnych do określonych rodzajów zwierząt. Za zwierzęta futerkowe uważa się zgodnie z załącznikami do ustaw o podatkach dochodowych: lisy i jenoty, norki, tchórze, szynszyle, nutrie oraz króliki.

W przypadku lisów i jenotów działem specjalnym jest już posiadanie więcej niż jednej sztuki stada podstawowego; w przypadku nerek, tchórzy i szynszyli działem specjalnym jest posiadanie od trzech sztuk stada, natomiast hodowla nutrii i królików staje się działem specjalnym, gdy składa się z więcej niż pięćdziesięciu sztuk stada podstawowego.

87 Stosownie do pierwotnego brzmienia rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1991 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. Nr 124, poz. 553. Stawki te zostały zmienione na skutek denominacji złotego przez rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 listopada 1994 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 126, poz. 623) wydane w związku z art. 4 ust. 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. o denominacji złotego (Dz.U. Nr 84, poz. 386).

88 Zob. M. Korzycka-Iwanow *Hodowla zwierząt gospodarskich...*, s. 348: *Rolnicy korzystający z materiału hodowlanego nie mają z reguły możliwości sprawdzenia jakości oferowanego „towaru” w momencie zakupu. Jeśli jakość ta zawiedzie w trakcie użytkowania zwierząt, straty są trudne do odrobienia.*

89 Cena kurcząt jednodniowych to od 99 groszy do nawet 6 złotych w przypadku kurcząt zielononózek, por. oferty w Internecie, na przykład na stronie: <http://sprzedambyka.pl>.

Zgodnie z ustawą z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich zwierzęta futerkowe są zwierzętami gospodarskimi (art. 2 pkt 1 lit. i). Do zwierząt futerkowych ustawa ta zalicza (art. 2 pkt 3) – lisa pospolitego (*Vulpes vulpes*), lisa polarnego (*Alopex lagopus*), norkę amerykańską (*Mustela vison*), tchórzę (*Mustela putorius*), jenota (*Nyctereutes procyonoides*), nutrię (*Myocastor coypus*), szynszylę (*Chinchilla lanigera*) i królika (*Oryctolagus cuniculus*), utrzymywanych w celu produkcji surowca dla przemysłu futrzarskiego, mięsnego i włókienniczego. Zakres ustawy pokrywa się więc z katalogiem zwierząt futerkowych, których chów jest opodatkowany jako dział specjalny produkcji rolnej.

2.6.2. Zastosowanie

Podstawowe zastosowanie zwierząt futerkowych to produkcja skór do wyrobu futer. Jest to działalność coraz bardziej kontrowersyjna, a co za tym idzie, nie jest to branża w skali światowej rozwojowa. Popyt na świecie na futra nie rośnie, choć nadal niektóre kraje, przede wszystkim Chiny, są dużymi odbiorcami tego towaru. Działalność ta nadal stanowi ważne źródło dochodu tysięcy hodowców w Polsce. Hodowcy, oprócz społecznego (zapewnianie miejsc pracy), podkreślają ekologiczny charakter swojej działalności. Lisy, norki, jenoty, tchórze pełnią też rolę naturalnego utylizatora pozostałości i odpadów z produkcji mięsnej. Zagospodarowanie znajduje kilka tysięcy produktów ubocznych pochodzenia zwierzęcego.⁹⁰ Jest to również z pewnością alternatywne źródło zatrudnienia i zarobkowania dla polskiej wsi.⁹¹

2.6.3. Hodowla i chów

W Polsce chów zwierząt futerkowych prowadzony jest od lat dwudziestych ubiegłego wieku. Obecnie w Polsce hodowanych jest osiem gatunków zwierząt futerkowych: lisy pospolite, lisy polarne, norki amerykańskie, tchórze, jenoty, nutrie, króliki i szynszyle. W 2011 r. na fermach było ogółem 1.000.350 sztuk samic stada podstawowego (reprodukcyjnych) zwierząt futerkowych.⁹²

W roku 2010 w Polsce wyprodukowano około 4 milionów skór norek amerykańskich, około 300 tysięcy skór lisów pospolitych i polarnych, około 2 tysięcy skór jenotów oraz około 40 tysięcy skór szynszyli. Polska zajmuje trzecie (według niektórych szacunków czwarte) miejsce w produkcji skór zwierząt futerkowych na świecie. Praktycznie cała produkcja skór eksportowana jest na światowe rynki poprzez system aukcyjny. Szacunkowe przychody ze sprzedaży wynoszą około 200 milionów euro

90 Biuletyn nr: 4146/VI Komisji Rolnictwa i Rozwoju Wsi /nr 221/ z dnia 23 września 2010 r., www.sejm.gov.pl.

91 Na tę istotną okoliczność wskazuje Polski Związek Hodowców i Producentów Zwierząt, zob. Biuletyn nr 4146/VI Komisji Rolnictwa i Rozwoju Wsi powołany w przypisie powyżej.

92 Posiedzenie Komisji Administracji i Spraw Wewnętrznych, Komisji do Spraw Kontroli Państwowej i Komisji Rolnictwa i Rozwoju Wsi w dniu 1 marca 2012 <http://www.nik.gov.pl>; zob. też Biuletyn nr 4146/VI Komisji Rolnictwa i Rozwoju Wsi, wspomniany w przypisie powyżej.

rocznie.⁹³ Jest to więc działalność o bardzo dużej skali. W chowie zwierząt futerkowych następuje koncentracja produkcji, fermy większe zastępują mniejsze.⁹⁴ Fermi rodzinne zastępowane są przez wielkoprzemysłowe.

Zgodnie z ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt⁹⁵ działalność polegająca na utrzymywaniu zwierząt futerkowych jest działalnością nadzorowaną. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 teje ustawy podjęcie takiej działalności możliwe jest po uprzednim pisemnym zgłoszeniu zamiaru jej prowadzenia powiatowemu lekarzowi weterynarii właściwemu ze względu na przewidywane miejsce jej prowadzenia. Powiatowy lekarz weterynarii prowadzi rejestr podmiotów prowadzących działalność polegającą na utrzymywaniu zwierząt futerkowych, na obszarze jego właściwości.

Wspomniana wyżej ustawa określa podstawowe wymagania weterynaryjne związane z podjęciem i prowadzeniem działalności w zakresie utrzymywania zwierząt futerkowych, w celu produkcji surowca dla przemysłu futrzarskiego, mięsnego i włókienniczego.⁹⁶ Natomiast wymagania weterynaryjne dla prowadzenia działalności nadzorowanej w zakresie zbierania, transportowania, przechowywania, operowania, przetwarzania oraz wykorzystywania lub usuwania ubocznych produktów zwierzęcych określają przepisy Unii Europejskiej⁹⁷, ustanawiające przepisy sanitarne dotyczące produktów ubocznych pochodzenia zwierzęcego nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi.

2.6.4. Opodatkowanie

Zgodnie z ustawami o podatku dochodowym o zaliczeniu do działów specjalnych decyduje liczba zwierząt zaliczana do stada podstawowego. Przez stado zwierząt futerkowych rozumieć należy, zgodnie z art. 2 pkt 16 ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich, grupę zwierząt futerkowych tego samego gatunku, utrzymywaną wspólnie w celu pozyskania potomstwa. Podobną definicję zawiera ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o ochronie zdrowia

93 Zob. Informacja o wynikach kontroli sprawowania nadzoru przez inspekcje państwowe nad funkcjonowaniem ferm zwierząt futerkowych w województwie wielkopolskim, Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu, nr ewid. 142/2011/P/11003/LPO Poznań 2011, zamieszczona na stronie www.nik.gov.pl

94 *Nowe lisie fermy już nie powstają. Nie ma koniunktury. W tej chwili hoduje się głównie norki. Fermi małe liczą kilka tysięcy samic, czyli w sumie kilkanaście tysięcy zwierząt. Wielkotowarowe to około 20 tys. samic, czyli 100 tys. norek.* wypowiedź Huberta Kujawskiego, dyrektora Polskiego Związku Hodowców i Producentów Zwierząt Futerkowych (za) J. Podgórska, „Polityka” z 22 listopada 2011: *Nie ma jutra dla futra?* <http://www.polityka.pl>. Według danych Związku, w Polsce działa dziś około tysiąca ferm różnej wielkości, z fermami szynszyli licząc. Według Inspekcji Weterynaryjnej, zarejestrowanych jest około 800.

95 Tekst jednolity Dz.U. z 2008 r. Nr 213, poz. 1342 z późn. zm.

96 Zgodnie z art. 4 ustawy o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt, podmiot prowadzący działalność nadzorowaną, taką jak utrzymywanie zwierząt futerkowych, jest obowiązany zapewniać wymagania lokalizacyjne, zdrowotne, higieniczne, sanitarne, organizacyjne, techniczne lub technologiczne, zabezpieczające przed zagrożeniem epizootycznym, epidemicznym lub zapewniające właściwą jakość produktów.

97 Rozporządzenie (WE) Nr 1774/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 3 października 2002 r. ustanawiające przepisy sanitarne dotyczące produktów ubocznych pochodzenia zwierzęcego nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi (Dz.U. L 273 z 10.10.2002, str. 1).

zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt. W art. 2 pkt 7 ustawa ta definiuje stado jako zwierzę albo zwierzęta tego samego gatunku przebywające na terenie tego samego gospodarstwa i mające ten sam status epizootyczny, przy czym w przypadku drobiu są to zwierzęta przebywające w tym samym pomieszczeniu lub ogrodzonym miejscu.

Uznać należy, iż definicja stada zwierząt futerkowych użyta w ustawie o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich może być użyta do określenia statusu podatkowego danych zwierząt utrzymywanych w ramach działu specjalnego produkcji rolnej. Zgodzić się w tym zakresie można z organami skarbowymi, iż przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają definicji pojęcia „stado podstawowe”, wobec tego w celu jego określenia uzasadnione jest poszukiwanie jej znaczenia poza systematyką tej ustawy. W art. 2 pkt 16 ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich (Dz.U. Nr 133, poz. 921 z późn. zm.) ustawodawca zdefiniował pojęcie stada zwierząt futerkowych. Należy przez to rozumieć grupę zwierząt futerkowych tego samego gatunku, utrzymywaną wspólnie w celu pozyskania potomstwa. Natomiast określenie „podstawowy” oznacza według Słownika Języka Polskiego (wydanie internetowe) główny, zasadniczy, stanowiący podstawę jakiegoś przedmiotu lub urzędnika. Odnosząc zatem powyższe do hodowli nerek, dla celów ustalenia norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej winno się przyjmować samicę stada podstawowego, czyli uprawnioną do wykorzystywania w hodowli.⁹⁸

Podstawą do określenia dochodu są więc wyłącznie samice wchodzące w skład stada podstawowego, czyli zwierzęta przeznaczone do inseminacji i do rozrodu. Nie będą to wszystkie samice znajdujące się na fermie hodowlanej.⁹⁹

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej normy szacunkowe dochodu rocznego z hodowli i chowu zwierząt futerkowych wynoszą dla:

- | | |
|--|-----------|
| a) lisów i jenotów (od 1 samicy stada podstawowego) | 46,30 zł, |
| b) nerek (powyżej 2 sztuk samic stada podstawowego) | 20,36 zł, |

98 Pismo z dnia 27 lipca 2011 r. Izba Skarbowa w Warszawie IPPB1/415-459/11-2/KS, Ustalenie podstawy szacowania dochodu z działu specjalnego produkcji rolnej. www.mofnet.gov.pl.

99 Podobnie Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji prawa podatkowego z dnia 27 lipca 2012 r. (ITPB1/415-538/12/WM 2012.07.27): *Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawierają definicji pojęcia „stado podstawowe”, wobec tego w celu jego określenia uzasadnione jest zastosowanie wykładni językowej. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku Języka Polskiego „stado – to forma organizacyjna zwierząt, natomiast z Portalu Wiedzy WIEM wynika, że stado podstawowe (zarodowe) produkuje rozplodniki o pożądanych cechach, przekazuje je potomstwu, stada hodowlane, czyli reprodukcyjne, służące do rozmnażania zwierząt z najcenniejszych linii hodowlanych, a także produkcji rozplodników dla stad użytkowych, czyli towarowych, produkujących mleko, mięso, wełnę itp. Odnowianie stada zwane jest reprodukcją. Procentowy udział poszczególnych grup zwierząt w całkowitej liczbie zwierząt w stadzie zwany jest strukturą stada. Przez „stado podstawowe” należy zatem rozumieć zwierzęta, w tym przypadku norki, które osiągnęły dojrzałość reprodukcyjną i są przeznaczone do inseminacji i rozrodu. Przez samice stada podstawowego należy rozumieć zatem tylko norki, które zgodnie z zamierzeniem Wnioskodawcy i jego współnika będą przeznaczone do inseminacji i w konsekwencji do rozrodu a nie wszystkie samice znajdujące się na fermie hodowlanej, www.mofnet.gov.pl.*

c) tchórzy (powyżej 2 sztuk samic stada podstawowego)	15,76 zł,
d) szynszyli (powyżej 2 sztuk samic stada podstawowego)	24,07 zł,
e) nutrii powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego (od 1 samicy stada podstawowego)	5,55 zł,
f) królików powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego (od 1 samicy stada podstawowego)	5,55 zł.

2.6.5. Wnioski

Hodowla, a raczej ściślej rzecz biorąc chów zwierząt futerkowych, jest jednym z większych działów specjalnych produkcji rolnej. Działalność ta budzi jednak szereg kontrowersji ze względów etycznych. Wykorzystywanie zwierząt do produkcji futer budzić może sprzeciw. Problemem jest też to, iż norki amerykańskie są gatunkiem inwazyjnym w Polsce. Ich ucieczka z ferm hodowlanych zagraża rodzimym gatunkom. Jest to realny problem występujący przede wszystkim na terenach Wielkopolski.¹⁰⁰ Przepisy dotyczące utrzymywania zwierząt futerkowych są rygorystyczne, problem jednak w tym, że nie są przestrzegane. O nieskuteczności nadzoru państwowego nad funkcjonowaniem ferm zwierząt futerkowych świadczą wyniki kontroli tych ferm, przeprowadzone na zlecenie NIK. Druzgocący w swych wnioskach raport Naczelnej Izby Kontroli wykazał to bardzo wyraźnie.¹⁰¹

Problemem jest również skala działalności. Uznanie za dział specjalny hodowli norek w postaci 3 sztuk stada podstawowego, poddaje regułom podatkowym działalność hobbystyczną.¹⁰²

100 Zob. A. Wajrak, *Miliard z norek*, „Gazeta Wyborcza” z dn. 29 października 2011 r.

101 Zob. Informacja o wynikach kontroli..., s. 5.: *Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia sprawowanie nadzoru państwowego nad funkcjonowaniem ferm zwierząt futerkowych w województwie wielkopolskim, w latach 2009–2010, głównie z uwagi na jego nieskuteczność. Inspekcje Weterynaryjne nie w pełni wywiązały się z obowiązków określonych przez Głównego Lekarza Weterynarii w zakresie nadzoru nad fermami zwierząt futerkowych. Część z tych obowiązków wykonano nierzetelnie. Sprawowany nadzór był nieskuteczny, gdyż nie wyeliminował nieprawidłowości w funkcjonowaniu ferm. Wykonanie zadań w zakresie kontroli ferm zwierząt futerkowych przez Inspekcję Ochrony Środowiska nie zapewniło respektowania przez te podmioty wymagań ochrony środowiska.. Kontrole ferm zwierząt futerkowych, przeprowadzone przez właściwe inspekcje, na zlecenie NIK, wykazały że w 87% tych ferm nie przestrzegano wymagań ochrony środowiska, w 48% działalność hodowlana prowadzona była w obiektach nielegalnie.*

102 Jak już wspomniano, chów zwierząt futerkowych wymaga spełnienia szeregu wymagań, co powoduje, iż skala działalności jest zdecydowanie większa niż 3 sztuki. Jednak również zauważyć należy, iż osoba, która trzyma w domu 3 norki, bez spełniania jakichkolwiek warunków stawianych przed taką działalnością, również może być uznana za osobę prowadzącą dział specjalny produkcji rolnej, gdyż kwalifikacje podatkowe są niezależne od spełniania jakichkolwiek innych warunków.

2.7. Hodowla i chów zwierząt laboratoryjnych

2.7.1. Zagadnienia wstępne

Wykorzystywanie zwierząt do celów doświadczalnych reguluje ustawa z dnia 21 stycznia 2005 r. o doświadczeniach na zwierzętach.¹⁰³ Ustawa ta w art. 2 pkt 3 definiuje pojęcie zwierząt laboratoryjnych, określając je jako: *zwierzęta doświadczalne hodowane w obiektach jednostek hodowlanych lub doświadczalnych, w szczególności: myszy, szczury, świnki morskie, chomiki złote, króliki, psy, koty, przepiórki oraz zwierzęta naczelne*. Ustawa posługuje się również pojęciem zwierząt doświadczalnych, definiując je w art. 2 pkt 2 jako zwierzęta przeznaczone do wykorzystania lub wykorzystywane do doświadczeń.

Zgodnie z powyższą regulacją zwierzęta laboratoryjne są szczególną kategorią zwierząt doświadczalnych. Wyróżnia je to, iż są hodowane w określonych miejscach – w obiektach jednostek hodowlanych lub doświadczalnych, w sposób zapewniający przydatność do badań.¹⁰⁴

Problematyka doświadczeń na zwierzętach jest również przedmiotem regulacji unijnych. Od 1 stycznia 2013 r. obowiązuje dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2010/63/UE z dnia 22 września 2010 r. w sprawie ochrony zwierząt wykorzystywanych do celów naukowych.¹⁰⁵ Dyrektywa ta zastąpiła dyrektywę 86/609/WE.¹⁰⁶

2.7.2. Zastosowanie

Do doświadczeń od wieków używano zwierząt. Przykłady takich badań znaleźć możemy już w starożytności.¹⁰⁷ Zwierzęta doświadczalne odgrywają ważną rolę w wielu badaniach naukowych. Wykorzystywane są przede wszystkim w medycynie, farmakologii oraz ochronie środowiska.¹⁰⁸

Choć stanowisko osób zaangażowanych w badania z wykorzystaniem zwierząt jest jednoznaczne – badania takie są konieczne dla postępu nauki,¹⁰⁹ to wykorzy-

103 Dz. U. Nr 33, poz. 289.

104 *Wyniki doświadczeń przeprowadzonych na zwierzętach pochodzących ze środowiska naturalnego czy gospodarskich cechuje duża zmienność oraz najczęściej brak powtarzalności. Obniża to wartość badań. Z tych względów zaistniała potrzeba wyhodowania modeli, które byłyby jednorodne pod względem genetycznym i posiadały cechy umożliwiające ich zastosowanie do badań biologicznych różnego typu. Ponadto powinny być to zwierzęta dające się hodować w ściśle ujednoczonych warunkach środowiskowych, w izolacji od wpływów czynników zewnętrznych. Tylko na takich zwierzętach laboratoryjnych można eksperymentować*, tak: J. Brylińska, J. Kwiatkowska (red.), *Zwierzęta Laboratoryjne. Metody hodowli i doświadczeń*, s. 15.

105 Dz. Urz. UE L 276/33 z 20.10.2010 r.

106 Dyrektywa Rady z dnia 24 listopada 1986 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich dotyczących ochrony zwierząt, Dz.U. L 358/1 z 18.12.1986 r.

107 Pierwszych opisanych eksperymentów na zwierzętach dokonywał już Arystoteles. Zob. Aristotle, *Historia Animalium*, Electronic Text Center, University of Virginia Library, <http://etext.lib.virginia.edu>.

108 Szerzej o zastosowaniu zwierząt laboratoryjnych do badań biologicznych i medycyny teoretycznej, J. Preibisch, P. Korda, *Zwierzęta laboratoryjne*, Warszawa 1974, s. 11 i nast.

109 *Naiwnością byłoby oczekiwać, że kiedyś uda się całkowicie wyeliminować takie doświadczenia, zastępując je metodami alternatywnymi lub porzucając je w imię wąsko pojmowanej 'bioetyki'. Nie można by tego uczynić*

stywanie zwierząt do eksperymentów budzi szereg kontrowersji przede wszystkim ze względów etycznych. Dlatego też, na skutek wielu postulatów opinii publicznej, wprowadzono szereg regulacji prawnych mających na celu ograniczenie wykorzystywania zwierząt, a przede wszystkim ograniczenie cierpień zwierząt laboratoryjnych.¹¹⁰ Hodowla zwierząt laboratoryjnych z pewnością będzie nadal konieczna, podana jest jednak szczegółowym regulacjom prawnym.

Do powszechnie używanych zwierząt doświadczalnych zaliczamy m.in. myszy, szczury, przepiórki japońskie, gerbille, koty, króliki norniki polne, nornice rude, oposy i świnki morskie.¹¹¹ Zakazane jest wykorzystanie do doświadczeń małych człokształtnych (szympansy, szympansy bonobo, goryle i orangutany).¹¹²

Zgodnie z danymi podanymi przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego¹¹³ w 2010 roku wykorzystano w Polsce 88040 myszy laboratoryjnych i 49050 szczurów laboratoryjnych. Niewielka część myszy i szczurów pochodziła z eksportu.

2.7.3. Hodowla i chów

Hodowla zwierząt laboratoryjnych jest działalnością wymagającą zezwolenia.¹¹⁴ Zgodnie z art. 13 ustawy z dnia 21 stycznia 2005 r. o doświadczeniach na zwierzętach prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na hodowli zwierząt laboratoryjnych lub dostarczaniu zwierząt doświadczalnych wymaga uzyskania zezwolenia powiatowego lekarza weterynarii. Zezwolenie to jest wydawane, jeżeli osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej spełnia warunki określone w ustawie dla utrzymywania zwierząt doświadczalnych.

-
- inaczej, niż rezygnując w ogóle z postępu nauk przyrodniczych, a to oznaczałoby regres cywilizacyjny, który obróciłby się zarówno przeciw ludziom, jak i zwierzętom.* Tak szerzej o metodach hodowli zob. *Zwierzęta laboratoryjne...*, J. Brylińska, J. Kwiatkowska (red.), s. 11–12.
- 110 Zob. dyrektywa Rady 86/609/EWG z dnia 24 listopada 1986 r. w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich dotyczących ochrony zwierząt wykorzystywanych do celów doświadczalnych i innych celów naukowych (Dz.U. L Nr 358 z 18 grudnia 1986, s. 1): *Każdego roku około 12 mln zwierząt jest wykorzystywanych do celów naukowych. Obecnie Unia Europejska (UE) nie może zakazać wykorzystania zwierząt w badaniach bezpieczeństwa lub badaniach biomedycznych. Niemniej jednak, aby chronić zwierzęta laboratoryjne i umożliwić zaawansowane badania, UE podejmuje środki mające na celu ograniczenie eksperymentów na zwierzętach i narzucenie minimalnych wymogów w zakresie przetrzymywania zwierząt i opieki nad nimi.*
- 111 Zob. Raport o liczbie zwierząt wykorzystanych do celów doświadczalnych w 2009 r., www.nauka.gov.pl, zob. też E. Krysiak, K. Unrug–Bielawska, *Zwierzęta laboratoryjne hodowane w ośrodkach naukowych w Polsce* http://www.nauka.gov.pl/fileadmin/user_upload/Nauka/krajowa_komisja_zwierzeta/20110125_wykaz_zw_laboratoryjnych_2010.pdf
- 112 http://europa.eu/legislation_summaries/environment/nature_and_biodiversity/sa0027_pl.htm, por. też dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2010/63/UE z dnia 22 września 2010 r. w sprawie ochrony zwierząt wykorzystywanych do celów naukowych. (DZ.U.UE L Nr 276 z 2010, s. 33.) obowiązująca od 1 stycznia 2013 r.
- 113 Obwieszczenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 26 lipca 2011 r. Raport o liczbie zwierząt wykorzystanych do celów doświadczalnych w 2010 r. i stopniu inwazyjności przeprowadzonych doświadczeń, „Dziennik Urzędowy Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego” z 24 października 2011, poz. 81.
- 114 Szerzej o zasadach regulacji prawnej dotyczącej zwierząt laboratoryjnych, W. Radecki, *Ustawy: o ochronie zwierząt, o doświadczeniach na zwierzętach – z komentarzem*, Warszawa 2007. Szerzej o metodach hodowli zob. *Zwierzęta laboratoryjne...*, J. Brylińska, J. Kwiatkowska (red.), s. 31–50 i 158–182.

Zgodnie z wyżej wymienioną ustawą (art. 2 pkt 9) jednostką hodowlaną (podmiotem uprawnionym do hodowli zwierząt laboratoryjnych) może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej.¹¹⁵ Zdecydowana większość podmiotów zajmujących się hodowlą zwierząt laboratoryjnych to jednostki naukowe.¹¹⁶

2.7.4. Opodatkowanie

Załącznik nr 2 do ustaw o podatkach dochodowych ogranicza opodatkowanie hodowli i chowu zwierząt laboratoryjnych wyłącznie do szczurów białych i myszy białych. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej normy szacunkowe dochodu rocznego wynoszą dla:

a) szczurów białych	1 sztuka	0,14 zł
b) myszy białych	1 sztuka	0,02 zł

Minimalna wielkość hodowli zwierząt laboratoryjnych, od której ustawodawca uznaje, iż jest to dział specjalny, to 2 sztuki myszy lub szczurów. Zgodnie z art. 24 ust. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w przypadku zwierząt laboratoryjnych normy szacunkowe dochodu rocznego, o których mowa w ust. 4 tego artykułu, stosuje się od 1 sztuki sprzedanych zwierząt na podstawie zawartych umów dla potrzeb laboratoryjnych, badań i doświadczeń naukowych, analiz i testów prowadzonych w laboratoriach, a także kontroli procesów technologicznych.¹¹⁷ Ograniczenie powyższe powoduje, iż opodatkowanie nie dotyczy hodowli hobbystycznych, gdyż w przeciwnym wypadku osoba, która hodowałaby w domu 2 myszy laboratoryjne, utrzymywałaby dział specjalny, jej dochód szacunkowy wynosiłby 4 grosze, zaś podatek poniżej 1 grosza.¹¹⁸

Opodatkowanie hodowli i chowu myszy laboratoryjnych nie zmieniło się od 1995 roku.¹¹⁹ Przyjmując, iż wszystkie myszy wykorzystane w Polsce stanowiły źró-

115 Natomiast jednostką doświadczalną może być osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, uprawniona do przeprowadzania doświadczeń. Jednostką doświadczalną nie może być więc osoba fizyczna.

116 Zob. obwieszczenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 8 lipca 2011 r. w sprawie wykazu jednostek hodowlanych uprawnionych do prowadzenia hodowli zwierząt laboratoryjnych, „Dziennik Urzędowy Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego” z 24 października 2011, poz. 81

117 Obecne brzmienie – ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw Dz.U. Nr 202, poz. 1956. Do tego czasu brzmienie p. 4) *to zwierząt laboratoryjnych – od 1 sztuki sprzedanych zwierząt*, art. 4a został wprowadzony przez ustawę z 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy podatku dochodowym od osób fizycznych oraz zmianą niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 104, poz. 1104.

118 Zgodnie z art. 63 §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749) podstawy opodatkowania, kwoty podatków, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych.

119 Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 listopada 1994 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. Nr 126, poz. 623, Wcze-

dło przychodów, szacunkowy dochód z tego tytułu wynosi 88.041 myszy x 0,02 zł = 1760 złotych.

2.7.5. Wnioski

Hodowla zwierząt laboratoryjnych prowadzona jest przede wszystkim przez ośrodki naukowe.¹²⁰ Jako przedmiot produkcji w ramach działów specjalnych produkcji rolnej nie ma znaczenia gospodarczego. Wysokość opodatkowania jest znikoma. Ten dział specjalny produkcji rolnej nie ma znaczenia gospodarczego. Nie ma też znaczenia jako źródło przychodów Skarbu Państwa.

2.8. Hodowla dżdżownic

2.8.1. Definicja

Dżdżownice (dżdżownicowate, Lumbricidae) to bezkręgowce należące do typu pierścienic, do rodziny skąposzczetów. Najpopularniejszym wśród dżdżownic gatunkiem hodowlanym jest kompostowiec różowy (*Eisenia fetida*), nazywany również dżdżownicą kalifornijską lub dżdżownicą kompostową.¹²¹

Dżdżownice stanowią około 60% całkowitej biomasy gleby.¹²² Przyczyniają się do poprawy właściwości gleby poprzez rozdrobnienie i napowietrzenie materii organicznej oraz uwalnianie substancji odżywczych. Od lat hodowla dżdżownic ma szerokie zastosowanie w propagowaniu zrównoważonej gospodarki odpadami organicznymi oraz zrównoważonego rolnictwa. Początek wykorzystywania dżdżownic do produkcji wermikompostu na szerszą skalę, przy wykorzystywaniu zagęszczonej populacji dżdżownicy kompostowej, to połowa XX wieku. Na skalę przemysłową produkcja ta rozwinęła się od początku lat siedemdziesiątych w Holandii, a następnie na całym świecie.¹²³

2.8.2. Zastosowanie

Chów dżdżownic ma kilka celów. Podstawowym jest produkcja wermikompostu (biohumusu), doskonałego nawozu, powszechnie używanego w uprawie warzyw,

śniej opodatkowanie wynosiło 150 zł, w wyniku denominacji zostało określone na 2 grosze i do dzisiaj pozostaje niezmienione.

120 Zob. na przykład oferta sprzedaży zwierząt laboratoryjnych przez Centrum Medycyny Doświadczalnej Uniwersytetu Medycznego w Białymstoku, <http://www.cmd.umwb.edu.pl/>. Oferta obejmuje również sprzedaż wraz z dokonywaniem badań na zwierzętach laboratoryjnych. Taką działalność z pewnością trudno już określić jako rolniczą.

121 Zob. Cz. Błaszak (red.), *Zoologia: bezkręgowce. T. 1*. Warszawa 2009, s. 645. W Polsce dżdżownica ta występuje w handlu pod nazwą *Red Hybrid of Kalifornia*.

122 Szerzej G. Pączka, *Możliwości pozyskiwania i wykorzystywania wermikompostu oraz biomasy dżdżownic*, Rzeszów 2011, s. 21.

123 Podstawowa książka na temat dżdżownic to C.A. Edwards and P.J. Bohlen, *Biology and Ecology of Earthworms*, London 1996, tam też o roli dżdżownic w kształtowaniu struktury gleby, nawożeniu oraz zwiększaniu produktywności gleby, s. 268 oraz w wykorzystaniu dżdżownic w gospodarce odpadami, s. 196–212 i 241 i nast.; zob. też G. Pączka, s. 24 i nast.

owoców i kwiatów. Biohumus to odchody dżdżownicy uzyskiwane po przetworzeniu substancji organicznych. Możliwe jest używanie odpadów organicznych różnego rodzaju – odpadów domowych, odpadów z rzeźni, przetwórci owocowo-warzywnych, osadów ze ścieków, papieru, wysłodków czy też obornika.¹²⁴

Wermikompost jest bardzo cenną substancją poprawiającą jakość gleby. Wpływa on na zwiększenie jej aktywności biologicznej oraz zdolności do samooczyszczania od skażeń chemicznych.¹²⁵ Znakomicie ułatwia przesadzanie roślin. Mniejsze znaczenie ma produkcja mięsa dżdżownic, które wykorzystywane jest przede wszystkim przez wędkarzy, ale również na mączkę proteinową lub do bezpośredniego skarmiania w hodowlach drobiu i ryb. Spotkać się można również z przemysłową hodowlą dżdżownic dla celów ekonomicznych – przetwarzanie ścieków miejskich i wysypisk śmieci na humus. Istotne znaczenie ma także przydomowa hodowla w skrzynkach ekologicznych do przetwarzania domowych odpadków organicznych i przerabiania ich na humus.¹²⁶

Chów dżdżownic ma istotne znaczenie ekologiczne i może mieć jeszcze większe, ze względu na ogromne możliwości przerabiania surowców organicznych, zanieczyszczających środowisko, składowanych na wysypiskach śmieci, na cenny nawóz organiczny.¹²⁷ Wykorzystanie dżdżownic na wielką skalę odbywa się w USA, gdzie funkcjonują firmy zajmujące nawet 8 ha powierzchni.¹²⁸ W Polsce chów dżdżownic nie jest zjawiskiem masowym, natomiast może mieć ogromne znaczenie ekologiczne i to na różnych poziomach – począwszy od gospodarstwa domowego, skończywszy na przemysłowych zakładach utylizacji odpadów organicznych.¹²⁹

2.8.3. Hodowla

Najbardziej popularna i mająca największe znaczenie ekonomiczne jest hodowla dżdżownic w celu uzyskania humusu. Hodowla dżdżownic nie jest zbyt skomplikowana. Również, jak oceniają hodowcy, nie jest bardzo pracochłonna.¹³⁰ Podsta-

124 Szerzej. G. Pączka, J. Kostecka, *Wykorzystywanie wermikultury do utylizacji odpadów organicznych w gospodarstwie wiejskim i miejskim*, „Zeszyty Naukowe Akademii Rolniczej w Krakowie” 1996, s. 11–20.

125 Por. E. Stompor-Chrzan, *Wpływ wermikompostu na zdrowotność i masę siewek roślin strączkowych*, (w:) *Ekologiczne i gospodarcze znaczenie dżdżownic: materiały V krajowej konferencji naukowej Rzeszów, 25–26 września 2006*, J. Kostecka J. Kaniuczak (red.), Rzeszów 2003, s. 63–64; *Dotychczasowe badania dowodzą, że wermikompost – jako nawóz naturalny wyprodukowany z obornika, wpływa korzystnie nie tylko na wzrost i plonowanie roślin, ale także może chronić rośliny przed patogenami glebowymi*.

126 Szerzej por. <http://www.rolnik24.pl/2011/07/podstawy-hodowli-dzdzownic-kalifornijskich>.

127 Szerzej G. Pączka, *Możliwości pozyskiwania...*, s. 44 i nast.

128 C.S. Edwards, *The use of earthworms in the break down and management of organic waste*, (w:) *Earthworm ecology*, C.A. Edwards (red.), Florida USA, 1998, s. 327 i nast.; G. Sheffield Oliver, *Practical Application of a Lifetime Study of Habits of the Most Important Animal in the World*, California 1941; M. Appelhof, *Worms Eat My Garbage*, Kalamazoo, Michigan 1982.

129 Zob. J. Kostecka, *Wykorzystywanie wermikultury do utylizacji odpadów organicznych w gospodarstwie wiejskim i miejskim*, „Zeszyty Naukowe Akademii Rolniczej w Krakowie” 1996, Nr 310 (47), s. 11–20; *eadem*, *Dżdżownice skrzynki ekologiczne szansą na zmniejszenie ilości odpadów (w:) Ekologia wsi*, red. K. Kamiński, Krosno 1995, s. 115–125; *eadem*, *Miejsce wermikultury w gospodarstwie ekologicznym*, „Zeszyty Naukowe Akademii Rolniczej w Krakowie” 2001, Nr 399 (89), s. 29–36.

130 Zob. http://ogrody.agrosan.pl/d_kalifornijska.html

wowym produktem jest próchnica–wermikompost (biohumus). Hodowlę prowadzi się w skrzynkach (najlepiej tzw. skrzynkach berlińskich), bezpośrednio na ziemi lub budując kompostownik. W profesjonalnej hodowli dżdżownic jako jednostkę miary przyjęto jedno łoże, co odpowiada powierzchni 2 m². Grubość łoża powinna wynosić około 20 cm. W takim łożu w okresie produkcyjnym żyje około 100 000 osobników w różnym wieku, w tym kokony z jajami. Z doświadczeń wynika, że jedno łoże zużywa rocznie 1000 kg karmy, a produkuje około 500 kg biohumusu.¹³¹ Hodowla może być prowadzona pod gołym niebem, wtedy wymaga tylko, w przypadku umieszczenia dżdżownic na terenie nieutwardzonym, zabezpieczenia hodowli od dołu siatką przed kretami.

Brak jest regulacji prawnych dotyczących hodowli dżdżownic. Nie jest to zwierzę gospodarskie. Najpopularniejsza w Polsce jest dżdżownica odmiany krzyżówka czerwona kalifornijska (*Red Hybrid of California*). Dżdżownica tej odmiany żyje przeciętnie 16 lat, a więc 4–krotnie dłużej od dżdżownicy dzikiej, a jej zdolności rozrodcze są 4 do 12 razy większe. Masa dorosłego osobnika wynosi około 1 grama. Dżdżownice są w stanie przerobić dziennie ilość materii organicznej odpowiadającej połowie masy ich ciała.¹³²

W Polsce rynek chowu dżdżownic i produkcji wermikompostu jest niewielki i bardzo niestabilny.¹³³ Niewielkie firmy zajmują się produkcją wermikompostu oraz biomasy dżdżownic na przynęty wędkarskie. Jak zauważa G. Pączka: na niewielką liczbę wermikultur w skali kraju wpływa prawdopodobnie problem zasadności ekonomicznej, szczególnie niewielkich wermipresięwzięć, często prowadzonych przy gospodarstwach domowych. W mniemaniu większości hodowców, niewielka ilość wytwarzanego wermikompostu nie rekompensuje poniesionych nakładów, głównie czasu i pracy przy wykonywanych zabiegach. Połączenie tego z brakiem podatkowej wiedzy dotyczącej tego procesu biotechnologicznego, może powodować wiele nieprawidłowości prowadzących do obniżenia efektywności produkcji i braku satysfakcji hodowców, dla których głównym celem jest osiągnięcie szybkiego zysku.¹³⁴

2.8.4. Opodatkowanie

Opodatkowanie dżdżownic zaczyna się już od 1 m² łoża hodowlanego. Stawka, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, wynosi 83,96 zł od 1 m². Tak więc nawet niewielka hodowla dżdżownic prowadzona na przykład w przyogrodowym kompostowniku może spowodować, iż dana osoba

131 Zob. J. Kostecka *Poradnik hodowcy dżdżownic*, Kraków 1994; również praktyczne informacje na temat hodowli dżdżownic na stronie www.ppr.pl

132 G. Pączka, *Możliwości pozyskiwania...*, s. 4: *W warunkach północnej Europy najlepszym gatunkiem do zastosowania w wermikulturze jest Eisenia fetida (SaV), a jedna tona biomasy tych dżdżownic w ciągu pięciu dni może przekształcić jedną tonę odpadów organicznych w wermikompost.*

133 Por. J. Kostecka, A. Arend, *Rozważania na temat uwarunkowań rozwoju wermikultury w warunkach polskich*, „Zeszyty Problemowe Postępów Nauk Rolniczych” 2004, nr 498, s. 127–134.

134 G. Pączka, *Możliwości pozyskiwania...*, s. 30–31.

będzie obowiązana zgłosić taką hodowlę jako dział specjalny produkcji rolnej. Nawet jeśli będzie to hodowla na własne potrzeby, chociażby do celów wędkarskich – taka hodowla spowoduje obciążenie podatkiem. I nie chodzi tu nawet o wielkość obciążenia – podatek od 1 m² takiej hodowli wyniesie 15,95 zł (83,96 zł x 19%), ale o groźbę wszczęcia postępowania karnego skarbowego za niezłożenie stosownych deklaracji, czy też niedopełnienie innych obowiązków podatkowych.

Przychody ze sprzedaży biohumusu należy zakwalifikować jako przychody z działów specjalnych produkcji rolnej.¹³⁵

2.8.5. Wnioski

Hodowla dżdżownic nie wywołuje problemów prawnych.¹³⁶ Natomiast po raz kolejny ustawodawca, ustalając wielkości obciążenia podatkiem od niepoważnego poziomu 1 m² łoża hodowlanego, zagraża hobbystom przerabiającym resztki roślinne na działce na biohumus. Coraz bardziej popularna jest również hodowla dżdżownic w celu przerobu odpadów pochodzenia organicznego, które powstają w gospodarstwach domowych. Również wędkarze narażają się na konsekwencje podatkowe.

Hodowla dżdżownic wpisuje się w ekologiczny nurt rozwoju nie tylko rolnictwa, ale świadomości ekologicznej każdego z nas. Każdy, kto ma choćby niewielki przydomowy ogródek lub działkę, może po pierwsze, założyć hodowlę dżdżownic, a po drugie – wykorzystywać biohumus do nawożenia.

Hodowla dżdżownic to odmienny od wyspecjalizowanych ferm zwierząt rodzaj działalności – niewymagający dużych nakładów finansowych, nieprzynoszący też wielkich zysków. Jest to jednocześnie rodzaj działalności, którego prowadzenie zdecydowanie przynosi więcej korzyści społeczeństwu niż podmiotowi podejmującemu się takiej działalności. Z literatury przedmiotu wyraźnie widać, iż wiele można jeszcze zrobić w Polsce dla popularyzacji hodowli dżdżownic, przede wszystkim jako sposobu na utylizację odpadów.¹³⁷ Jak dotąd nie wymyślono nic lepszego niż biologiczna utylizacja odpadów, zaś dżdżownice są do tej działalności zdecydowanie najefektywniejsze. Są takie działy specjalne, które wymagają szczególnej troski ze strony państwa, jak pszczelarstwo, ze względu na korzyści związane z zapyleniem i wciąż niedoceniane korzyści związane ze spożyciem miodu, jako środka dużo skuteczniejszego w ochronie zdrowia niż szereg reklamowanych parafarmaceutyków. Do takich rodza-

135 *Przychody ze sprzedaży kompostu pochodzącego bezpośrednio z hodowli dżdżownic należy zakwalifikować jako przychody z działów specjalnych produkcji rolnej. [...] Przychody ze sprzedaży uszlachetnionych nawozów organicznych tzn. gdy kompost pozyskany z hodowli dżdżownic zostanie poddany uszlachetnieniu bądź konfekcjonowaniu, należy potraktować jako przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej* – tak odpowiedź na pytanie podatnika z dnia 13 marca 2003 r. Urząd Skarbowy w Wieruszowie, US-1/413-3/03 z dnia 13 marca 2003 r. <https://sip.mf.gov.pl>.

136 Interpretacja indywidualna z dnia 7 października.2009 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (ITPB1/415-589a/09/HD) <https://sip.mf.gov.pl>.

137 Zob. D. Boruszko, *Badania i ocena wartości nawozowej kompostów i wermikompostów*, „Rocznik Ochrony Środowiska” 2011, t. 13, s. 1417–1428.

jów działalności należy zaliczyć również hodowlę dżdżownic, przynoszącą wiele korzyści związanych z produkcją wermikompostu, ale przede wszystkim ogromne korzyści wynikające z bezszkodowej dla środowiska utylizacji odpadów organicznych.

2.9. Hodowla entomofagów

2.9.1. Definicja

Entomofagi (z grec. éntomon = owad i phagéin = jeść) są to zwierzęta odżywiające się żywymi owadami. Zjadają one zarówno larwy, poczwarki, jak i dorosłe owady. Jest to pojęcie szerokie, obejmujące różnego rodzaju gatunki pożyteczne, zjadające naturalne szkodniki roślin. Zaliczyć do entomofagów można między innymi ogromną grupę owadów, takich jak między innymi pająki, chrząszcze, biedronki, kręgowce: żaby, ropuchy, ptaki żywiące się owadami (sikory, szpaki, sowy, kukułki), również ssaki, takie jak jeże, krety.

Entomofagów używa się jako środka biologicznej ochrony roślin. Do zwalczania szkodników roślin używa się owadów i roztoczy. *Sama nazwa "entomofag" ... kwalifikuje dany gatunek do organizmów pożytecznych – wrogów naturalnych szkodników roślin.*¹³⁸ Przyjąć należy, iż pod pojęciem entomofagów ustawodawca rozumiał hodowlę w celu ich zastosowania jako środków biologicznej ochrony roślin przed owadami – szkodnikami.

Biologiczne środki ochrony roślin to pojęcie dużo szersze niż zastosowanie entomofagów. Entomofagi zwalczają owady, natomiast do zwalczania roztoczy przydatne są akarifagi – organizmy żywiące się roztoczymi.¹³⁹ Negatywne oddziaływanie na owady może polegać na pasożytnictwie i drapieżnictwie w zależności od sposobu oddziaływania na organizm ofiary.¹⁴⁰

Entomofagi mylone są z innymi środkami biologicznej ochrony roślin. Pojęcie biologicznych środków ochrony roślin jest dużo szersze, obejmuje wykorzystywanie wirusów, bakterii, grzybów i nicieni w zwalczeniu szkodliwych owadów i ochronie przed chorobami.¹⁴¹

138 Zob. interpelacja nr 7380 posała A. Aumillera z dnia 12 lipca 2004 r. do ministra finansów w sprawie włączenia trzmieli i entomofagów do grupy towarów objętych 3-procentową stawką podatku VAT – ponowna, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ4.nsf/main/37941173>, tam też lista biologicznych środków ochrony roślin stosowanych w Polsce w ochronie biologicznej roślin.

139 Szerzej *Metody i środki proponowane do ochrony roślin w uprawach ekologicznych*, J. Kowalska, S. Pruszyński (red.), Poznań 2007, s. 50 i nast.

140 Zob. *Metody i środki...*, J. Kowalska, S. Pruszyński (red.), s. 50: *Jednym z czynników biologicznych stosowanych do zwalczania szkodników roślin są drapieżne i pasożytnicze owady i roztocza. Wśród nich można wyróżnić entomofagi, czyli organizmy odżywiające się owadami oraz akarifagi czyli organizmy odżywiające się roztoczami. W obrębie relacji występujących pomiędzy szkodnikiem a jego wrogiem naturalnym należy wymienić drapieżnictwo, gdzie drapieżca to organizm, który zabija i zjada osobniki innego gatunku (układ: drapieżca–ofiara). Drugą formą współżycia dwóch organizmów jest pasożytnictwo, w której jeden czerpie korzyści ze współżycia, drugi ponosi z tego tytułu szkodę.*

141 Zob. interpelacja nr 7380 powoływana powyżej, gdzie do entomofagów zaliczono również nicieni, które z racji działania pasożytniczego nie powinny być włączone do entomofagów.

2.9.2. Zastosowanie

Już w starożytnym Egipcie stosowano metodę zwalczania jednego organizmu drugim. Koty hodowano między innymi po to, aby zjadały myszy i aby chronić w ten sposób plony. Działają tak współczesne środki ochrony biologicznej roślin.¹⁴²

Obecnie w Polsce stosowanych jest około 30 gatunków makroorganizmów, które należy traktować jako czynniki biologicznego zwalczania. Większość z nich wykorzystywanych jest w uprawach szklarniowych i pieczarkarniach. Tylko nieliczne, jak kruszynek (*Trichogramma* spp.) i nicienie owadobójcze (*Steinernema felitiae*, *S. krausei* i *H. Megidis*) znalazły zastosowanie w ochronie upraw w gruncie odkrytym.¹⁴³ Na świecie biologiczne środki ochrony roślin stanowią tylko około 2% wszystkich dostępnych na rynku środków ochrony roślin.¹⁴⁴ Podkreślić należy, iż wśród stosowanych środków znajdują się entomofagi, akarifagi oraz organizmy, które działają negatywnie na organizm szkodnika poprzez pasożytnictwo.

Podstawową tendencją w rozwoju masowej produkcji czynników biologicznych jest przechodzenie od niewielkich hodowli laboratoryjnych prowadzonych w placówkach naukowych lub bezpośrednio w gospodarstwie do ogromnych hodowli prowadzonych na skalę przemysłową w specjalistycznych przedsiębiorstwach. Obecnie rynek środków biologicznych prawie całkowicie został przejęty przez specjalistyczne firmy, które gotowe do stosowania produkty dostarczają nawet do najbardziej odległych regionów świata.¹⁴⁵

Stosowanie biologicznych środków ochrony roślin niesie ze sobą wiele korzyści w zakresie ochrony środowiska (ograniczenie stosowania chemicznych środków ochrony roślin) oraz produkcji zdrowej żywności – bez użycia środków chemicznych.¹⁴⁶

Powszechnie stosuje się biologiczne środki ochrony roślin w przypadku upraw pod osłonami. Jest zdecydowanie łatwiej w takiej sytuacji kontrolować zabiegi, łatwiejsze jest dozowanie substancji czynnych. Introdukcja naturalnych wrogów szkodników roślin powoduje, iż liczbę zabiegów chemicznych można znacznie zredukować lub nawet wyeliminować.¹⁴⁷

142 Szerzej o biologicznym zwalczaniu szkodników zob. A. Augustyniak–Kram, *Organizmy pożyteczne w strategiach biologicznego zwalczania – grzyby owadobójcze*, „Studia Ecologiae et Bioeticae” 2010, nr 8 (1), s. 45–54.

143 M. Tomalak, *Rynek biologicznych środków ochrony roślin i przepisy legislacyjne*, „Progress in Plant Protection/Postępy w Ochronie Roślin” 2010, 50 (3), s. 1061.

144 J.J. Lipa, S. Pruszyński, *Stan wykorzystania metod biologicznych w ochronie roślin w Polsce i na świecie*, Progress in Plant Protection/Postępy w Ochronie Roślin 50 (3) 2010, s. 1033 s.

145 M. Tomalak, D. Sosnowska, J.J. Lipa, *Tendencje rozwoju metod biologicznych w rolnictwie...*, „Progress in Plant Protection/Postępy w Ochronie Roślin” 2010, nr 50 (4), s. 1653.

146 Rola np. kruszynka do zwalczania owocówki jabłowieczki i innych owadów atakujących owoce, J.M. Franz, A. Krieg, *Biologiczne zwalczanie szkodników*, Warszawa 1975, s. 90 i nast.; zob. też E. Pawluczuk, J. Pawluczuk *Dobrotnica szklarniowa i osiec mączlikowy w walce z mączlikami*, Hasło ogrodnicze nr 2 z 2006 r.

147 Uprawa ziół i sałaty w doniczkach (firma Swedeponic Polska) – <http://www.ho.haslo.pl/article.php?id=2452> *Ochrona biologiczna. Uprawa w skandynawskim stylu*, M. Podymniak: *W czasie uprawy sałaty i ziół nie używa się chemicznych preparatów. Ochrona przed szkodnikami jest prowadzona przy wykorzystaniu ich wrogów natu-*

2.9.3. Hodowla

W Polsce, przede wszystkim w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych ubiegłego wieku, z uwagi na niedostatki na rynku chemicznych środków ochrony roślin, intensywnie rozwijano środki biologiczne.¹⁴⁸ Obecnie, po likwidacji masowej hodowli owadów pożytecznych w Nowym Sączu, brak jest w Polsce podmiotów zajmujących się produkcją biologicznych środków ochrony roślin, w tym entomofagów. Rolnicy nadal stosują w uprawie szklarniowej warzyw biologiczne metody ochrony przed szkodnikami, ale stosowane owady pochodzą z hodowli zagranicznych.¹⁴⁹ Obecnie rynek jest zdominowany przez dwie firmy – holenderską Kopert Biological System oraz belgijską Biobest Biological System.¹⁵⁰ Od strony naukowej entomofagami i innymi środkami biologicznej ochrony roślin zajmuje się w Polsce Instytut Ochrony Roślin – Państwowy Instytut Badawczy w Poznaniu.¹⁵¹

Produkcja entomofagów wymaga specjalistycznej wiedzy i technologii oraz dużych nakładów.¹⁵² Wobec faktu, iż brak jest w Polsce obecnie podmiotów zainteresowanych dużymi inwestycjami w tym zakresie, natomiast istnieje duża konkurencja zagraniczna, szanse na to, aby z tytułu hodowli entomofagów pojawiły się wpływy podatkowe, są znikome.

*ralnych. Najwięcej problemów w uprawie przysparzają ziemiołki. W trakcie siewu do doniczek wprowadzane są pasożytnicze nicienie, dodatkowo — gdy ziemiołki występują w dużych ilościach — rozsypywany jest preparat zawierający drapieżnego roztoczka *Hypoaspis aculeifer*, który niszczy jaja i larwy tych szkodników, a także nimfy wciornastków. Dorosłe muchówki ziemiołek wylapywane na bardzo gęsto rozwieszonych pułapkach lepowych żółtych i niebieskich. Na wielu gatunkach ziół (np. bazylii) występują także wciornastki. Do walki z nimi wykorzystuje się dobroczynka wciornastkowego (*Amblyseius cucumeris*). Torebki zawierające minihodowle tego roztoczka rozwieszane są głównie w miejscach, w których widoczne są objawy żerowania wciornastków. Przy dużym nasileniu szkodnika jest on wprowadzony także w formie posypowej. Na sałacie i koperku często występują mszyce. Mocno zaatakowane rośliny należy usuwać, a do uprawy trzeba wprowadzić pasożytnicze entomofagi — błonkówki *Aphidius ervi* (niszczy mszyce duże) i *A. colemanii* (pasożytuje mszyce mniejsze). Początkowo są one namnażane na zbożu zasiedlonym przez odpowiednie gatunki mszyc: mszyce zbożową dla *A. ervi* i mszyce czeremchowo–zbożową pasżytowaną przez *A. colemanii*. Takie „banki” entomofagów są wstawiane pomiędzy rośliny, a błonkówki rozprzestrzeniają się w całej uprawie. W ten sposób organizmy pożyteczne mogą być wprowadzone do szklarni, gdy nie ma jeszcze szkodników, a gdy te się pojawią — są szybko niszczone.*

148 *W zorganizowanej przy udziale Terenowej Stacji Doświadczalnej Instytutu Ochrony Roślin w Nowym Sączu oraz w Spółdzielni Ogrodniczo–Pszczelarskiej „Ziemia Sądecka” hodowlę *Ph. persimilis* prowadzono w szklarniach na powierzchni 1 420 m², a hodowlę *Encarsia formosa* na powierzchni 4 410 m². Z hodowli tej w latach 1985–1988 uzyskano około 93 mln egzemplarzy *E. formosa* oraz około 20,4 mln egzemplarzy *Ph. persimilis*. W 1988 r. podjęto też hodowlę drapieżcy wciornastków gatunku *Amblyseius mckenziei*, S. Piątkowski, J. Siwek, L. Dudziak, S. Fałowski. Osiągnięcia, problemy produkcji i dystrybucji agrofagów w Spółdzielni Ogrodniczo–Pszczelarskiej, „Ziemia Sądecka”, „Zeszyty Problemowe Postępów Nauk Rolniczych” 1996, nr 393, 79–89.*

149 J.J. Lipa, S. Pruszyński, *Stan wykorzystania metod biologicznych...*, s. 1039.

150 J. Kowalska, S. Pruszyński (red.), *Metody i środki...*, s. 54.

151 Zob. www.ior.poznan.pl.

152 *Doskonałego przykładu dynamicznego rozwoju sposobu formułacji czynników biologicznych w preparacie handlowym dostarczają nicienie owadobójcze. W ciągu zaledwie kilku lat optymalizacja ich formułacji przeszła serię zmian od zawiesiny wodnej przeznaczanej do natychmiastowego wykorzystania, poprzez wilgotną piankę poliuretanową, żele poliakrylamidowe na siatkach z tworzyw sztucznych, granulaty silikonowe i sproszkowany wermikulit do sproszkowanych glinek mineralnych (kaolin, atapulgit) pozwalających na przechowywanie środka przez okres kilku miesięcy, tak M. Tomalak, D. Sosnowska. J.J. Lipa, *Tendencje rozwoju metod...*, s. 1654.*

2.9.4. Problemy prawne – opodatkowanie

Ustawodawca wskazuje, że dochód roczny z hodowli entomofagów ustala się na podstawie powierzchni upraw roślin żywicielskich w stosunku do tych zwierząt i od każdego metra kwadratowego rośliny żywicielskiej nakazuje ustalać dochód w wysokości 167,89 zł. Entomofagi z reguły hodowane są na roślinach żywicielskich, więc taki sposób obliczania opodatkowania ma pewne podstawy.¹⁵³ Jednak abstrahowanie od końcowego produktu może budzić wątpliwości. Poza tym możliwe i stosowane jest prowadzenie hodowli entomofagów na podłożach sztucznych¹⁵⁴ Uwagi te jednak nie mają obecnie praktycznego znaczenia wobec braku przemysłowej hodowli entomofagów w Polsce.

2.9.5. Wnioski

Zakres pojęcia entomofag jest szeroki. Nie do końca nadaje się ta kategoria do stosowania w prawie podatkowym. Obejmuje ona, obok roślin owadożernych (wtedy oczywiście musimy mówić o uprawie entomofagów), organizmy stosowane w ochronie biologicznej, ale również płazy i gady żywiące się owadami, które, jako takie, mogą być hodowane, ale z pewnością nie jako biologiczne środki ochrony roślin. Ustawodawca, z niezrozumiałych względów, wyodrębnił tylko jeden środek ochrony biologicznej roślin w postaci entomofagów, pomijając organizmy paszujące oraz akarifagi (organizmy niszczące roztocza).

Przedmiotem opodatkowania – jeżeli już musimy go wskazywać, winna być produkcja biologicznych środków ochrony roślin. I taka była prawdopodobnie intencja ustawodawcy, przy tworzeniu koncepcji opodatkowania entomofagów. Oddzielnym problemem winna być kwestia wspierania rodzimych producentów biologicznych środków ochrony roślin, jeżeli tacy się pojawiają.¹⁵⁵

2.10. Hodowla jedwabników

2.10.1. Zagadnienia wstępne

Jedwabnik morwowy (łac. *Bombyx mori* L.) to motyl nocny z rodziny Bombycidae.¹⁵⁶ Jego stadium larwalne (gąsienica) wytwarza kokon z włókna jedwabnego. Największe znaczenie, spośród około 70 gatunków jedwabników, ma jedwabnik morwowy.

153 Na temat metod hodowli zob. na przykład <http://www.syngenta-bioline.pl>: *Puparia osy hodowane są w ogromnych ilościach na roślinach tytoniu, po czym usuwane są z roślin i oczyszczane w specjalistycznym procesie opracowanym w centrum badawczo-rozwojowym Syngenta Bioline. Oczyszczone puparia umieszczane są następnie na specjalnych listkach zaprojektowanych do zawieszania na roślinach.*

154 M. Tomalak, D. Sosnowska, J.J. Lipa, *Tendencje rozwoju metod ...* s. 1653.

155 A. Aumiller: *W wielu krajach istnieje specjalny system wspomagania i promocji tych metod, np. system GMO pozwalający na dofinansowanie (nawet do 50%) przez państwo zakupu biologicznych środków. Poza tym produkty posiadające certyfikat "biologicznie chronione" zwykle są droższe i chętniej kupowane; tak interpretacja powołana w przypisie 139.*

156 *Zootechnika*, t. II, W. Herman, F. Klocek, J. Kulikowski (red.), s. 726.

Gatunek ten nie występuje obecnie w stanie dzikim, gdyż został całkowicie przystosowany przez człowieka do warunków sztucznych – hodowlanych. W wyniku długotrwałej selekcji i hodowli jedwabnik morwowy stał się niezdolny do samodzielnego życia.¹⁵⁷

Na skutek różnorodnego geograficznie rozmieszczenia gatunku *Bombyx mori* L. wytworzono w jego obrębie drogą selekcji ogromną liczbę ras przystosowanych do regionalnych warunków klimatycznych. Praktycznie każdy kraj, w którym prowadzona była hodowla jedwabnika, ma własne rasy.

2.10.2. Zastosowanie

Jedwab to włókno pochodzenia zwierzęcego¹⁵⁸ uzyskiwane z kokonów jedwabnika. Włókno jedwabne odznacza się szeregiem cennych cech – niezwykle dużą wytrzymałością na rozerwanie (prawie jednakową dla włókna suchego i wilgotnego), dużą elastycznością i rozciągliwością, złym przewodnictwem cieplnym i dużą higroskopijnością. Ogromne znaczenie mają walory estetyczne włókna – połysk, odporność na gnecenie, łatwość przyjmowania barwników.¹⁵⁹ Zastosowania jedwabiu to przede wszystkim przemysł odzieżowy, ale również szereg zastosowań w przemyśle (produkcja spadochronów, nici chirurgicznych itd.).

2.10.3. Hodowla

Jedwabnictwo jest jedną z najstarszych gałęzi produkcji rolnej.¹⁶⁰ Początek produkcji jedwabiu datuje się nawet na ponad 2000 lat przed naszą erą. Wiadomo, że około roku 600 p.n.e. posługiwano się krosnami do tkania wzorzystego, w I wieku p.n.e. zaczęto stosować mechaniczną owijkarkę jedwabiu z kokonów.¹⁶¹ Początek produkcji jedwabiu miał miejsce w Chinach, gdzie produkcja była bardzo rozpowszechniona, zaś jedwab był jednym z symbolów bogatego i niezwyklego Dalekiego Wschodu.

W Polsce produkcja jedwabników również była rozpowszechniona. Początki hodowli w Polsce datuje się na połowę XVII wieku. Pasy kontuszowe w XVII i XVIII wieku w Polsce, w tym słynne pasy śluckie wyrabiane w tkalni Radziwiłłów, robione były z jedwabiu i złota.¹⁶² Rozbiory Polski zahamowały rozwój jedwabnictwa. W okresie międzywojennym założono Centralną Doświadczalną Stację Jedwabniczą w Miłanówku, która propagowała hodowlę jedwabników w Polsce. Drugim ośrodkiem pro-

157 J. Kremky, *Biologia jedwabnika morwowego*, Warszawa 1966, s. 5 i nast.

158 Potocznie jedwab to nazwa tkanin uzyskiwanych z przędzy produkowanej z tego włókna.

159 Zob. J. Wąsowicz, *Jedwabniki*, Warszawa 1966, s. 3–4.

160 Szerzej o jedwabnictwie zob. J. Wąsowicz, *Jedwabniki*, Warszawa 1966.

161 Szeroko o historii produkcji jedwabiu M. Schoeser, *Silk*, Yale 2007, o roli jedwabnictwa w starożytnych Chinach Vainker *Chinese Silk: A Cultural History*, London 2004.

162 M. Taszycka, *Polskie pasy kontuszowe*, Kraków 1985.

dukcji jedwabiu i popularyzacji jedwabnictwa był Związek Hodowców Jedwabników w Polsce, z podległą mu spółdzielnią „Jedwabnik” w Poznaniu.

Po wojnie rozwój jedwabnictwa to przede wszystkim Centralne Zakłady Jedwabiu Naturalnego „Milanówek”. W latach 1960–1990 hodowlą jedwabnika morwowego i produkcją greny oraz uprawą morwy białej (*Morus alba* L.) odmiany Żółwińskiej Wielkolistej zajmował się Zakład Badawczy Jedwabiu Naturalnego IWN w Milanówku koło Warszawy. 22 lipca 1997 r. Zakłady Jedwabiu Naturalnego zostały sprywatyzowane – przejęła je Spółka z o.o. „Jedwab Polski”. Dziś jedwab jest wytwarzany ze znacznie tańszego surowca importowanego z Dalekiego Wschodu.¹⁶³

W 2004 roku, po likwidacji Zakładu Badawczego Jedwabiu Naturalnego w Milanówku, hodowla jedwabnika morwowego została przeniesiona do Zakładu Hodowli Jedwabnika i Uprawy Morwy ówczesnego Instytutu Włókien Naturalnych w Poznaniu. Na potrzeby tej hodowli, w Zakładzie Doświadczalnym Instytutu Włókien Naturalnych i Roślin Zielarskich w Pętrowie, została założona plantacja morwy białej odmiany Żółwińskiej Wielkolistej. Obecnie Instytut Włókien Naturalnych i Roślin Zielarskich w Poznaniu jako jedyna jednostka w Polsce prowadzi hodowlę zachowawczą jedwabnika morwowego.¹⁶⁴

Wychów gąsienic jedwabnika jest zajęciem sezonowym. Zajmuje około 5 do 6 tygodni w okresie letnim. W tym czasie gąsienica zjada ogromne ilości liści morwy i tworzy kokon, okręcając się wokół swojej osi ponad 40000 razy. Następnie kokon poddaje się działaniu wysokiej temperatury – z reguły zanurza we wrzątku, zaś z kokonów uzyskuje się jedwabną nitkę (nawet ponad 1,6 km). Nie jest to działalność wymagająca dużych inwestycji. Umożliwia pełniejsze wykorzystanie ziemi rolnej przez zasadzenia niewykorzystanych kawałków ziemi rolnej – brzegi rzek, rowy, pasy ziemi przy ogrodzeniach, drogach. Morwa w polskich warunkach klimatycznych czuje się bardzo dobrze, osiąga dobre przyrosty i wytwarza wystarczająco dużo liści na karmienie jedwabników.¹⁶⁵

Obecnie działalność w zakresie hodowli jedwabników w celach komercyjnych praktycznie nie jest prowadzona. Od momentu wejścia Polski do Unii Europejskiej polscy hodowcy jedwabników mogli ubiegać się o dopłaty w Agencji Rynku Rolnego. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o Agencji Rynku Rolnego i organizacji niektórych rynków rolnych¹⁶⁶ przewidywała jako zadanie agencji regulację rynku jedwabników w Polsce (art. 1 ust. 1 pkt 3). Zawierała też konkretne zadania dotyczące rynku jedwabników.¹⁶⁷ Celem mechanizmu dopłat dla hodowców jedwabników w ramach

163 <http://bibula.theproject.pl>

164 Informacje ze strony Instytutu Włókien Naturalnych i Roślin Zielarskich: <http://iwnirz.pl/>

165 Zob. W. Herman, F. Klocek, J. Kulikowski (red.), *Zootechnika*, t. III, Warszawa 1967, s. 725.

166 Tekst pierwotny Dz.U., Nr 42, poz. 386.

167 Art. 40 ust. 1 ustawy o Agencji Rynku Rolnego i organizacji niektórych rynków rolnych w pierwotnym brzmieniu: *W zakresie określonym przepisami Unii Europejskiej Prezes Agencji: 1) wydaje świadectwa autoryzacji przedsiębiorcom rozprowadzającym pojemniki z jajeczkami jedwabników; 2) przyjmuje wnioski producentów jedwab-*

Wspólnej Polityki Rolnej było wsparcie ich poprzez udzielanie dopłat do każdego pojemnika z greną zużytego do produkcji kokonów. Załącznik do zarządzenia nr 114/2007/Z Prezesa ARR z dnia 14.03.2007 r. precyzował szczegółowo warunki uczestnictwa w mechanizmie dopłat dla hodowców jedwabników.¹⁶⁸ Dopłaty dla hodowców jedwabników przyznawane miały być wyłącznie tym, którzy otrzymali swoje pojemniki z greną od autoryzowanych przedsiębiorców i pomyślnie zakończyli hodowlę. Jednak żaden z przedsiębiorców nie zarejestrował się, zgodnie z warunkami uzyskania dopłat w Centralnym Rejestrze Przedsiębiorców (CRP), prowadzonym przez ARR.¹⁶⁹ Nie było więc w Polsce podmiotu, który skorzystałby z dofinansowania na omawiane cele.¹⁷⁰

2.10.4. Opodatkowanie

Zgodnie z załącznikami do ustaw o podatku dochodowym działem specjalnym produkcji rolnej jest już produkcja kokonów powyżej 1 dm³. Stawki szacunkowe przewidziane w rozporządzeniu to 1 dm³ – 0,34 zł. Niestety, opodatkowanie jedwabników nie występuje z uwagi na brak przedmiotu opodatkowania – brak komercyjnej działalności w tym zakresie.

2.10.5. Wnioski

Obecnie jedwabniki hoduje się na całym świecie. W Polsce przed wojną istniało około 2000 ferm produkujących nić jedwabną, dziś praktycznie ich nie ma. Około 60% produkcji światowej wytwarzane jest w Chinach. W Polsce, pomimo dużych tradycji, hodowla jedwabników zanikła. Obecnie ma miejsce wyłącznie hodowla zachowawcza. Przede wszystkim konkurencja jedwabiu z Chin spowodowała nieopłacalność tego rodzaju działalności. Nawet wprowadzenie dopłat dla hodowców nie zmieniło nic w tym zakresie. Do skorzystania z nich nie było chętnych. Wobec braku komercyjnej produkcji kokonów jedwabników opodatkowanie w praktyce nie występuje. Hodowla jedwabników jest to interesująca, pożyteczna działalność, nieszkodząca środowisku, wręcz przeciwnie, na skutek nasad morwy uznać ją można za ekologiczną. Jest to z pewnością działalność, której rozwój należałoby wspierać, o ile jest on w Polsce wobec konkurencji światowej w ogóle możliwy.

ników o udzielenie dopłat; 3) wydaje decyzje w sprawie udzielenia dopłat; 4) wypłaca producentom jedwabników dopłaty; 5) przekazuje Komisji Europejskiej informacje dotyczące rynku jedwabników w zakresie zadań realizowanych przez Agencję.

168 Zasady uzyskiwania dopłat dla hodowców jedwabników w ramach WPR zob. M. Rędzisz, *Dopłaty dla hodowców jedwabników*, Biuletyn Informacyjny ARR Nr 6.192 z 2007 r., s. 30 i nast., www.arr.gov.pl.

169 Zob. sprawozdania z działalności ARR za rok 2005 i 2006, www.arr.gov.pl. Agencja w 2005 i w 2006 r. mogła realizować dopłaty dla hodowców jedwabników w odniesieniu do każdego zebranego pojemnika jaj jedwabników. Agencja nie dokonała autoryzacji przedsiębiorców produkujących pojemniki z greną, w związku z tym nie wpłynął żaden wniosek o dopłaty dla hodowców jedwabników.

170 Dyskusyjne jest tworzenie mechanizmu dopłat, tworzenie regulaminów, wzorów wniosków, szeregu dokumentów związanych z płatnościami bez rozpoznania rynku. Zaś rynek producentów pojemników z greną w Polsce nie istnieje. Od 2007 roku nie ma możliwości uzyskania dopłat z tytułu hodowli jedwabników, zob. pismo Komisji Europejskiej z dnia 25 maja 2007 r., AN D(2007) 13872, www.arr.gov.pl

2.11. Prowadzenie pasiek

2.11.1. Zagadnienia wstępne

Pszczoła miodna (*Apis Mellifera* L.) to gatunek należący do gromady owadów, rodziny pszczołowatych, rodzaju pszczoły.¹⁷¹ Znaczenie gospodarcze pszczół wiąże się przede wszystkim z produkcją miodu, ale coraz większe znaczenie ma rola pszczół w zapylaniu. Zgodnie z regulacją podatkową działem specjalnym produkcji rolnej jest prowadzenie pasiek. Pojęcie to nie budzi wątpliwości prawnych. Prowadzenie pasiek, hodowla i chów pszczół ma ogromną literaturę praktyczną,¹⁷² ale bardzo nieliczną literaturę prawniczą. Zgodnie z ustawą z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich pszczołę miodną (*Apis mellifera* L.) uznaje się za zwierzę gospodarskie.

2.11.2. Zastosowanie

Historia chowu pszczół sięga tysięcy lat wstecz. Wykorzystanie pszczół zaczęło się w neolicie. Te pożyteczne owady pojawiają się w literaturze sumeryjskiej i babilońskiej. Chów pszczół rozpowszechniony był w starożytnym Egipcie. Pierwsze hieroglify dotyczące pszczół datowane są na rok 3.500 przed naszą erą.¹⁷³ Od tego czasu pszczoły towarzyszą człowiekowi, wytwarzając miód, uważany powszechnie za produkt o ogromnym znaczeniu zdrowotnym.

Również w Polsce bartnictwo i później pasiecznictwo ma swoją długą i interesującą historię.¹⁷⁴ Już w 1614 r. wydany został pierwszy polski podręcznik hodowli pszczół – *Nauka koło pasiek* Walentego Kąckiego. Bartnicy byli na ogół ludźmi wolnymi, mieli prawo noszenia broni, polowania i rybołówstwa. W Rzeczypospolitej w XVI i XVII wieku funkcjonowały odrębne sądy bartne oraz zbiory praw bartnych.

Pszczelarstwo jest gałęzią rolnictwa o ogromnym znaczeniu. Miód traktowany jest coraz powszechniej nie tylko jako środek spożywczy spełniający całkowicie wymagania stawiane przed zdrową żywnością, ale i leczniczy. Wosk jest niezbędny w przemyśle farmaceutycznym, chemicznym, kosmetycznym, elektrotechnicznym. Coraz bardziej poszukiwane stają się inne produkty pszczele: pyłek, propolis

171 Szczegółowo o systematyce pszczół zob. J. Wilde *Systematyka pszczół* (w:) J. Prabucki (red.), *Pszczelnictwo*, Szczecin 1998, s. 67 i nast.

172 Zob. między innymi J. Wilde i J. Prabucki (red.), *Hodowla pszczół*, Poznań 2008 i literatura tam przytoczona. Z literatury prawniczej wspomnieć należy o książce K. Rozpary, *Wybrane zagadnienia prawne pszczelarstwa...*, Problematyce cywilnoprawnej poświęcony jest artykuł P. Hofmańskiego, *Kwalifikacja prawnorzeczowa roju pszczół...*

173 Szeroko na temat najdawniejszej historii pszczelarstwa, H. M. Ransome, *The Sacred Bee in Ancient Times and Folklore* New York 2004, por. też. E. Readicker–Henderson, *A short history of the Honey Bee*, London 2009.

174 Szeroko na temat rozwoju polskiego bartnictwa i przekształcania go w pasiecznictwo, J. Prabucki, *Historia pszczelarstwa*, (w:) J. Prabucki (red.), *Pszczelnictwo*, Szczecin 1998; również R. Wróblewski, *Polskie pszczelarstwo*, Wrocław 1999; A. Linke, *Pszczelnictwo*, Poznań 1956; zob. też o prawie bartnickim: K. Hermanowski, *Podstawy organizacyjno–prawne bartnictwa na Mazowszu*, „Sylwan” 1969, nr 11, s. 9–30 oraz K. W. Wójcicki, *Bartnictwo w dawnej Polsce. Z dawnych dziejów i wspomnień naszego stulecia*, Warszawa 1975.

(kit pszczeli), mleczko, jad. Po przerobieniu mają one bezpośrednie zastosowanie w medycynie. Jednak najbardziej znaczącą korzyścią z hodowli pszczół jest ich udział w zapylaniu roślin.

Przyjmuje się, że zyski z tego tytułu dla gospodarki są kilkakrotnie wyższe niż z uzyskanych produktów pszczelich.¹⁷⁵ Około 20% gruntów uprawnych w Polsce zajmują rośliny, dla których zapylanie przez owady jest niezbędne (m. in. gryka, owoce jagodowe, sady, słonecznik, lucerna, koniczyna) lub znacznie podnosi plony (m. in. rzepak, proso, gorczyca, mak, len, łubin żółty). Badania wykazały, że dobre zapyleenie tych roślin przy prawidłowo przeprowadzonych zabiegach agrotechnicznych powoduje wzrost plonów nawet o 50%.¹⁷⁶ Niewielkie jest znaczenie dzikich owadów zapylających, szczególnie w przypadku wielkoobszarowych monokultur. Pszczoły są jedynym owadem użytkowym, który można wykorzystać w sposób zorganizowany i planowy do zapylania roślin. W związku z tym powszechną praktyką winna stać się harmonijna współpraca między pszczelarzami, a plantatorami roślin.¹⁷⁷ Pszczelarstwo jest więc integralną częścią rolnictwa. Od jego kondycji zależy w dużej mierze wysokość plonów na 20% ziemi uprawnej w Polsce.

Na koniec października 2009 r.¹⁷⁸ było w Polsce 1.122.396 rodzin pszczelich. Najwięcej rodzin pszczelich znajdowało się w województwach: lubelskim, podkarpackim, warmińsko-mazurskim i małopolskim, a najmniej w podlaskim, opolskim i lubuskim. Średnie napszczenie w kraju, to jest liczba rodzin przypadających na km² wynosiła 3,68. W kraju było 44951 pszczelarzy. Większość z nich to osoby w wieku średnim i starszym. W 2008 r. produkcja miodu wynosiła około 18 tysięcy ton. Słabe wyniki ekonomiczne pasiek stanowią istotną barierę dla rozwoju pszczelarstwa.

2.11.3. Hodowla i chów pszczół

Pszczoły hoduje się w pasiekach. Pasieki to teren z ustawionymi ulami. Jako pasiekę określa się też zorganizowaną całość składającą się z uli, urządzeń pasiecznych, środków transportu, służących do pozyskiwania miodu oraz innych produktów

175 Zob. J. Guderska, *Użytkowanie pszczół (w:) Hodowla pszczół*, Warszawa 1983, s. 181: *Najczęściej można spotkać się ze zdaniem, że dochód z pasiek, jaki przynosi gospodarce narodowej miód i wosk, stanowi około 10 % dochodu uzyskiwanego z podniesienia plonów roślin zapylonych przez pszczoły. Niektórzy autorzy wyrażają nawet pogląd, że wartość pozyskanego miodu w stosunku do dochodu uzyskiwanego ze zwykłych plonów przedstawia się jak 1: 100* zob. też J. Majewski *Wartość zapylania upraw w województwie mazowieckim; próba szacunku* sggw.pl/czasopisma/pdf/PRS_2011_T11(26)_z1, s. 119: *zapylanie jest zabiegiem, który determinuje wielkość możliwych do uzyskania plonów. Wartość plonów uzyskanych z hektara plantacji dzięki zapytaniu oszacowano na od niespełna 600 zł w przypadku rzepaku, 2–9 tys. zł w przypadku większości roślin sadowniczych, do kilkunastu tysięcy złotych w przypadku sadu czereśniowego. Niewystarczająca liczba pni pszczelich powoduje straty w wielkości oraz jakości plonów. W przypadku województwa mazowieckiego oszacowano te straty, poniesione w 2009 r., w zależności od przyjętego wariantu na niemal 540 bądź 300 mln zł.*

176 J. Banaszak, *Pszczoły i zapylanie roślin*, Poznań 1987, s. 39–40.

177 O roli pszczół w zapylaniu szerzej J. Majewski, *Pszczelarstwo i jego rola dla rolnictwa polskiego*, „Roczniki Nauk Rolniczych Seria G” 2010, t. 97, z. 1.

178 Dane za P. Semkiw, P. Skubisa, *Evaluation of the economical aspects of polish beekeeping*, „Journal of Apicultural Science” 2010, vol. 54, no 2, s. 5–16.

pszczelarstwa. Pasieki stoją często na gruntach dzierzawionych, w przypadku pasiek wędrownych stałe należy mieć tylko miejsce na przezimowanie.¹⁷⁹

Zgodnie z ustawą o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt prowadzenie pasiek jest działalnością nadzorowaną. W związku z tym pszczelarz ma obowiązek na 30 dni przed sprowadzeniem pszczoł zawiadomić powiatowego lekarza weterynarii o lokalizacji pasieki. Osoba prowadząca pasiekę wpisywana jest do rejestru podmiotów prowadzących działalność nadzorowaną i od chwili wpisu jej działalność objęta jest nadzorem weterynaryjnym.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 16 grudnia 2005 r. o produktach pochodzenia zwierzęcego¹⁸⁰ powiatowy lekarz weterynarii, na obszarze swojej właściwości prowadzi rejestr zakładów obejmujący zakłady prowadzące sprzedaż bezpośrednią produktów pochodzenia zwierzęcego, w tym pasiek. Wniosek o wpis do rejestru zakładów oraz wnioski o zatwierdzenie zakładu należy złożyć w formie pisemnej, w terminie co najmniej 30 dni przed dniem rozpoczęcia planowanej działalności. Wpis jest szczególnie ważny z uwagi na to, iż jest on warunkiem ubiegania się o jakąkolwiek pomoc ze środków Unii Europejskiej.

Od kilku lat ogromnym problemem, przed którym stoi pszczelarstwo światowe, w tym również polskie, jest zespół masowego giniecia pszczoły miodnej (Colony Collapse Disorder, CCD).¹⁸¹ Pojawia się szereg wytłumaczeń – fale elektromagnetyczne, specyficzne rodzaje wirusów, pestycydy, stresy środowiskowe¹⁸², jednak brak jest do dziś przekonującego i uznanego powszechnie wyjaśnienia zjawiska znikania pszczoł. Jest to zjawisko bardzo niebezpieczne, mogące mieć katastrofalne skutki dla całego rolnictwa.

2.11.4. Opodatkowanie

Zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych podatkowymi działem specjalnym produkcji rolnej jest prowadzenie pasieki o liczbie uli przekraczającej 80. Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej stawka podatkowa wynosi 3,35 zł od ula. Pasieki są opodatkowane bez względu na rodzaj produktów uzyskiwanych z ula. Sprzedaż miodu, wosku, pierzgi, mlecza pszczelego, matek pszczelich nie jest opodatkowana oddzielnie.¹⁸³

179 Szerzej J. Wilde, *Gospodarka pasieczna*, (w:) J. Wilde i J. Prabucki (red.), *Hodowla pszczoł*, s. 203 i nast.

180 Dz.U. z 2006 r. Nr 17, poz. 127; zob. też rozporządzenie (WE) nr 853/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. ustanawiające szczególne przepisy dotyczące higieny w odniesieniu do żywności pochodzenia zwierzęcego Dz.U.UE 2004, L 139/55.

181 Szerzej A. Benjamin, B. McCallum, *A Word without bees*, London 2008.

182 Changes in transcript abundance relating to colony collapse disorder in honey bees (*Apis mellifera*) Reed M. Johnson, Jay D. Evans, Gene E. Robinson, and May R. Berenbaum, http://news.illinois.edu/websandthumbs/robinson.gene/0809pnas_ccd.pdf

183 Interpretacja indywidualna z dnia 8 października 2010 r. IBPBI/1/415-701/10/ZK, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach : o ile wskazana we wniosku produkcja miodu naturalnego prowadzona będzie w pasiece poniżej 80 ro-

2.11.5. Wsparcie unijne

Podstawowym celem Wspólnej Polityki Rolnej na rynku miodu jest rozwój branży pszczelarskiej osiągnięty poprzez poprawę warunków produkcji, jakości i zbytu produktów pszczelich. Wspieranie rynku miodu jest podyktowane zgodnie z założeniami programu potrzebą rozwoju terenów wiejskich oraz utrzymania równowagi ekologicznej, znacznym zróżnicowaniem warunków produkcji miodu na terenie Wspólnoty, dużym rozdrobnieniem produkcji i zbytu miodu, brakiem równowagi między podażą a popytem na miód na rynku Wspólnoty, rozprzestrzenianiem się w krajach członkowskich warrozy i chorób pokrewnych oraz problemami związanymi z ich zwalczaniem.

Obecnie realizowane są projekty w ramach mechanizmu "Wsparcie rynku produktów pszczelich" w sezonie 2012/2013.¹⁸⁴ Podmiotami uprawnionymi do składania projektów w ramach tego mechanizmu mogą być, w zależności od realizowanego działania: związki pszczelarskie, stowarzyszenia pszczelarzy, zrzeszenia pszczelarzy spółdzielnie pszczelarskie, grupy producenckie pszczelarzy, jednostki badawczo-rozwojowe zajmujące się problematyką pszczelarską.

W sezonie 2012/2013 można było ubiegać się o refundację kosztów poniesionych na przeprowadzenie szkoleń, kursów, konferencji, zakup sprzętu pszczelarskiego, zakup leków do zwalczania warrozy, dopuszczonych do obrotu na terenie Polski, zakup lawet do przewozu uli, zakup urządzeń laboratoryjnych, wykonanie analiz jakości miodu, zakup matek, pakietów, odkładów pszczelich oraz na wdrażanie programów badawczych.

2.11.6. Wnioski

Prowadzenie pasiek to jeden z najważniejszych działów specjalnych produkcji rolnej. Istotny ze względu na produkcję miodu, ale przede wszystkim ze względu na rolę pszczół jako podstawowych zapylaczy. Od ilości rojów pszczelich i ich kondycji zależy kondycja dużej części polskiego rolnictwa.¹⁸⁵

dzin, to działalność wykonywana przez Wnioskodawcę mieścić się będzie w przytoczonej powyżej definicji działalności rolniczej, nie będąc jednocześnie zaliczana do działów specjalnych produkcji rolnej. W takiej sytuacji od przychodów z tej działalności nie znajdują zastosowania przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jeżeli jednak przedmiotowa działalność będzie prowadzona w pasiece powyżej 80 rodzin, to będzie stanowić dział specjalny produkcji rolnej, a dochody uzyskiwane z tego źródła przychodów będą podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Zob. też interpretacja indywidualna z dnia 9 września 2005 r. Urząd Skarbowy w Suwałkach, US.III-415/21/130/05: sprzedaż miodu z własnej pasieki należy zakwalifikować do przychodów z działalności rolniczej, co w świetle art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oznacza, że dochody z tego źródła nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Oznacza to także, że przychodów tych nie dolicza się do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Bez znaczenia jest w tym przypadku fakt, w jakim miejscu następuje sprzedaż nieprzetworzonego (naturalnego) miodu.

184 Wnioski można było składać do 20 października 2012 r., www.arr.gov.pl

185 Główną rolę pszczół jest zapylanie roślin entomofilnych. Efekty zapylania roślin przez pszczoły są od kilku do nawet stukrotnie więcej warte niż produkty wytworzone przez pszczoły. Jest to powód znacznego wpływu pszczelarstwa na działalność rolniczą, zwłaszcza w ostatnich latach, gdy nastąpiło zmniejszenie się liczby dzi-

W Polsce warunki do hodowli pszczół nie są korzystne. Przeciętnie przez sześć miesięcy trzeba je dokarmiać, natomiast sezon trwa 3 miesiące. Nie ma porównania z warunkami panującymi na południu Europy, a tym bardziej w Ameryce Południowej, Północnej czy Afryce. Pasiek ubywa, pszczelarzy jest coraz mniej. Małe, kilku-pniowe pasieki upadły z powodu warrozy, choroby, która stanowi bardzo poważne niebezpieczeństwo, a występuje od kilkunastu lat. Nim pszczelarze nauczyli się zapobiegać warrozie, zmniejszyła się znacznie liczba rodzin pszczelich. Zmiana warunków ekonomicznych spowodowała zmniejszenie się opłacalności produkcji miodu. O ile przed 1990 r. cena miodu była równoważnością 5–6 kg cukru, o tyle obecnie ok. 2–3 kg.

Opodatkowanie takich rodzajów działalności jak pszczelarstwo powinno być zdecydowanie preferencyjne. Obecnie obciążenie nie jest wysokie, jednak należałoby rozważyć całkowite zwolnienie z opodatkowania działalności pszczelarskiej ze względu na jej istotność dla całego rolnictwa.

Na przykładzie pasiek widać wyraźnie niedostatki dotychczasowej definicji gospodarstwa rolnego, której podstawowym elementem jest ziemia. Nowoczesna pasieka jest zorganizowaną całością gospodarczą, która nastawiona jest na produkcję towarową. Nie powinno być wątpliwości, iż jest gospodarstwem rolnym.

2.12. Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym

2.12.1. Zagadnienia wstępne

Kategoria hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym została sprecyzowana w załącznikach do ustaw o podatkach dochodowych. Znajduje się tam tradycyjna produkcja zwierzęca, taka jak hodowla i chów krów, cieląt, bydła rzeźnego, tuczników, prosiąt i warchlaków, owiec, koni rzeźnych. Jest to typowa działalność rolnicza, prowadzona w gospodarstwach rolnych. Jednak ustawodawca umieścił w tej kategorii również działalność często bardziej hobbystyczną niż gospodarczą – taką jak hodowla ryb akwariowych, psów rasowych i kotów rasowych.

Sformułowanie *poza gospodarstwem rolnym* stanowi wyraźne określenie zakresu opodatkowania. Pojęcie *gospodarstwo rolne* rozumieć należy zgodnie z definicją z ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym. Przypomnieć należy, iż zgodnie z art. 2 ust. 1 powołanej powyżej ustawy za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1 [grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rol-

ko żyjących zapylaczy. W Polsce jest hodowanych zbyt mało rodzin pszczelich. Ich liczba nie pozwala na zapylenie w stopniu minimalnym głównych upraw roślin entomofilnych, ponieważ w 2009 r. brakowało ponad 1,5 mln pni pszczelich. Największy niedobór owadów zapylających był w regionach, w których uprawiano rzepak, a także w województwie mazowieckim. Tak J. Majewski, Pszczelarstwo i jego rola dla rolnictwa polskiego, „Roczniki Naukowe SGGW. Roczniki Nauk Rolniczych” 2010, t. 97, z. 4, s. 134.

nych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza] o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej.

Większość zwierząt wymienionych w analizowanej kategorii to zwierzęta gospodarskie. Zgodnie z ustawą o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich, są to: (art. 2 pkt 1):

- a) koniowate – zwierzęta gatunków: koń (*Equus caballus*) i osioł (*Equus asinus*),
- b) bydło – zwierzęta gatunków: bydło domowe (*Bos taurus*) i bawoły (*Bubalus bubalus*),
- c) jeleniowate – zwierzęta z gatunków: jelen ślachezny (*Cervus elaphus*), jelen sika (*Cervus nippon*) i daniel (*Dama dama*) utrzymywane w warunkach fermowych w celu pozyskania mięsa lub skór, jeżeli pochodzą z chowu lub hodowli zamkniętej, o których mowa w przepisach prawa łowieckiego, albo chowu lub hodowli fermowej,
- d) drób,
- e) świnię (*Sus scrofa*),
- f) owce (*Ovis aries*),
- g) kozy (*Capra hircus*),
- h) pszczoła miodna (*Apis mellifera*),
- i) zwierzęta futerkowe.

Natomiast zwierzętami gospodarskimi nie są psy, koty i ryby akwariowe. Zaliczyć je należy do kategorii zwierzęta domowe. Zgodnie z art. 4 pkt 17 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt zwierzęta domowe to zwierzęta tradycyjnie przebywające wraz z człowiekiem w jego domu lub innym odpowiednim pomieszczeniu, utrzymywane przez człowieka w charakterze jego towarzysza. Powyższa ustawa nie wymienia gatunków, jakie należą do zakresu tego pojęcia, ale z pewnością do zwierząt domowych zaliczyć należy psy i koty. Pewne wątpliwości może budzić taka kwalifikacja ryb akwariowych.

Z uwagi na niewystępowanie w praktyce opodatkowania jako działy specjalne produkcji rolnej innych kategorii niż hodowla koni, ryb akwariowych, psów rasowych i kotów rasowych, dalsze rozważania zostaną ograniczone do tych działalności.

2.12.2. Zastosowanie

Określenie hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym, nawet doprecyzowane przez załącznik mieści wiele różnych aktywności. Typowe zwierzęta gospodarskie

(np. krowy, prosięta) dostarczają między innymi mleko oraz mięso. itd. Zwierzęta takie jak psy, koty, ryby akwariowe służą głównie zaspokajaniu potrzeb innych niż gospodarze – rozrywkowych, towarzyskich, hobbystycznych.

Zauważyć należy, iż w tej kategorii faktycznie podlegać opodatkowaniu będzie hodowla i chów zwierząt niezaliczanych do typowej produkcji rolnej. Gdyż ta, ze względów praktycznych, ale również podatkowych, odbywać się będzie w gospodarstwach rolnych.

2.12.3. Hodowla i chów

W obecnym stanie prawnym, od 1 stycznia 2012 r., w związku ze zmianami w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt¹⁸⁶ (art. 10a) zabrania się:

- 1) wprowadzania do obrotu zwierząt domowych na targowiskach, targach i giełdach;
- 2) prowadzenia targowisk, targów i giełd ze sprzedażą zwierząt domowych;
- 3) wprowadzania do obrotu psów i kotów poza miejscami ich chowu lub hodowli.¹⁸⁷

Zabronione jest również rozmnażanie psów i kotów w celach handlowych z wyjątkiem rozmnażania w ramach hodowli zwierząt zarejestrowanych w ogólnokrajowych organizacjach społecznych, których statutowym celem jest działalność związana z hodowlą rasowych psów i kotów.

Zgodnie z ww. ustawą (art. 10b) zabrania się nabywania również:

- 1) zwierząt domowych na targowiskach, targach i giełdach;
- 2) psów i kotów poza miejscami ich chowu lub hodowli.

Zakaz nabywania psów i kotów poza miejscami ich chowu lub hodowli nie dotyczy nabycia psów i kotów od podmiotów prowadzących schroniska dla zwierząt oraz organizacji społecznych, których statutowym celem działania jest ochrona zwierząt.

Zgodnie z powyższą regulacją rozmnażanie w celach handlowych i obrót kotami i psami stał się działalnością ograniczoną dla określonych w ustawie podmiotów prowadzących hodowlę zarejestrowaną w ogólnokrajowych organizacjach społecznych, których statutowym celem jest działalność związana z hodowlą rasowych psów i kotów.. Ograniczenie możliwości prowadzenia działalności gospodarczej, poprzez konieczność rejestracji hodowli w bliżej nieokreślonych organizacjach społecznych, bez sprecyzowanych warunków dotyczących wymogów rejestracyjnych oraz trybu odwoławczego, uznać należy za budzące wątpliwości co do zgodności z zasadą swobody działalności gospodarczej

186 Tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 106, poz. 1002 oraz ustawa z dnia 16 września 2011 r. o zmianie ustawy o ochronie zwierząt oraz ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach Dz.U. Nr 230, poz. 1373.

187 Zakaz w tym punkcie nie dotyczy podmiotów prowadzących schroniska dla zwierząt oraz organizacji społecznych, których statutowym celem działania jest ochrona zwierząt.

Ograniczeniu podlega również prowadzenie hodowli lub utrzymywanie psa rasy uznawanej za agresywną. Taka działalność wymaga zezwolenia wydanego przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) właściwego ze względu na planowane miejsce prowadzenia hodowli lub utrzymywania psa na wniosek osoby zamierzającej prowadzić taką hodowlę lub utrzymywać takiego psa (art. 10 ustawy).

Chów i hodowla ryb w akwariach wyłączone są z rygorów weterynaryjnych wynikających z ustawy o ochronie zwierząt w sytuacji, gdy dokonywane są w ramach obiektów, które nie mają bezpośredniego kontaktu z wodami naturalnymi lub są wyposażone w system oczyszczania ścieków ograniczający, do dopuszczalnego poziomu, ryzyko przeniesienia chorób zakaźnych tych zwierząt do wód naturalnych.¹⁸⁸

2.12.4. Opodatkowanie

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej normy szacunkowe dla dochodu z hodowli i chowu innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym wynoszą:

a) krowy powyżej 5 sztuk	1 sztuka	335,76 zł,
b) cielęta powyżej 10 sztuk	1 sztuka	70,53 zł,
c) bydło rzeźne powyżej 10 sztuk (z wyjątkiem opasów)	1 sztuka	36,91 zł,
d) tuczniaki powyżej 50 sztuk	1 sztuka	41,98 zł,
e) prosięta i warchlaki powyżej 50 sztuk	1 sztuka	16,79 zł,
f) chów i hodowla owiec powyżej 10 sztuk	od 1 matki	6,73 zł,
g) tucz owiec powyżej 15 sztuk	1 sztuka	10,07 zł,
h) konie rzeźne	1 sztuka	503,69 zł,
i) konie hodowlane	1 sztuka stada podstawowego	402,95 zł,
j) hodowla ryb akwariowych powyżej 700 dm ³ objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi	1 dm ³	1,51 zł,
k) hodowla psów rasowych	1 sztuka stada podstawowego	45,35 zł,
l) hodowla kotów rasowych	1 sztuka stada podstawowego	16,79 zł.

188 Art. 12 a ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt, tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 106, poz. 1002.

Dla określenia zakresu opodatkowania danej działalności w analizowanym zakresie kluczowe jest sformułowanie *poza gospodarstwem rolnym*. W ustawach o podatkach dochodowych przez gospodarstwo rolne rozumie się gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym. Ustawa o podatku rolnym definiuje gospodarstwo rolne jako użytki rolne przekraczające 1 ha (1 ha przeliczeniowy), będące własnością lub znajdujące się w posiadaniu danego podmiotu. W związku z tym, jeżeli rolnik prowadzi działalność w postaci hodowli i chowu zwierząt wymieniowych powyżej (krów, cieląt, prosiąt itd.), to niezrozumiałe byłoby, gdyby prowadził taką działalność na gruncie o powierzchni mniejszej niż 1 ha użytków rolnych (1 ha przeliczeniowy). W takiej sytuacji nie podlega przecież żadnemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego, gdyż prowadzi hodowlę w ramach gospodarstwa rolnego. Dlatego kategorie a) do h) praktycznie nie występują w opodatkowaniu, gdyż hodowla i chów tych zwierząt prowadzone są w ramach gospodarstwa rolnego. W innym wypadku działalność taka generowałaby zupełnie niepotrzebne obciążenia podatkowe, których bardzo łatwo uniknąć. Podkreślić należy, iż rolnik nie musi być właścicielem gruntu, wystarczy, iż wydzierżawi użytki rolne o właściwej powierzchni.

Inaczej jest w przypadku działalności w postaci hodowli i chowu gatunków zwierząt wymienionych w podpunktach od i) do l). W przypadku działalności w zakresie koni hodowlanych, jeżeli prowadzona jest ona w większym zakresie, to z natury swojej wymaga większej przestrzeni niż 1 ha użytków rolnych.¹⁸⁹ W przypadku działalności prowadzonej na mniejszą skalę – raczej hobbystycznej niż gospodarczej, może dojść do opodatkowania. W przypadku hodowli ryb akwariowych, hodowli kotów i psów rasowych – działalność taka z reguły będzie opodatkowana. Jest to działalność w większości przypadków prowadzona w niewielkiej skali, natomiast skala przewidziana w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zakłada, iż opodatkowanie zaczyna się od 2 sztuk stada podstawowego.

Natomiast jeżeli hodowla psów i kotów rasowych oraz ryb akwariowych będzie prowadzona w gospodarstwie rolnym, opodatkowanie nie wystąpi. Wielkość opodatkowania zależy więc, w przypadku ryb akwariowych, od tego, gdzie stoi akwarium. Uznać należy, iż nie jest to właściwe rozwiązanie ustawowe.

189 *Jeżeli [...] hodowla koni odbywa się w gospodarstwie rolnym to dochody uzyskane z tej hodowli, niestanowiące dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.* Informacja o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, PDII.415/II/13/2004 Urząd Skarbowy w Żywcu z dnia 31 maja 2004, <https://sip.mf.gov.pl>. Podobnie *Wnioskodawca w ramach prowadzonego gospodarstwa rolnego poza uprawą roli zajmuje się również hodowlą koni. Posiada kłaczę i źrebkią przeznaczone na sprzedaż oraz ogiera, który jest wykorzystywany jako reproduktor dla kłaczki będącej własnością Wnioskodawcy. Wnioskodawca zamierza tym ogierem kryć także kłaczę innych hodowców, za co będzie otrzymywał niewielkie opłaty. Reasumując, stwierdzić należy, że działalność wykonywana przez Wnioskodawcę – rolnika prowadzącego gospodarstwo rolne mieści się w przytoczonej powyżej definicji działalności rolnej, nie będąc jednocześnie zaliczana do działów specjalnych produkcji rolnej. W konsekwencji do przychodów z tej działalności nie znajdują zastosowania przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.* Interpretacja indywidualna z dnia 15 maja 2009 r. Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB1/415-220/09-3/KS.

Nie ma zatem innego usprawiedliwienia dla objęcia opodatkowaniem powyższych kategorii rolników prowadzących działalność hodowlaną niż życiowa niezaradność. Wystarczy być właścicielem lub nawet dzierżawcą gruntów o powierzchni powyżej 1 ha (1 ha przeliczeniowego), aby nie płacić żadnego podatku z tego tytułu, szczególnie iż produkcja tego rodzaju z natury swojej prowadzona jest w stosunkach wiejskich i wymaga powierzchni łąk i użytków zielonych do wypasania krów, do zbierania paszy itd. Natomiast w przypadku dużych produkcji fermowych, chociażby tuczników, opartych na paszach zewnętrznych, grunt rolny jest wyłącznie miejscem posadowienia danego zakładu. Trudno dostrzec różnicę w funkcjonowaniu ferm drobiu i ferm tuczników (oprócz oczywiście przedmiotu chowu), natomiast zasady opodatkowania są zupełnie różne. Ferma drobiu opodatkowana jest bez względu na to, czy jest prowadzona w ramach gospodarstwa rolnego, natomiast ferma tuczników opodatkowana po prostu nie będzie, gdyż nigdy nie będzie prowadzona poza gospodarstwem rolnym.

Inna sytuacja jest w przypadku ryb akwariowych, hodowli psów rasowych i hodowli kotów. Znow ustawodawca wykazuje się niekonsekwencją terminologiczną, zapominając o chowie ryb, kotów i psów. Jest to najczęściej działalność biznesowo-hobbystyczna, do której nie potrzeba powierzchni i która może być prowadzona w miastach. Te kategorie jak najbardziej spełniają domniemane wymagania ustawodawcy stawiane działom specjalnym. Mogą być wysokodochodowe, wymagają dużo pracy, nie jest potrzebny grunt. Natomiast opierają się na procesach biologicznych, co warunkuje uznanie za dział specjalny. Pojawia się jednak pytanie, po co uzależniać opodatkowanie hodowli psów, kotów i ryb akwariowych od miejsca jej prowadzenia.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji psów rasowych i kotów rasowych. Hodowle psów i kotów nie podlegają regulacjom dotyczącym hodowli zwierząt gospodarskich.¹⁹⁰ Jak stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 12 maja 2010 r., kwestia hodowli psów rasowych oraz rozstrzygnięcia o ich czystości rasowej pozostawiona została przez ustawodawcę poza sferą regulacji prawnej. Wydawaniem zaświadczeń dotyczących czystości rasowej psów zajmują się m.in. organizacje zrzeszające osoby hodujące tego rodzaju psy. System ten znakomicie działa bez nadzoru i ingerencji organów administracji publicznej.¹⁹¹

190 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 maja 2010 r., IV SA/Wa 346/10, (z uzasadnienia): *Podmiot zajmujący się hodowlą psów nie może prowadzić ksiąg hodowlanych, o których mowa w art. 2 pkt 13 ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich*, Lex nr 785820.

191 Zob. też Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu interpretacja indywidualna z dnia 12 sierpnia 2009 r., ILPB1/415-668/09-2/IIIM, <https://sip.mf.gov.pl>: *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera definicji „hodowla psów rasowych” i nie rozróżnia czy pies rasowy musi mieć rodowód, czy też nie. Zatem, mając na uwadze cytowane wyżej przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przedstawiony stan faktyczny, należy stwierdzić, że hodowla psów rasowych podlega zgłoszeniu i opodatkowaniu jako dział specjalne produkcji rolnej. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że określenie wymogów jakie powinny być spełnione w zakresie hodowli psów, jak i kwalifikacji hodowlanych oraz praw i obowiązków hodowcy nie mieści się w ramach określonych art. 14b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, w myśl którego minister właściwy do spraw finansów publicznych na pisemny wniosek zainteresowanego (w jego indywidualnej sprawie) wydaje pisemną interpretację*

Opodatkowanie ryb akwariowych dotyczy hodowli tych ryb. Prawo nie definiuje pojęcia ryb akwariowych. Natomiast interpretacje organów skarbowych idą w kierunku stwierdzenia, iż ryba akwariowa to ryba, która jest hodowana w akwarium, niezależnie od dalszego jej losu – na przykład przeznaczenia do oczek wodnych.¹⁹² Opodatkowanie dotyczy tylko ryb, nie innych organizmów mogących żyć w akwariach, takich jak ślimaki, krewetki itd.

Prowadzenie działalności w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w ustawach o podatku dochodowym nie podlega opodatkowaniu.¹⁹³

2.12.5. Wnioski

Podkreślić należy, iż sformułowanie *poza gospodarstwem rolnym* powoduje, iż opodatkowanie chowu krów, cieląt, bydła rzeźnego, tuczników, prosiąt i warchlaków, owiec, koni rzeźnych jako działów specjalnych produkcji rolnej w praktyce nie występuje. Pozostałe rodzaje działalności to działalność nastawiona na zysk – sprzedaż na rynku detalicznym. Ustawodawca stworzył fikcję prawną opodatkowania działalności typowo rolniczej, wymagającej z reguły ziemi jako źródła paszy, jako dział specjalny, w przypadku gdy produkcja prowadzona będzie na obszarze nieprzekraczającym 1 ha przeliczeniowego (1 ha gruntów rolnych). Ta konstrukcja jest zupełnie niezyciowa i niepotrzebna.

Nie wiadomo jednak, dlaczego ustawodawca nie opodatkował hodowli krewetek, żółwi wodnych i innych organizmów sprzedawanych w sklepach akwarystycznych. Ze zwierząt domowych wybrał psy i koty, pomijając chomiki, świnki morskie, czy też węże i pająki. Wybiórcze działanie ustawodawcy szczególnie widać w przypadku ostatniej kategorii zaliczanej do działów specjalnych produkcji rolnej – hodow-

przepisów prawa podatkowego. W związku z powyższym tut. Organ informuje, że kwestie dotyczące warunków i wymogów hodowlanych regulują przepisy niepodatkowe – Regulamin Hodowli Psów Rasowych wprowadzony na podstawie § 28 pkt 10 Statutu Związku Kynologicznego w Polsce.

- 192 Interpretacja indywidualna z dnia 5 kwietnia 2011 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, IBPBI/1/415–1298/10/WR, <https://sip.mf.gov.pl>: *Odnosząc się do przychodów, jakie Wnioskodawca zamierza uzyskiwać z hodowli ryb akwariowych, zaznaczyć należy, iż w ww. Tabeli rodzajów i rozmiarów działów specjalnych produkcji rolnej oraz norm szacunkowych dochodu rocznego, pod poz. 15 lit. j, ujęto hodowlę ryb akwariowych powyżej 700 dm³ objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi. Powyższy zapis jest jednoznaczny i dotyczy hodowli wszystkich ryb akwariowych. Wbrew twierdzeniu Wnioskodawcy obowiązujące w ww. zakresie regulacje prawne nie uzależniają kwalifikacji przychodów uzyskiwanych z hodowli ryb akwariowych do przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, bądź do przychodów z działalności rolniczej w zależności od tego, czy ryby po ich wyhodowaniu będą żyły wyłącznie w akwariach, czy też poza nimi, np. w oczkach wodnych. Zauważyć przy tym należy, iż chociaż nie każda ryba żyjąca w akwarium może żyć w oczku wodnym, to każda ryba żyjąca w oczku wodnym może żyć w akwarium. W konsekwencji, sprzedając rybę z przeznaczeniem do oczka wodnego, Wnioskodawca nie ma żadnej pewności, iż ryba ta nie będzie żyć w akwarium.*
- 193 Urząd Skarbowy w Siemianowicach Śląskich 27 lutego 2004 r. USPDI–415–4–04 informacja o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, <http://interpretacje-podatkowe.org>: *Hodowla psów rasowych została wykazana w poz. 15 lit. k Tabeli rodzajów i rozmiarów działów specjalnych produkcji rolnej oraz norm szacunkowych dochodu rocznego (rozp. Ministra Finansów z 28.11.2003 roku opublikowane w Dz.U. Nr 203, poz. 1970) stanowiącej zał. nr 2 do ww. ustawy. Jednakże w myśl art. 2 ust. 3a ww. ustawy o podatku dochodowym nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy. Jeżeli zatem posiada Pan 1 szt. stada podstawowego psów rasowych (psa reproduktora) to dochód uzyskany z tego tytułu nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym.*

li i chowu zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Jedwabniki – których chów nie występuje w Polsce obecnie – są opodatkowane, zaś ślimaki¹⁹⁴ czy żółwie – nie są. A skala tych działalności może być poważna.¹⁹⁵ Nie wiadomo, dlaczego ustawodawca nie wspomina o kozach – zaraz po psie i owcach udomowionym zwierzęciu około 9000 lat przed naszą erą i nadal będących przedmiotem chowu w Polsce.¹⁹⁶

3. Podsumowanie

Działy specjalne produkcji rolnej to rodzaje produkcji zupełnie nieporównywalne. Zalicza się do nich działalność, taką jak uprawy szklarniowe, chów drobiu, czy chów zwierząt futerkowych, prowadzoną przez z reguły duże jednostki gospodarcze. Obok znajdują się rodzaje działalności, które nie występują w ogóle w Polsce – jedwabnictwo, hodowla entomofagów. Gdzieś pośrodku znajdziemy działalność gospodarczo–hobbystyczną, taką jak hodowla psów i kotów rasowych, hodowla ryb akwariowych. Poza zakresem opodatkowania znajdują się ogromne fermy tuczników, cieląt itd., gdyż, mimo iż znajdują się one w wyliczeniu ustawowym, nie są działami specjalnymi, gdy prowadzone są w ramach gospodarstwa rolnego. To sformułowanie powoduje, iż ogromne przedsiębiorstwa rolne zajmujące się produkcją zwierzęcą znajdują się poza systemem podatkowym.

Trudno dostrzec prawidłowość w zaliczeniu danych rodzajów działalności do działów specjalnych produkcji rolnej. Wyliczenie ma głównie charakter historyczny i robi wrażenie przypadkowego. Minęło ponad dwadzieścia lat od ustalenia katalogu rodzajów działalności i zmiany, które zaszły w polskim rolnictwie, spowodowały, iż znacznie się on zdezaktualizował. Z dzisiejszego punktu widzenia trudno znaleźć wyjaśnienie, dlaczego hodowla dżdżownic jest działem specjalnym, zaś hodowla ślimaków nie. Dlaczego hodowla ryb akwariowych jest działem specjalnym, zaś hodowla krewetek nie jest. Dlaczego ustawodawca opodatkowuje chów owiec, natomiast nie chów kóz. Takich pytań zadawać można wiele. Do kolejnych istotnych zagadnień należy zachowanie kategorii hodowli i chowu zwierząt poza gospodarstwem rolnym, gdy oczywiste jest, iż w przypadku wysokodochodowej działalności zawsze, ze względów podatkowych, znajdzie się ona w gospodarstwie rolnym.

Nadal w zestawieniu znajdują się rodzaje produkcji niewystępujące w Polsce, takie jak hodowla entomofagów lub jedwabników. W podobny sposób ustawodawca traktuje działalność ogromnie pożyteczną dla całego rolnictwa, taką jak prowadzenie

194 Zob. G. Sowiński, R. Wąsowski, *Chów ślimaków*, Olsztyn 2000, też P. Cieślak, *Pająki ptaszniaki*, Warszawa bd.

195 A. Maluta, *Żółwie wodno–łądowe. Hodowla i choroby*, Warszawa 2005. Zgodnie z danymi przytoczonymi przez autora w latach 1994–1997 sprzedano około 448 tys. żółwi w Polsce (s. 15). Zaznaczyć należy, iż większość żółwi pochodziła z eksportu i jeżeli nie była przetrzymywana przez okres 2 miesięcy zgodnie z art. 2 ustaw o podatku dochodowym, nie jest to działalność rolnicza, więc podlega opodatkowaniu.

196 R. Niżnikowski, Z.M. Kowalski, E. Strzelec, *Chów kóz*, Warszawa 2007, s. 7.

pasiek i typowo przemysłową działalność, raczej zanieczyszczającą środowisko, taką jak chów zwierząt futerkowych.

Normy szacunkowe opodatkowania rosną w sposób chaotyczny. Uzależnienie od teoretycznie obiektywnego czynnika – wskaźnika wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej – powoduje ogromne wahania w poziomie opodatkowania. Roczny wzrost norm szacunkowych o 15% lub spadek o 10% to norma przy takim sposobie wyznaczania podstawy opodatkowania. Tego rodzaju niepewność poziomu opodatkowania, ogromne zmiany wysokości norm szacunkowych, nie są sytuacją właściwą, szczególnie w przypadku produkcji rolnej, odbywającej się w określonych biologicznych cyklach produkcyjnych, wymagającej planowania dłuższego niż rok. Natomiast normy szacunkowe dochodu obowiązujące w roku 2013 zostały ogłoszone przez Ministra Finansów 13 listopada 2012 roku. I zgodnie z rozporządzeniem wzrosły o 15,9% w stosunku do roku ubiegłego. Można mieć poważne wątpliwości co do konstytucyjności tego rodzaju rozwiązania.

Zgodnie z zasadą uzależnienia wysokości norm szacunkowych dochodu od wskaźnika wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej wzrosły one od 2003 roku, od kiedy wprowadzono taki sposób waloryzacji, o około 40%. Jednak niektóre normy, ze względu na sposób zaokrąglania należności podatkowej (art. art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej) nie zmieniły się. I prawdopodobnie nie zmienią się w przyszłości. Dotyczy to norm szacunkowych dochodu z wylęgarni kurcząt i kaczek oraz hodowli białych myszek laboratoryjnych, które będą w 2013 roku (i pewnie również w następnych latach) takie same jak w 2012 r. A wynoszą one odpowiednio 1 grosz (od 1 kurczęcia) i 2 grosze (od 1 kaczki i 1 białej myszy laboratoryjnej).

Progi, powyżej których ustawodawca uznaje daną działalność za dział specjalny produkcji rolnej, ustalone są na bardzo niskim poziomie. Obejmują swoim zakresem działalność, która powinna być traktowana jako hobbystyczna, nie gospodarcza. Na przykład hodowla dwóch kotów rasowych, czy chów dżdżownic w skrzynce o powierzchni powyżej 1 m² staje się już podstawą do opodatkowania.

Wielkości norm szacunkowych, od których zaczyna się opodatkowanie, nie są wybrane z jakimkolwiek zamiarem. Są to wartości przypadkowe i nie mają nic wspólnego z analizą ekonomiczną, realizacją celów ustawodawcy itd. Należy uznać, iż oparcie opodatkowania o bardzo niskie progi startowe nie ma gospodarczego sensu. Obciążenie działalności hobbystycznej w postaci hodowli dwóch kotów rasowych przy założeniu szacunkowej wielkości dochodu w wysokości 16,79 zł rocznie od kota nie przynosi zysku budżetowi państwa, ani nie ma sensu ekonomicznego. Tworzenie do tego oddzielnej instytucji nie jest potrzebne, szczególnie że w zdecydowanej większości przypadków dochód tak osiągnąć się będzie w kwocie zwolnionej z opodatkowania.

Wielkości działów specjalnych produkcji rolnej nie są określone według jakiegokolwiek systemu. Wyznaczone są w sposób abstrahujący od opłacalności produkcji. Trudno dopatrzeć się prawidłowości w opodatkowaniu hodowli tuczu owiec powyżej 15 sztuk, co ma przynieść według stawek obowiązujących w 2013 roku $8,69 \text{ zł} \times 15 = 130,35 \text{ zł}$ za 15 owiec. Podobnie przy hodowli psów rasowych dochód szacunkowy to: $2 \times 39,13 \text{ zł}$. Taka sytuacja nie ma nic wspólnego z towarową produkcją rolną. Trudno porównać dział specjalny w postaci hodowli tuczników powyżej 50 sztuk, czyli produkcję, którą możemy nazwać już produkcją towarową, do hodowli psów rasowych, gdy za dział specjalny uważamy dwa psy. I poziom dochodowości jest różny, i sens gospodarczy. Dział specjalny powinien być odpowiednikiem towarowego gospodarstwa rolnego w zakresie specjalistycznej produkcji rolnej, nie sposobem na opodatkowanie hobbystów mających akwarium o pojemności 700 litrów.

Katalog działalności zaliczanych do działów specjalnych powinien być zdecydowanie zmieniony. Jednak najwłaściwszym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie i objęcie nim przedsiębiorstw rolnych, w tym zajmujących się produkcją specjalistyczną. Doświadczenia związane z funkcjonowaniem opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej powinny być wskazaniem do stworzenia systemu opodatkowania całego rolnictwa. Do takich rozwiązań należy zaliczyć opodatkowanie według norm szacunkowych i możliwość wyboru przez podatnika opodatkowania na zasadach ogólnych.

Rozdział V

POZOSTAŁE PODATKI OBCIĄŻAJĄCE PODMIOTY PROWADZĄCE DZIAŁY SPECJALNE PRODUKCJI ROLNEJ

1. Podatek od towarów i usług

1.1. Zagadnienia wstępne

Podatek od towarów i usług został wprowadzony w Polsce ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym,¹ z dniem 1 maja 2004 r. zastąpioną ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.² Konstrukcja podatku od towarów i usług w Polsce oparta jest na rozwiązaniach europejskich, w szczególności VI dyrektywie Rady Wspólnot Europejskich z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG).³ Od 1 stycznia 2007 VI dyrektywę VAT zastąpiła dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.⁴

Istotą podatku od towarów i usług jest możliwość jego odliczania we wszystkich fazach obrotu, prócz ostatniej, w której dany towar trafia do konsumenta i jest z ob-

-
- 1 Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.
 - 2 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.
 - 3 VI dyrektywa Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, Dz.U. UE L 1997, Nr 145, s. 1, zwana dalej VI dyrektywą.
 - 4 Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. UE L 2006, Nr 347, s. 1, zwana dalej dyrektywą 2006/112/WE.

rotu wyłączany. Podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Podatkiem od towarów i usług objęta jest odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport i import towarów, jak również wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług podstawą opodatkowania jest obrót, to jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Obrotem jest także otrzymana dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana z dostawą lub świadczeniem usług.

Do dnia 4 września 2000 r. rolnictwo poprzez system wyłączeń i zwolnień pozostawało wyłączone z działania ustawy o podatku od towarów i usług. Rolnik stykał się z tym podatkiem jedynie jako osoba płacąca VAT w cenie zakupionych towarów, bez żadnej możliwości odliczenia.⁵ Do działalności rolniczej od towarów i usług został wprowadzony ustawą z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej.⁶

1.2. Aktualna regulacja

1.2.1. Zagadnienia wstępne

Obecnie obowiązująca ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (ustawa o VAT) wprowadza w art. 43 ust. 1 pkt 3 zwolnienie od podatku dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywanej przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego. Zwolnienie to zawiera szereg definicji, które wymagają wyjaśnienia oraz odniesienia do sytuacji podmiotu prowadzącego działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej.

5 Szerzej o stanie prawnym przed wprowadzenia podatku od towarów i usług w rolnictwie, A. Michalski, *VAT w rolnictwie*, Warszawa 2000, s. 6 i nast.

6 Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej, Dz.U. Nr 68, poz. 805, szerzej o wprowadzeniu podatku VAT w rolnictwie J. Zubrzycki, *VAT w rolnictwie*, Wrocław 2000; W. Sasin, *VAT w rolnictwie leśnictwie i rybołówstwie*, Skierniewice 2000; D. Polakowski, *VAT od produktów rolnych i niskoprzetworzonej żywności wprowadzony od 4.09.2000 r.*, Warszawa 2000. Zob. też wpływ rozwiązań unijnych, J. Kiszka, *Opodatkowanie rolnictwa podatkiem od wartości dodanej i ich implikacje dla zmian polskiej regulacji VAT*, „Prawo Unii Europejskiej” 2000, Nr 5, s. 2–7.

1.2.2. Pojęcie podatnika

Zgodnie z art. 15 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Przez działalność gospodarczą ustawa rozumie zaś wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz **rolników**, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złoży naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne.⁷ W przypadku rolników, zgodnie z art. 96 ust. 3 ustawy o VAT, złożenie zgłoszenia jest fakultatywne, jeżeli wykonują wyłącznie czynności zwolnione na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, tj. będąc rolnikiem ryczałtowym, dokonują dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub będąc tym rolnikiem, świadczą usługi rolnicze.

1.2.3. Działalność rolnicza

Zgodnie z art. 15 ustawy o VAT działalność gospodarcza to wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Definicja ta określa mianem podmiotów wykonujących działalność gospodarczą między innymi rolników. Ustawa o VAT zawiera także własną definicję działalności

7 Zob. art. 96 ustawy o VAT: 1. Podmioty, o których mowa w art. 15, są obowiązane przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, z zastrzeżeniem ust. 3. 2. W przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych. 3. Podmioty wymienione w art. 15, zwolnione od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 lub wykonujące wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 i art. 82 ust. 3, mogą złożyć zgłoszenie rejestracyjne. Oraz art. 113 ustawy o VAT: 1. Zwalnia się od podatku podatników, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150.000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku. 9. Podatnik rozpoczynający w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności określonych w art. 5 jest zwolniony od podatku, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty określonej w ust. 1. lub wykonujące wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 i art. 82 ust. 3, mogą złożyć zgłoszenie rejestracyjne.

rolniczej. Przez działalność rolniczą ustawa⁸ rozumie produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin *in vitro*, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.01.13) oraz bambusa (PKWiU 02.01.42–00.11), a także świadczenie usług rolniczych.⁹

Pojawiają się tylko drobne różnice w definicjach. W definicji z ustaw o podatkach dochodowych jest *hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników*, w ustawie o VAT mamy *chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników*. Pojęcie działalności rolniczej rozszerzone jest w zakresie działów specjalnych o *chów*.

Ustawa o VAT powtarza więc z drobnymi zmianami definicję z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, odwołując się do tam również wyliczonych rodzajów produkcji, mieszczących się w pojęciu działów specjalnych produkcji rolnej. Ustawa nie zawiera odrębnej definicji działów specjalnych – w konstrukcji opodatkowania taka definicja nie jest potrzebna. Jednak poszczególne działy specjalne wymienione są w definicji działalności rolniczej. W ustawie o VAT nie ma jednak określenia minimalnych rozmiarów produkcji tak jak w ustawach o podatkach dochodowych – co za tym idzie, pojęcie to jest dużo szersze.

Uznać należy, iż działalność rolnicza jest działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT. Była nią zarówno na gruncie VI dyrektywy,¹⁰ jak również powinna być za taką uznawana zgodnie z obowiązującą obecnie i przewidującą podobne rozwiązania dyrektywą 2006/112/WE.¹¹ Działalnością rolniczą jest również działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej.

8 Art. 2 p. 15 ustawy o VAT.

9 Na temat pojęcia działalności rolniczej zob. rozdział III niniejszej pracy.

10 Zgodnie z art. 2 pkt 1 VI dyrektywy Rady opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje. Podatnikami – zgodnie z art. 4 ust. 1 VI dyrektywy Rady – jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy rezultaty takiej działalności. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych.

11 Zgodnie z art. 2 ust. 1it. a) i c) dyrektywy 2006/112/WE opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim cha-

1.2.4. Definicja gospodarstwa rolnego

Gospodarstwem rolnym, w rozumieniu ustawy, jest gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, a gospodarstwem leśnym – gospodarstwo prowadzone przez podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku leśnym. Ustawodawca odwołuje się więc do powszechnie używanej, choć nieadekwatnej do wielu sytuacji, definicji gospodarstwa jako gruntu o określonej powierzchni – jak w podatku rolnym.

Użycie tej konstrukcji jest wyrazem tendencji ustawodawcy, by bardzo zawężoną definicję z ustawy o podatku rolnym stosować w przepisach podatkowych, które odnoszą się do nieadekwatnych, do tak ograniczonego pojęcia, sytuacji prawnych. W przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych i ustawy o podatku od spadków i darowizn pojęcia gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o podatku rolnym używa się do regulacji obrotu nieruchomościami, natomiast przy podatku od towarów i usług – do dostawy towarów. Jednak kontekst zastosowania definicji gospodarstwa rolnego w ustawie o VAT jest jeszcze inny. W art. 2 pkt 20 omawianej ustawy ustawodawca definiuje produkty rolne jako towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim. Tak więc pojęcie gospodarstwa rolnego użyte jest jako składnik pojęcia produktu rolnego. Jednocześnie użycie tego pojęcia nie jest konsekwentne. Użycie definicji wspomnianej powyżej, jako opartej na kryteriach powierzchniowych, powoduje problemy interpretacyjne, związane z prowadzeniem działalności w postaci działów specjalnych produkcji rolnej, jako z reguły nieopartej na gruntach rolnych.

Definicja gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym nie łączy się z działalnością rolniczą,¹² bowiem o statusie gospodarstwa rolnego przesądza skupienie w rękach tego samego właściciela albo posiadacza 1 ha rzeczywistego lub przeliczeniowego użytków rolnych. Z tego względu użycie tej definicji w ustawie o VAT nie ma większego sensu. Z brzmienia przepisu wynika bowiem jednoznacznie, iż pisząc o *środkach zwykle używanych w gospodarstwie rolnym*, ustawodawca odwołuje się do funk-

rakterze. Podatnikiem – zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE – jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

12 Zob. na przykład wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 czerwca 2011 r., III SA/Po 619/10 1: *Definicja gospodarstwa rolnego w u.p.r. ma jedynie charakter formalny, związany wyłącznie z powierzchnią gruntów i ich zaklasyfikowaniem w stosownej ewidencji gruntów i budynków. Nie ma znaczenia natomiast faktyczne prowadzenie gospodarstwa rolnego w ujęciu funkcjonalnym, rozumianym jako prowadzenie na tych gruntach działalności rolniczej, uzyskiwanie z tego tytułu dochodów, posiadanie stosownych środków produkcji to umożliwiających, czy też w przeciwieństwie do definicji tego pojęcia zawartej w art. 553 kc., traktowanie gospodarstwa rolnego jako zorganizowanej całości gospodarczej*, Lex nr 1027400.

cji produkcyjnych gospodarstwa, a więc do wytwarzania produktów i towarów przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym rozumianym jako działające przedsiębiorstwo produkcyjne, nie stawiając wymogu wytwarzania ich w gospodarstwie rolnym rozumianym jako grunt o powierzchni co najmniej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego. Ma to istotne znaczenie przy kwalifikacji osób prowadzących działalność w ramach działów specjalnych produkcji rolnej do rolników ryczałtowych w rozumieniu ustawy o VAT.

Ustawodawca używa pojęcia gospodarstwo rolne również przy rejestracji podatników. Zgodnie z art. 15 ust. 4 ustawy o VAT w przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złożyła zgłoszenie rejestracyjne, o którym mowa w art. 96 ust. 1 tejże ustawy. Takie sformułowanie wykluczałoby osoby prowadzące działalność rolniczą na gruncie niepełniającym wymogów powierzchniowych według ustawy o podatku rolnym. Jednak ust. 5 art. 15 rozszerza możliwość rejestracji na osoby fizyczne prowadzące wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione w ust. 4 przypadkach, czyli nie w ramach gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. W ten sposób osoby prowadzące działalność rolniczą na gruntach o powierzchni poniżej 1 ha (1 ha przeliczeniowego) użytków rolnych kwalifikują się do objęcia podatkiem od towarów i usług jako rolnicy. Dotyczy to oczywiście również osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej.

Ustawa o VAT, w przypadku osób prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie, oraz podatników, którzy prowadzą wyłącznie działalność rolniczą w innych ramach niż gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie, wprowadza pewną fikcję prawną, polegającą na tym, iż za podatnika uważa się osobę, która składa zgłoszenie rejestracyjne.¹³ W ten sposób ustawa oddala się od pojęcia gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o podatku rolnym i posługuje się koncepcją gospodarstwa jako pewnej funkcjonalnej całości ekonomicznej. W przypadku, gdy nie można wyróżnić osób prowadzących gospodarstwo, podatnikiem jest osoba, która formalnie dokona zgłoszenia podatkowego.

Rozwiązania te stosuje się również odpowiednio do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą w innych niż wymienione powyżej przypadkach,¹⁴ czyli na przykład w przypadku, gdy działalność rolnicza nie jest prowadzona w ramach gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, a więc rolnik nie jest posiadaczem gruntu rolnego o powierzchni przekraczającej 1 ha lub jeden ha przeliczeniowy. W praktyce organy skarbowe dopuszczają w przypadku śmierci

13 Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 259–260.

14 Art. 15 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług.

podatnika składanie zgłoszeń aktualizacyjnych bez wyrejestrowania podatnika, przyjmując, iż tym właściwym podatnikiem jest gospodarstwo rolne.¹⁵

Użycie w ustawie o VAT definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym należy ocenić jako niewłaściwe i niespełniające swej funkcji. Dużo bardziej spełniałaby swoją rolę definicja odwołująca się bezpośrednio do rodzaju działalności – tak jak ma to miejsce przy definicji gospodarstwa rybackiego. Zgodnie z art. 2 ust. 18 ustawy o VAT przez gospodarstwo rybackie rozumie się prowadzenie działalności w zakresie chowu i hodowli ryb oraz innych organizmów żyjących w wodzie. Poprzez faktyczne odwołanie się do funkcji gospodarstwa przy definicji z art. 2 i poprzez zwiększenie zakresu możliwości rejestracyjnych ustawodawca i tak wychodzi poza definicję gospodarstwa rolnego zawartą w ustawie o podatku rolnym. Widać więc, że definicja z ustawy o podatku rolnym jest za wąska, a przede wszystkim nie odwołuje się do rodzaju działalności – nie spełnia więc swojej funkcji i powinna być zastąpiona przez definicję odwołującą się do rodzaju produkcji w tym podmiocie. Może być również źródłem problemów przy kwalifikacji działalności rolniczej nieopartej o grunty. Jednak dodatkowe regulacje zawarte w ustawie o VAT włączają rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej i nieposiadających gruntów rolnych o odpowiedniej powierzchni do grupy rolników ryczałtowych. Nie może więc budzić wątpliwości, iż taka działalność podlega podatkowi od wartości dodanej, podobnie jak typowa działalność rolnicza.

1.2.5. Pojęcie rolnika ryczałtowego

Podstawowe dla konstrukcji podatku od towarów i usług w rolnictwie jest pojęcie rolnika ryczałtowego. Rolnikiem ryczałtowym jest w rozumieniu ustawy rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z jego własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, **korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy** o podatku od towarów i usług z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.¹⁶

Rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, które są zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, może zrezygnować z tego zwolnienia pod warunkiem dokonania zgłoszenia rejestracyjnego w trybie art. 96 ust. 1 i 2 ustawy. Obowiązki rolnika z chwilą, gdy uzyska status podatnika VAT, są takie jak obowiązki innych podatników rozliczających ten podatek.

15 T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 208–209; por. też na temat akceptacji tego stanowiska przez organy skarbowe: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 15 ustawy o VAT*, Lex 2012.

16 Zgodnie z art. 2 pkt 19 ustawy o podatku od towarów i usług.

Rolnicy ryczałtowi, którzy zrezygnowali ze zwolnienia od podatku, mogą po upływie 3 lat od daty rezygnacji ze zwolnienia ponownie z niego skorzystać. Zwolnienie to będzie obowiązywało pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca (kwartału), od którego podatnicy ci ponownie chcą skorzystać ze zwolnienia.

Rolnikowi ryczałtowemu, dokonującemu dostawy produktów rolnych bądź świadczącemu usługi rolnicze na rzecz podatnika podatku, który rozlicza ten podatek, przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych tym podatkiem. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę produktów rolnych. Stawka zryczałtowanego zwrotu podatku wynosi zgodnie z ogólną regulacją ustawową 6,5% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych bądź wykonania usługi rolniczej pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku. Jednakże w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r. stawka zryczałtowanego zwrotu podatku wynosi 7%.

Biorąc pod uwagę zakres obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, zauważyć należy, że rolnikami ryczałtowymi mogą być wyłącznie osoby fizyczne oraz spółki osobowe. Osoby prawne zgodnie z ustawą o rachunkowości zobowiązane są do prowadzenia pełnej księgowości.¹⁷

Zgodnie z ustawą rolnikiem ryczałtowym jest rolnik, który dokonuje dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia z podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, z wyjątkiem rolnika obowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Natomiast zgodnie z powołanym art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT z podatku zwalnia się dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego. Definicja więc jest niewłaściwie skonstruowana.¹⁸ Upraszczając, rolnikiem ryczałtowym jest według ustawy rolnik ryczałtowy.

Zgodzić się należy z występującym w literaturze poglądem, iż podstawowe znaczenie ma tutaj fakt dokonywania dostawy produktów rolnych z własnej działalności rolniczej lub świadczenia usług

17 Tak art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 o rachunkowości. Dotyczy to również rolników, którzy przekraczają roczne limity przychodów określone w ustawie o rachunkowości czyli obecnie 1.200.000 euro.

18 Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT..., s. 56–57. Zob. też T. Michalik, VAT. Komentarz, Warszawa 2012, s. 46: *należy uznać omawianą definicję za wyjątkowo nieszczęśliwie skonstruowaną. Konstrukcja powoduje w istocie, że rolnikiem ryczałtowym jest rolnik korzystający ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 VAT-u przysługującego rolnikowi ryczałtowemu. Powoduje to zgoła absurdalną sytuację, ponieważ warunkiem zastosowania zwolnienia jest dokonywanie dostaw towarów lub świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego i jednocześnie na gruncie omawianej definicji warunkiem uznania rolnika za ryczałtowego jest objęcie go zwolnieniem wynikającym z art. 43 ust. 1 pkt 3. Określone w ten sposób wzajemne odniesienia powodują w istocie to, iż definicja jest skonstruowana w ewidentnie wadliwy sposób.*

rolniczych. Objęcie zwolnieniem podatkowym oraz systemem zryczałtowanego zwrotu podatku jest tylko konsekwencją statusu podatnika jako rolnika ryczałtowego, a nie jest elementem konstytuującym ten status.¹⁹

Rolnik ryczałtowy w zakresie prowadzonej działalności rolniczej nie podlega szeregowi obowiązków związanych ze statusem podatnika VAT. Nie jest obowiązany do zgłoszenia rejestracyjnego dla potrzeb VAT, nie ma obowiązku składania deklaracji podatkowych, prowadzenia ewidencji, a nawet wystawiania faktur VAT.²⁰

Brak jest więc w ustawie o VAT precyzyjnej definicji rolnika ryczałtowego. Uznać należy, iż rolnik ryczałtowy to podmiot korzystający przy sprzedaży towarów wyprodukowanych we własnym gospodarstwie ze zwolnienia z VAT, który nie ma obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych. Gospodarstwo rolne należy rozumieć w sposób funkcjonalny – rolnikiem będzie więc podmiot zajmujący się nie tylko typową produkcją roślinną i zwierzęcą, ale również osoba zajmująca się pszczelarstwem, ogrodnictwem, drobiarstwem, chowem trzody chlewnej itd. Osoby prowadzące działy specjalne również są rolnikami ryczałtowymi, mimo niespełnienia kryteriów związanych z wielkością posiadanych użytków rolnych. Nie budzi to wątpliwości również organów skarbowych.²¹

Zwolnienie z VAT dotyczy rolników ryczałtowych dokonujących dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej. Nie dotyczy więc ono nabywanych towarów. Zwolnienie nie dotyczy również takich czynności jak import czy wewnątrzwspólnotowe nabycie. Taka działalność opodatkowana jest na zasadach ogólnych.²² Zwolnienie to nie obejmuje też innych czynności wykonywanych przez rolników ryczałtowych, tj. świadczenia innych usług niż usługi rolnicze i dostawy towarów innych niż produkty rolne, które wymienione są zgodnie z art. 2 pkt 20 i 21 ustawy o VAT w załączniku nr 2 do ustawy.

1.3. Produkty rolne

Zwalnia się zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 3 dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej dokonywaną przez rolnika ryczałtowego. Zgod-

19 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT..., s. 57.

20 Zob. art. 117 ustawy o podatku od towarów i usług, również zwolnienie z prowadzenia kas rejestrujących, zob. T. Michalik, VAT..., s. 892.

21 Zob. informacja o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego ZP/443–21/04 z dnia 2 sierpnia 2004, Urząd Skarbowy w Obornikach Wielkopolskich, <https://sip.mf.gov.pl>, zgodnie z którą chów ślimaków jest to działalność rolnicza i nie ma obowiązku dokonywania zgłoszenia rejestracyjnego dla potrzeb podatku od towarów i usług. Por. też Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach Interpretacja indywidualna z dnia 5 listopada 2010 r. (IBPP1/443–689/10/LSz): *Odnosząc przedstawione zdarzenie przyszło do wskazanych przepisów prawa należy stwierdzić, że planowana przez Wnioskodawcę działalność polegająca na prowadzeniu pasieki i dokonywaniu sprzedaży miodu naturalnego objętego symbolem PKWU 01.25.21–00.00 pochodzącego z własnej działalności rolniczej spełnia definicję działalności rolniczej, a Wnioskodawca uzyskuje status rolnika ryczałtowego w rozumieniu ustawy o VAT. Zatem Wnioskodawca, prowadząc działalność rolniczą polegającą na produkcji miodu naturalnego z pasiek i spełniając definicję rolnika ryczałtowego dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej jako rolnik ryczałtowy, korzysta w tym zakresie ze zwolnienia określonego w cyt. przepisie art. 43 ust. 1 pkt 3.*, <https://sip.mf.gov.pl>.

22 Por. J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, VAT 2010, Warszawa 2010, s. 553.

nie z art. 2 pkt 20 ustawy o VAT pod pojęciem produktów rolnych rozumie się **towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich** przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim.

Zwolnienie dotyczy rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z *własnej działalności rolniczej*. Pojęcie to należy rozumieć ściśle. Zwolnienie dotyczy więc tylko tych towarów, które zostały wytworzone przez rolnika ryczałtowego, będących produktami lub będących wytworzonymi z produktów pochodzących z działalności rolniczej konkretnego rolnika. Prawem do zwolnienia nie będą więc objęte produkty wytworzone z towarów rolniczych dostarczonych do rolnika z zewnątrz, nawet jeśli zostały wytworzone przez innego rolnika ryczałtowego. Własna działalność rolnicza to działalność prowadzona we własnym imieniu. Podmiotem wytwarzającym jest rolnik, który prowadzi działalność na własny rachunek i własną odpowiedzialność.

Wątpliwości może budzić sformułowanie *przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym*. Powstaje pytanie, jakie środki są zwykle używane w gospodarstwie rolnym. Odwołanie do definicji gospodarstwa rolnego zawartej w ustawie o podatku rolnym, a więc do definicji, zgodnie z którą gospodarstwo rolne to grunty o powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, powoduje, że regulacja jest niespójna. Ustawodawca ewidentnie posłużył się w tym przypadku pojęciem gospodarstwa rolnego w znaczeniu funkcjonalnym, a nie w ujęciu wyłącznie powierzchniowym, tj. takim, jakie wynika z definicji gospodarstwa rolnego zawartej w art. 2 pkt 16 ustawy o VAT.²³ Na takie znaczenie tego pojęcia wskazuje analiza pojęcia działalności rolniczej, zawarta w art. 2 pkt 15, a także zawartości załącznika nr 2 do ustawy o VAT. Na przykład zwykle powierzchnia gospodarstwa pszczelarskiego nie przekracza 1 ha. Zauważyć należy, iż przy uprawie ziemi nie ma większej różnicy między zwykłymi środkami używanymi w gospodarstwie mającym 0,9 ha a 1,1 ha. Jeśli sformułowanie ustawodawcy ma być racjonalne, należy uznać, iż ustawodawca używa tej definicji funkcjonalnie a nie różnicuje środki używane w gospodarstwie w zależności od jego powierzchni. Tak więc należy uznać, iż chodzi tu o zwykle środki używane w podstawowej jednostce produkcyjnej w rolnictwie, czyli w gospodarstwie rolnym rozumianym funkcjonalnie, nie jako powierzchnia użytków rolnych przekraczających 1 ha użytków rolnych (1 ha przeliczeniowy). W ten sposób – co jest w pełni zgodne z treścią ustawy o VAT – działalność taka, jak produkcja miodu, hodowla dżdżownic czy jedwabników, czyli działalności niezależne od powierzchni, będzie działalnością rolnika ryczałtowego niezależnie od tego, czy posiada on 1 ha użytków rolnych.

23 Upraszczając: gospodarstwo rolne to grunty o powierzchni powyżej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego, będące we własności lub w posiadaniu jednego podmiotu. Jest to więc swoisty rodzaj miary powierzchni – grunty rolne powyżej określonej przez ustawodawcę wielkości.

Choć brak precyzji analizowanego sformułowania budzić może wątpliwości przy bardzo specjalistycznych rodzajach działalności, chociażby przy produkcji roślin *in vitro*.

Produkty rolne to zgodnie z art. 2 pkt 21 ustawy o VAT towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim. Wykaz tych towarów zawiera załącznik nr 2 do ustawy o VAT. Produkty wytwarzane w ramach działów specjalnych produkcji rolnej mieszczą się w kategorii towarów do sprzedaży, od których przysługuje zwrot zryczałtowanego podatku VAT. W załączniku nr 2 do ustawy o VAT w poz. 17 wymieniono towary oznaczone symbolem PKWiU ex 01.2 – Zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego.²⁴

Miód i inne produkty pszczelarstwa mieszczą się więc w powyższej kategorii, a zatem w przypadku ich sprzedaży podatnikowi VAT podatnik ten winien wystawić fakturę VAT RR, a rolnikowi dokonującemu sprzedaży przysługiwał będzie zryczałtowany zwrot podatku. Podobnie sprzedaż nawozu wytwarzanego przez dżdżownice mieści się w poz. 34 załącznika nr 2 (20.15.80.0). Nawozy naturalne lub organiczne, gdzie indziej niesklasyfikowane – wyłącznie ziemia ogrodnicza (inna niż sklasyfikowana w PKWiU 08.91.19.0) i ziemia humus.

Również pozostałe rodzaje produktów działalności w ramach działów specjalnych produkcji rolnej znajdują się w załączniku. Należy pamiętać, że załącznik nr 2 do ustawy o VAT określa towary rolne. Towary te będą produktami rolnymi tylko wtedy, gdy zostaną wytworzone przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej i przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim. Nie każde więc towary wymienione w załączniku będą automatycznie towarami rolnymi, ale jedynie te, które spełniają dodatkowe warunki związane z podmiotem, który je wytwarza i ze sposobem wytwarzania.²⁵

24 Z wyłączeniem: 1) wełny (sierści) pranej i włosia surowego pogarbarskiego oraz preparowanego (PKWiU 01.22.31–00.20, 01.22.32–00.12, –00.22, –00.32, –00.42, –00.5), 2) sierści zwierzęcej cienkiej lub grubej, niegrzeblonej i nieczesanej pozostałej (PKWiU 01.22.32–00.90), 3) spermacetu (PKWiU ex 01.25.25), 4) skór surowych świńskich półgarbowanych, poubojowych i zakonserwowanych dla przemysłu garbarskiego (PKWiU ex 01.25.33–00.00).

25 Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 2 ustawy, Lex 2012. Nie wszystkie towary wytworzone z towarów określonych w załączniku nr 2 do ustawy będą produktami rolnymi – będą nimi tylko te towary, które zostały wytworzone przez rolnika ryczałtowego. Jednocześnie przepis wymaga, aby towary rolne zostały wytworzone przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej. Towarami rolniczymi nie będą zatem produkty wytworzone z towarów rolniczych dostarczonych do rolnika z zewnątrz (nawet przez innego rolnika ryczałtowego). Aczkolwiek przepis nie wprowadza takiego wymogu wprost, to jednak należy uznać, że towary rolnicze powinny być wytwarzane „na miejscu”, tj. w gospodarstwie rolnym, leśnym czy rybackim. Wynika to stąd, że towary przetwarzane powinny pochodzić z własnej działalności rolniczej, przepis zaś następnie wskazuje, że powinny być one przetwarzane przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim. Takie środki można zaś zastosować właśnie w gospodarstwie rolnym, leśnym czy rybackim. Przepis jednocześnie wskazuje na sposób przetwarzania towarów, aby zachowały one charakter towarów rolniczych. Przetworzenie to ma nastąpić przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim. Powyższe sformułowanie jest nieostry, zapewne jednak niełatwo byłoby stworzyć wy-*

Konsekwencją bycia rolnikiem ryczałtowym jest zwolnienie podatkowe oraz objęcie systemem zryczałtowanego zwrotu podatku przy dostarczaniu towarów określonych w załączniku nr 2 i przy spełnieniu pozostałych warunków dotyczących uznania danych towarów za produkty rolne.

1.4. Mechanizm zwrotu podatku

Rolnicy ryczałtowi zwolnieni są praktycznie od wszystkich obowiązków związanych z podatkiem od towarów i usług. Z racji dokonywania dostawy produktów rolnych na rzecz podatnika podatku, który rozlicza ten podatek, mają jednocześnie prawo do zryczałtowanego zwrotu podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych tym podatkiem. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana przez nabywców będących podatnikami VAT (art. 115 ustawy o VAT).²⁶

Stawka zryczałtowanego zwrotu podatku zmieniała się w czasie. Obecnie zgodnie z nowelizacją ustawy o VAT²⁷ od dnia 1 stycznia 2011 r. stawka ta wynosi zgodnie z ogólną regulacją ustawową 6,5% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku (art. 115 ust. 2) W okresie od 1 maja 2008 r. do 31 grudnia 2010 r. stawka ta wynosiła 6%. Jednocześnie zgodnie z art. art. 146a pkt 3 ustawy o VAT w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r., stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, o której mowa w art. 115 ust. 2, wynosi 7%.²⁸

starzająco ostrą definicję. W praktyce mogą bowiem powstawać spory, czy dany towar został wytworzony przy użyciu środków zwykle używanych, czy też są to środki nadzwyczajne.

- 26 Zob. M. Popławski, *Charakter prawny instytucji zwrotu podatku PIP 2007*, nr 9, s. 85; L. Goraj, S. Mańko, R. Sass, Z. Wyszowka, *Rachunkowość rolnicza*, Warszawa 2004. Tam. symulacje podatkowe zwrotu podatku VAT, s. 217–221.
- 27 Art. 19 pkt 4 ustawy z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej, Dz.U. Nr 238, poz. 1578.
- 28 Z zastrzeżeniem art. 146f ustawy o VAT, tj.: 1. W przypadku gdy relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto według stanu na dzień 31 grudnia 2011 r., ogłoszona przez Ministra Finansów, w terminie do dnia 31 maja 2012 r., w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, przekracza 55%: 1) w okresach od dnia 1 lipca 2012 r. do dnia 30 czerwca 2013 r. oraz od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r.: a) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 3, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 24%, b) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 9%, c) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2a oraz w tytule załącznika nr 10 do ustawy, wynosi 6%, d) stawka ryczałtu, o której mowa w art. 114 ust. 1, wynosi 5%, e) stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, o której mowa w art. 115 ust. 2, wynosi 7,5%; 2) w okresie od dnia 1 lipca 2013 r. do dnia 31 grudnia 2014 r. stawki, o których mowa w pkt 1 lit. a–e, wynoszą odpowiednio 25%, 10%, 7%, 6% i 8%; 3) w okresie od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. stawki, o których mowa w pkt 1 lit. a i b oraz d i e, wynoszą odpowiednio 23%, 8%, 4% i 7%. 2. W przypadku gdy nie nastąpi przekroczenie relacji państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto, o którym mowa w ust. 1, a relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto według stanu na dzień 31 grudnia 2012 r., ogłoszona przez Ministra Finansów, w terminie do dnia 31 maja 2013 r., w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, przekracza 55%: 1) w okresach od dnia 1 lipca 2013 r. do dnia 30 czerwca 2014 r. oraz od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., przepis ust. 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio; 2) w okresie od dnia 1 lipca 2014 r. do dnia 31 grudnia 2015 r., przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się odpowiednio; 3) w okresie od dnia 1 stycznia 2017 r. do dnia 31 grudnia 2017 r., przepis ust. 1 pkt 3 stosuje się odpowiednio. 3. W przypadku gdy nie nastąpi przekroczenie relacji państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto, o którym mowa w ust. 1 lub 2, a relacja państwowego długu publicznego do produktu krajowego brutto według stanu na dzień 31 grudnia 2013 r., ogłoszona przez Ministra Finansów, w terminie do dnia 31 maja 2014 r., w dro-

Mechanizm taki przewiduje, iż rolnik otrzymuje określoną cenę za produkt wyliczaną netto oraz zwrot podatku według stawki zryczałtowanej, niezależnie od tego, jaki produkt rolny jest przedmiotem dostawy. Całości rozliczeń dokonuje podatnik nabywający produkty rolne. Nabywca zobowiązany jest do wystawienia faktury dokumentującej zakup zwanej fakturą VAT RR, przekazania jej oryginału rolnikowi oraz przekazania na rachunek rolnika stosownej kwoty zwrotu.

Prawo do zwrotu zryczałtowanego podatku nie jest uzależnione od tego, czy rolnik posiada rachunek bankowy. Zwrot może nastąpić w każdej formie. Dokonanie zwrotu na rachunek bankowy rolnika jest jednak co do zasady warunkiem nabycia przez nabywcę produktów rolnych prawa do odliczenia kwoty zwróconego rolnikowi podatku.²⁹

Mechanizm zwrotu podatku jest specyficzną instytucją prawa podatkowego. W doktrynie pojawiają się stanowiska, iż rekompensata stanowi pozorną regulację prawnofinansową.³⁰ Konstrukcja przewidziana w ustawie ma szereg wad. Zdaniem W. Pomorskiego przyjęta w polskim ustawodawstwie forma wypłaty rekompensaty przez nabywców towarów rolnych przy zastosowaniu stawki procentowej nie sprawdza się, ponieważ w sytuacji występujących znacznych wahań cen rynkowych rekompensata VAT, choć formalnie bywa wypłacana, faktycznie nie trafia do rolnika, stając się elementem składowym ceny rynkowej za sprzedawane produkty rolne. Kilkuletnia praktyka stosowania tych przepisów dowodzi, że najczęściej rekompensata VAT jest przejmowana w całości przez podmiot zobowiązany do jej wypłaty, tj. przez nabywcę towarów rolnych, poprzez ujemowanie jej w wartości brutto ceny za nabywane od rolnika towary.³¹

Zauważyć należy również, iż ustawa nie przewiduje żadnych sankcji w przypadku niewypełnienia przez podatników będących rolnikami swoich obowiązków w sposób należyty. Rolnik zryczałtowy ma prawo do zwrotu VAT, jednak nie ma w ustawie procedury zwrotu nienależnie otrzymanej rekompensaty.³²

Stawka zwrotu VAT ma charakter statystyczny, nieuwzględniający szeregu czynników rynkowych. Wzrost lub spadek cen produktów rolnych oraz wahania towarów kupowanych przez rolników spowodować mogą znaczne różnice w opłacalności zwrotu podatku i jego adekwatności do sytuacji gospodarczej. Jego statystyczny cha-

dze obwieszczenia, w *Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”*, przekracza 55%: 1) w okresach od dnia 1 lipca 2014 r. do dnia 30 czerwca 2015 r. oraz od dnia 1 stycznia 2017 r. do dnia 31 grudnia 2017 r., przepis ust. 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio; 2) w okresie od dnia 1 lipca 2015 r. do dnia 31 grudnia 2016 r., przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się odpowiednio; 3) w okresie od dnia 1 stycznia 2018 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., przepis ust. 1 pkt 3 stosuje się odpowiednio.

29 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 115 ustawy o VAT*, Lex 2012.

30 Zob. W. Pomorski, s. 101, *Rekompensata VAT w obecnym kształcie prawnym nie ma racji bytu w polskim prawie podatkowym i stanowi formę pozornej regulacji prawnofinansowej. Wadliwość tej konstrukcji jest na tyle duża, że ewentualne próby doskonalenia jej obecnej konstrukcji prawnej wydają się być niecelowe, a nawet w niektórych elementach niemożliwe do wprowadzenia. Należy zatem poszukiwać innych, bardziej realnych metod naliczania i wypłaty rekompensaty VAT.*

31 W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot podatku VAT...*, s. 231–232.

32 Zob. W. Pomorski, *Zryczałtowany zwrot podatku VAT...*, s. 100–101. Tam postulat wyraźnego uregulowania w do polskim systemu prawnego kwestii kar w sytuacji otrzymania zwrotu podatku VAT niezgodnie z prawem.

rakter nie uwzględnia różnic w wysokości nakładów czynionych przez rolnika. Dlatego przy wysokich nakładach inwestycyjnych zdecydowanie bardziej opłacalne jest rozliczanie VAT na zasadach ogólnych.

1.5. Rozliczanie VAT przez rolnika na zasadach ogólnych

Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług rolnik ryczałtowy może stać się zwykłym podatnikiem VAT, przechodząc na rozliczanie podatku na zasadach ogólnych. Rolnik, który zrezygnował ze statusu rolnika ryczałtowego, lub rolnik, który ma obowiązek prowadzić księgi rachunkowe i dlatego nie może mieć statusu rolnika ryczałtowego, ma prawa i obowiązki takie same jak inni podatnicy VAT. Specyficzne dla rolnictwa są w tym zakresie tylko stawki, jakie obowiązują na produkty rolne.

Pełne odliczenie podatku, szczególnie przy sporych nakładach inwestycyjnych, może okazać się dużo korzystniejsze dla rolnika. Rolnik rozliczający VAT na zasadach ogólnych jest bowiem w stanie w takiej sytuacji – poprzez realizację przysługującego mu prawa do odliczenia VAT naliczonego z faktur dokumentujących zakupy – odzyskać znacznie większą część wydatków ponoszonych na produkcje rolną, niż mógłby odzyskać, będąc rolnikiem ryczałtowym. Oczywiście warunkiem skorzystania z prawa odliczenia jest wykazanie, iż nabywane towary mają związek ze sprzedażą produktów rolnych. Również przy eksporcie może być to korzystne rozwiązanie – rolnik sprzedający wyprodukowane przez siebie towary ze stawką 0% mógłby odliczać VAT naliczony wynikający z faktur dokumentujących zakupy do gospodarstwa w pełnej wysokości.

Przejście na zasady ogólne może być szczególnie korzystne przy działach specjalnych produkcji rolnej, wymagających dużych nakładów inwestycyjnych, budowy szklarni, pieczarkarni itd. Korzyści finansowe rozliczania się na zasadach ogólnych przy tego rodzaju produkcji rolnej decydują najczęściej o rezygnacji ze statusu rolnika ryczałtowego.³³ Szereg symulacji ekonomicznych wskazuje, iż przy nawet niewielkich inwestycjach rolnikowi zdecydowanie bardziej opłaca się korzystać z możliwości pełnego odliczenia podatku od towarów i usług, a wpływy z tytułu zwrotu VAT mogą stanowić ważną pozycję w bilansie inwestycji.³⁴ Natomiast pozostanie rolnikiem ryczałtowym jest wyjściem zdecydowanie ekstensywnym.³⁵

33 Zob. T. Filipiak, *Podatek VAT w gospodarstwach rolnych*, „Roczniki Naukowe SERiA” 2009, t. IX, z. 1., s. 109–114. Tam też zawarte szczegółowe obliczenia wykazujące konkretne korzyści z przejścia na rozliczanie się na zasadach ogólnych, wskazujące wyraźnie, iż rezygnacja z systemu ryczałtowego jest najbardziej opłacalna w dużych i rozwijających się gospodarstwach, których produkcja jest kosztochłonna bądź zamierzających inwestować.

34 Zob. A. Ginter, *Korzyści finansowe z tytułu podatku VAT w wybranych gospodarstwach rolnych dokonujących inwestycji*, „Zeszyty Naukowe SGGW” 2011, Nr 92, s. 41 i nast.

35 Na temat problemów przy rozliczaniu VAT w rolnictwie, zob. A. Węgrzyn, *Metodyka ewidencji i rozliczania VAT w rolnictwie*, „Roczniki Naukowe SERiA” 2007, t. IX, z. 1, s. 535, ...*przyjęcie przez rolnika statusu płatnika VAT wiąże się z wieloma obowiązkami i trudnościami. Wymaga od niego przede wszystkim poznania przepisów podatkowych w zakresie podatku VAT, prowadzenia w związku z tym chronologicznie i systematycznie ewidencji zawierających niezbędne dane do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości podatku należ-*

Rolnik nie musi spełniać żadnych warunków, aby przejść na zasady ogólne.³⁶ Podstawowym problemem i barierą jest jednak związana z takim przejściem konieczność wprowadzenia skomplikowanego i uciążliwego rozliczania VAT, w szczególności obowiązku fakturowania dokonywanych czynności, prowadzenia ewidencji na potrzeby podatku od towarów i usług oraz składania comiesięcznych (ewentualnie kwartalnych) deklaracji, a także zagrożenie kontrolami urzędów skarbowych.

Jednak w pewnych sytuacjach rolnik obowiązany jest stosować zasady ogólne. W przypadku przekroczenia limitu przychodów zobowiązujących rolnika do założenia ksiąg rachunkowych automatycznie traci on prawo do zwolnienia z VAT. Tak w wyroku z dnia 7 września 2012 r. orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie.³⁷ Zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym w wyroku rolnik, który przekroczył limit przychodów zobowiązujący go do założenia ksiąg rachunkowych, automatycznie traci prawo do zwolnienia z VAT. Zgodnie z rozumowaniem Sądu, w przypadku, gdy przychody podatnika z działów specjalnych produkcji rolnej przekroczyły kwotę odpowiadającą w walucie polskiej 800.000 euro (obecnie 1.200.000 euro), rolnik nie mógł korzystać ze zwolnienia VAT, ponieważ utracił status rolnika ryczałtowego. Sąd argumentował, iż zgodnie z art. 2 pkt 19 ustawy o VAT, rolnikiem ryczałtowym jest: rolnik dokonujący dostawy produktów [...] z wyjątkiem rolnika zobowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Sąd uznał, iż tymi odrębnymi przepisami jest ustawa o rachunkowości. Podkreślić należy zasadniczą różnicę między uchwałą siedmiu sędziów NSA z dnia 17 stycznia 2011 r., omawianą przy ustalaniu zakresu obowiązywania stawek szacunkowych dochodu, a obecnie analizowanym wyrokiem. Naczelny Sąd Administracyjny, odnosząc się w uzasadnieniu wyroku do tej uchwały, stwierdził, iż ustawa o VAT zawiera jasne odesłanie do ustawy o rachunkowości.

Utrata statusu rolnika ryczałtowego powoduje, iż rolnik nie może korzystać ze zwolnienia od podatku i ze szczególnej procedury uzyskiwania zryczałtowanej rekompensaty zwrotu VAT zapłaconego przy nabyciu towarów i usług, a staje się czynnym podatnikiem rozliczającym podatek na zasadach ogólnych. Konsekwencją jest również obowiązek prowadzenia ewidencji, o których mowa w ustawie o VAT (art. 109 ust. 3) oraz składania deklaracji VAT-7.

nego, kwoty podatku naliczonego obniżającej kwotę podatku należnego oraz kwotę podatku podlegającą wpłacie lub zwrotowi do urzędu skarbowego oraz inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej.

36 Por. też przykłady podane w A. Węgrzyn, *Metodyka ewidencji...*, s. 534–535: *O potencjalnych korzyściach może także świadczyć prosty przykład arytmetyczny. Jeżeli przychody ze sprzedaży opodatkowane stawką 3% VAT -u rolnik-płatnik przeznaczą nie tylko na zakup środków do produkcji opodatkowanych stawką z przedziału od 3 do 22%, różnica pomiędzy podatkiem VAT naliczonym a należnym będzie stanowić wartość dodaną. Można więc twierdzić, iż przeznaczenie części zysku ze sprzedaży na inwestycje np. zakup maszyny rolniczej do produkcji już w momencie jej zakupu przynosi oprócz korzyści technologicznych także korzyści ekonomiczne w postaci częściowego zwrotu z inwestycji w krótkim czasie z tytułu „dodatniej” różnicy pomiędzy VAT należnym a naliczonym.*

37 I FSK 1564/11, „Rzeczpospolita”, Dodatek Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w 2012 r. z 16.01.2013 r.

Rozwiązanie takie jest zgodne z prawem europejskim. Zgodnie z art. 296 dyrektywy 2006/112/ WE Rady z 26 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, państwa członkowskie mają możliwość stosowania zryczałtowanego systemu dla rolników z uwagi na trudności „administracyjne”. Możliwe jest jednak wyłączenie niektórych kategorii rolników, jak również rolników, dla których stosowanie zasad ogólnych nie powinno spowodować trudności administracyjnych. W przypadku osób, których przychody przekraczają 1.200.000 euro, uznać należy, iż prowadzenie ksiąg rachunkowych nie jest nadmiernym obciążeniem. Zaznaczyć też należy, iż w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej, działalności wysoce kapitałochłonnej i wymagającej dużych inwestycji, przy takiej wielkości obrotu rozliczanie VAT na zasadach ogólnych i tak jest regułą.

1.6. Stawki podatku

Nieprzejrzysty i stosunkowo skomplikowany system stawek podatkowych również może być okolicznością zniechęcającą rolników do przejścia na ogólne zasady rozliczania VAT. Rolnicy zryczałtowi mają do czynienia w zasadzie wyłącznie z jedną stawką podatkową – stawką, według której nabywcy ich produktów zwracają im podatek. Stawka ta, jak wspomniano już wyżej, wynosi obecnie 7%.³⁸

Rolnicy, którzy decydują się na przejście na zasady ogólne, muszą mieć świadomość istnienia kilku różnych stawek, których prawidłowe stosowanie może nastęrczać problemy. Zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy o VAT podstawową stawką w tym podatku jest stawka 22%, która jednak, zgodnie z art. 146a pkt 1 ustawy o VAT w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r., wynosi 23%. Ustawodawca wprowadził również na określone grupy towarów i usług stawki preferencyjne. Zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT dla towarów i usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy stawka podatku wynosi 7%, przy czym zgodnie z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT w okresie od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r. wynosi ona 8%. Art. 41 ust. 2a ustawy o VAT wprowadza jeszcze jedną preferencyjną stawkę w wysokości 5%. Zgodnie z tym przepisem są nią objęte towary wymienione w załączniku nr 10 do ustawy. Rolnicy dokonujący sprzedaży do innych krajów Unii Europejskiej oraz eksportu swoich produktów, tak jak wszyscy inni podatnicy, mogą ponadto stosować do wewnątrzwspólnotowych dostaw oraz eksportu stawkę 0%. Warunkiem jest jednak spełnienie rygorystycznych ustawowych wymogów, wspólnych również dla podatników niemających nic wspólnego z rolnictwem.

W okresie od dnia przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej do dnia 30 kwietnia 2008 r. znaczna część produktów rolnych była opodatkowana według stawki 3%.³⁹ Preferencyjną 3%-ową stawkę ustawodawca wprowadził na

38 Art. 115 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 3 ustawy o VAT.

39 Załącznik nr 6 do ustawy o VAT.

produkty rolne również na okres 1 maja 2008 r. – 31 grudnia 2010 r.⁴⁰ W związku z tym, że początkowo ustawodawca nie uznał za właściwe⁴¹ zastosować obniżenia stawki również do popularnych w rolnictwie biologicznych środków ochrony roślin, w tym entomofagów oraz owadów służących zapylaniu roślin (przede wszystkim trzmieli) i, po interpelacjach poselskich,⁴² zmienił stawkę opodatkowania, wprowadzając stosowny przepis do rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT. Obniżona stawka VAT w odniesieniu do tych grup zwierząt zaczęła obowiązywać już od października 2004 r.⁴³ Obecnie 3%–owa stawka już nie obowiązuje.

Aktualnie rolnicy mają do czynienia głównie z dwiema stawkami – stawką 5% na towary wymienione w załączniku nr 10 ustawy o VAT, a także stawką 8% na towary i usługi wymienione w załączniku nr 3 do ustawy o VAT oraz w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy o VAT.⁴⁴ Ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie tego rodzaju preferencji, podobnie jak wcześniej obniżył stawkę do 3%, aby z jednej strony zmniejszyć koszty utrzymania ludności, a z drugiej zwiększyć popyt na produkty rolne, wspierając tym samym rozwój rolnictwa.⁴⁵

Załącznik nr 10 do ustawy wymienia kazuistycznie kilkadziesiąt grup towarów, w tym produktów rolnych, których dostawa ma podlegać opodatkowaniu według stawki 5%. W rolnictwie stawka ta będzie miała zastosowanie do sprzedaży niektórych, wymienionych w załączniku produktów roślinnych, a także, z pewnymi wyłączeniami, produktów pochodzenia zwierzęcego.

Skomplikowane sformułowania załącznika mogą być mylące. Na przykład pod pozycją 14 załącznika jako podatkováana stawką 5% znajduje się kategoria Zwierzęta żywe

40 Załącznik do ustawy z dnia 11 kwietnia 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 74, poz. 444.

41 Uzasadnieniem były trudności definicyjne. Zob. odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Elżbiety Muchy z dnia 21 czerwca 2004 r. na interpelację nr 7380 w sprawie włączenia trzmieli i entomofagów do grupy towarów objętych 3% stawką podatku VAT: *że ze względu na problemy z precyzyjnym określeniem, które trzmielie i entomofagi stosowane są w rolnictwie jako środek ochrony roślin, nie zdecydowano o obniżeniu stawki również dla tych zwierząt*, <http://orka2.sejm.gov.pl>.

42 Zob. interpelacja nr 7380 do Ministra Finansów w sprawie włączenia trzmieli i entomofagów do grupy towarów objętych 3-procentową stawką podatku VAT, pisał A. Aumillera, z dnia 7 maja 2004 r. <http://orka2.sejm.gov.pl>.

43 § 5a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 97, poz. 970), następnie § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 212, poz. 1336), następnie § 38 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 224, poz. 1799), następnie poz. 1 i 2 załącznika nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r., (Dz.U. Nr 246, poz. 1649).

44 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 73, poz. 392.

45 Zob. R.I. Dziemianowicz, *Podatek od wartości dodanej a rynek rolny*, „Roczniki Naukowe SERiA” 2006, t. VIII, z. 2, s. 33–34, tam też o roli podatku VAT: *zastosowanie stawek preferencyjnych na artykuły żywnościowe ma przede wszystkim cel socjalny. Pozwala na obniżenie kosztów utrzymania i jednocześnie, przez utrzymanie cen na niższym poziomie, zwiększenie popytu konsumpcyjnego na produkty rolne[...]. Opodatkowanie rolnictwa podatkiem od wartości dodanej nie ma przede wszystkim charakteru fiskalnego. Jego celem jest raczej wsparcie rozwoju rolnictwa niż dostarczenie dochodów do budżetu państwa*. O korzyściach dla rolnictwa z wprowadzenia podatku VAT zob. też K. Gruzziel, *Skutki zmian w rozliczaniu podatku VAT w gospodarstwach indywidualnych*, „Roczniki Naukowe SERiA” 2009, t. IX, z. 1, s. 130–135.,

i produkty pochodzenia zwierzęcego, jednak dalej załącznik zaznacza, iż z wyjątkiem zwierząt żywych i ich nasienia. W związku z tym opodatkowaniu według 5% stawki nie będzie podlegała dostawa żadnych zwierząt żywych. Zwierzęta żywe są bowiem w całości wyłączone z zakresu jej zastosowania.

Znacznie bardziej obszerny, liczący 187 pozycji załącznik nr 3 ustawy o VAT, zawiera inne niż wymienione w załączniku nr 10 produkty roślinne, a także – podobnie jak załącznik nr 10 – zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego. Załącznik ten określa towary i usługi opodatkowane stawką 8%.

Również w tym przypadku zamieszczenie w załączniku kategorii zwierząt żywych nie oznacza, że dostawa żywych zwierząt będzie zawsze podlegała preferencyjnej stawce VAT. Zastosowanie tej stawki jest bowiem wyłączone do kilku grup zwierząt, tzn.: wielbłądy i zwierzęta wielbłądowate (PKWiU 01.44.10.0), pozostałe ptaki żywe hodowlane, gdzie indziej niesklasyfikowane (PKWiU 01.49.12.9), gady żywe hodowlane, oprócz żółwi i węży (PKWiU 01.49.13.01) oraz pozostałe zwierzęta żywe (PKWiU ex 01.49.19.0). Z kategorii pozostałych zwierząt żywych, których dostawa ma podlegać zgodnie z wolą ustawodawcy opodatkowaniu stawką podstawową, zostały z kolei wyłączone króliki dzikie, pszczoły, jedwabniki i przeszkolone psy przewodniki dla ociemniałych.

Kolejnym źródłem stawek VAT dotyczących działów specjalnych produkcji rolnej jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.⁴⁶ Załącznik nr 1 do rozporządzenia zawiera listę towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku do wysokości 8%. W załączniku znajdują się dwie istotne z punktu widzenia rolników pozycje, zaś jedna dotyczy działów specjalnych produkcji rolnej. Pod pozycją 1 znajdują się Trzmielce (PKWiU ex 01.49.19.0), pod pozycją 2. Entomofagi – wyłącznie stawonogi i nicienie (PKWiU ex 01.49.19.0).

Istotne dla rolników obniżenie stawki dla trzmieli i entomofagów zostało wprowadzone w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy o VAT. Choć wprowadzanie stawek podatkowych w drodze rozporządzenia należy uznać za wątpliwe z punktu widzenia prawidłowości techniki legislacyjnej, to ich obniżenie nawet w takiej formie trzeba ocenić pozytywnie.

46 Dz.U. Nr 73, poz. 392 z późn. zm. wydane na podstawie art. 146d ust. 1 ustawy o VAT, który dotyczy możliwości obniżenia stawki podatku do wysokości 0%, 5% lub 8% dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług albo dla części tych dostaw lub części świadczenia usług oraz warunków stosowania obniżonych stawek; dodatkowo na mocy tego przepisu Minister Finansów może na czas określony nie dłuższy niż do dnia 31 stycznia 2011 r. obniżyć stawkę podatku w wysokości 8% do wysokości 7% dla dostaw niektórych towarów i świadczenia niektórych usług albo dla części tych dostaw lub części świadczenia usług oraz określić warunki stosowania tej stawki. Zob. M. Pogoński, *Wykonanie niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Lex 2012.

Rolnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowych dostaw oraz eksportujący swoje produkty mogą – tak jak inni podatnicy VAT – stosować do nich stawkę 0%.⁴⁷ Co ciekawe, stawkę tę mogą stosować również rolnicy ryczałtowi, jeżeli prowadzą ewidencję na potrzeby podatku od towarów i usług.⁴⁸ Formalizm stosowania tej stawki może się jednak okazać dla rolników zbyt dużym obciążeniem. Warunkiem do zastosowania tej stawki w eksporcie jest bowiem posiadanie przez rolnika potwierdzenia wywozu towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Wymóg powinien zostać spełniony przed upływem terminu do złożenia deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym rolnik dokonał sprzedaży albo przed upływem terminu do złożenia deklaracji za kolejny okres. Nieotrzymanie potwierdzenia w tym terminie skutkuje tym, że rolnik jest zobowiązany zastosować do dokonanej sprzedaży stawkę właściwą dla sprzedaży na terytorium kraju. Jeżeli rolnik otrzyma dokument potwierdzający wywóz w terminie późniejszym, będzie mógł skorygować deklarację za okres, w którym otrzymał ten dokument. Procedura może się więc okazać dla rolników stosunkowo skomplikowana.⁴⁹ Podobnie sformalizowane są warunki do stosowania stawki 0% przy wewnątrzwspólnotowych dostawach. Również tu ustawodawca wymaga od rolnika m. in. dowodów na wywiezienie towarów z terytorium kraju i dostarczenie ich nabywcy, wskazując jednocześnie, co może stanowić taki dowód.⁵⁰

1.7. Wnioski

Celem zryczałtowanego podatku od towarów i usług w rolnictwie jest maksymalne odciążenie rolnika od obowiązków ewidencyjnych i rozliczeń z organami skarbowymi. Jednak nie jest to system korzystny w przypadku działalności bardziej rozwiniętej, szczególnie w przypadku inwestycji. Działy specjalne są przykładem działalności rolniczej, w której duże inwestycje, często budowlane, są koniecznością.⁵¹ Również, w przypadku działalności prowadzonej w większej skali, prowadzenie ewidencji dla potrzeb VAT nie jest dużym problemem, natomiast osiągnięte korzyści mogą być znaczne. Literatura przedmiotu wyraźnie wskazuje na duże korzyści,

47 Art. 41 ust. 3, 4 i 11 ustawy o VAT.

48 Art. 41 ust. 5 ustawy o VAT.

49 Art. 41 ustawy o VAT: 4. W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, stawka podatku wynosi 0%. 5. W eksporcie towarów, o którym mowa w art. 2 pkt 8 lit. a, dokonywanym przez rolników ryczałtowych, stawka podatku wynosi 0%, pod warunkiem prowadzenia przez podatnika ewidencji określonej w art. 109 ust. 3

50 Zgodnie z art. 42 ust. 1: Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0%, pod warunkiem że: 1) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej, i podał ten numer oraz swój numer, o którym mowa w art. 97 ust. 10, na fakturze stwierdzającej dostawę towarów; 2) podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju. Dalej ustawa normuje w sposób bardzo szczegółowy dowody i dokumenty wymagane przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów.

51 Zob. badania D. Zabielskiej wskazujące, iż w grupie rolników poddanej badaniu, najczęstszymi przyczynami rezygnacji z systemu rozliczenia ryczałtowego były zakup maszyn rolniczych (70%) oraz budowa budynków gospodarskich (18%). D. Zabielska, *Uwarunkowania zasad funkcjonowania podatku VAT w gospodarstwach rolnych*, „Zeszyty naukowe SGGW” 2011, nr 89, s. 69.

które rolnikom przynosi rozliczenie VAT na zasadach ogólnych. Coraz większa rzesza rolników rezygnuje z uproszczonego rozliczenia podatku od towarów i usług, dołączając do grupy, która prowadzi ewidencję prowadzonej działalności. Połączenie tej ewidencji z ewidencją do celu podatku dochodowego nie jest dużym problemem organizacyjnym. Sposobem na wprowadzenie rozliczeń w zakresie podatku dochodowego uwzględniających rzeczywiste przychody i koszty rolników byłoby powiązanie ich z rozliczeniami dla potrzeb VAT. Praktyka w zakresie tego podatku wskazuje wyraźnie, iż jeżeli rolnikowi opłaca się prowadzenie księgowości, wówczas nie jest to żadnym problemem organizacyjnym czy finansowym.

System rozliczeń, a w szczególności system stawek jest bardzo skomplikowany i wywołuje w praktyce szereg problemów. Jednak korzyści finansowe powodują, iż rolnicy wybierają rozliczenie na zasadach ogólnych. W przypadku działów specjalnych produkcji rolnej jest już prowadzona uproszczona ewidencja, zatem rozliczenia ryczałtowe są rzadkością, gdyż osoby przyzwyczajone już do prowadzenia ewidencji dużo łatwiej poddają się rygorom sprawozdawczości w zakresie VAT.

Ustawa o VAT nie zawiera odrębnych regulacji dotyczących działów specjalnych produkcji rolnej, jednak poprzez użycie definicji działalności rolniczej z ustaw o podatkach dochodowych wyraźnie kwalifikuje taką działalność do działalności rolniczej. Użycie, opartej o minimum powierzchniowe, definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym, w ustawie o VAT, jest niepotrzebne i może być źródłem potencjalnych nieporozumień. Pojęcie środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym jest mylące i może budzić wątpliwości przy specjalistycznych rodzajach produkcji rolnej.

Ustawa o podatku od towarów i usług jest istotna dla osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, gdyż wymagają one dużych inwestycji. Rozliczanie ryczałtowe nie jest dla podmiotów prowadzących działalność w tym zakresie opłacalne. Zdecydowanie bardziej korzystne jest wybranie rozliczania na zasadach ogólnych, co sytuuje analizowane podmioty w sytuacji podatnika VAT, do którego stosuje się podobne reguły, jak przy nierolniczej działalności gospodarczej.

Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 września 2012 r. rolnik, którego sprzedaż przekroczy 1.200.000 euro, ma obowiązek rozliczania podatku od towarów i usług na zasadach ogólnych. Podkreślić jednak należy, iż wyrok ten w niewielu przypadkach będzie miał znaczenie praktyczne, gdyż rozliczenie ryczałtowe VAT nie jest z reguły stosowane przez rolników prowadzących działalność w takiej skali. Prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej ze swojej natury łączy się z koniecznością inwestowania w budynki, budowle, maszyny, co czyni rozliczenie na zasadach ogólnych zdecydowanie bardziej opłacalnym niż rozliczenie ryczałtowe.

2. Podatek od spadków i darowizn

2.1. Zagadnienia wstępne

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁵² reguluje nabycie pod tytułem darmym. Podmiotami podatku są wyłącznie osoby fizyczne.⁵³ W przypadku, w którym spadkobiercą lub obdarowanym jest osoba prawna, nie powoduje to powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Osoba prawna podlegająca podatkowi dochodowemu dolicza wartość nabytych nieodpłatnie rzeczy i praw do przychodu stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym.

Obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn ciąży w przypadku darowizny solidarnie na obdarowanym i darczyńcy, w pozostałych przypadkach obciąża osoby nabywające własność rzeczy i praw majątkowych.

Podatek od spadków i darowizn jest typowym podatkiem majątkowym. Wymierzany jest od przyrostu majątku podatnika, który nastąpił pod tytułem darmym.⁵⁴ Dotyczy szeregu sytuacji, w których następuje przysporzenie – darowizny i polecenia darczyńcy, spadkobrania (dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego,⁵⁵ polecenia testamentowego), zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności, nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności. Podatkowi zgodnie z ustawą o podatku od spadków i darowizn podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci.

Podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego.⁵⁶

52 Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 z późn. zm.

53 Możliwa jest również darowizna na rzecz dziecka poczętego, lecz jeszcze nie urodzonego, por. J. Serwacki, *Podatek od spadków i darowizn, Komentarz*, (w:) *Biblioteka podatkowa*, t. IV, Warszawa 1996, s. IV/A/2–3.

54 Zob. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 184. Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe II. Część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 263.

55 Zapis windykacyjny został niedawno wprowadzony do prawa polskiego, równoległe dodano przepis obejmujący zapis windykacyjny podatkiem od spadków i darowizn, zob. ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 85, poz. 458; zob. też Ł. Matusiakiewicz, *Opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn nabycia przez osoby fizyczne własności rzeczy w drodze zapisu windykacyjnego*, Lex 2011.

56 Ustawa o podatku od spadków i darowizn przewiduje szereg zasad szczegółowych ustalania podstawy opodatkowania i tak: 1. Jeżeli spadkobierca i zapisobierca lub obdarowany został obciążony obowiązkiem wykonania

Jeżeli przed dokonaniem wymiaru podatku nastąpi ubytek rzeczy spowodowany siłą wyższą, do ustalenia wartości przyjmuje się stan rzeczy w dniu dokonania wymiaru, a odszkodowanie za ubytek należne z tytułu ubezpieczenia wlicza się do podstawy wymiaru.

Zgodnie z art. 15 ustawy o podatku od spadków i darowizn podatek oblicza się od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku, według następujących skal:

Tabela nr 7

Kwoty nadwyżki w zł		Podatek wynosi
ponad	do	
1) od nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej		
	10.278	3%
10.278	20.556	308 zł 30 gr i 5% nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		822 zł 20 gr i 7% nadwyżki ponad 20.556 zł
2) od nabywców zaliczonych do II grupy podatkowej		
	10.278	7%
10.278	20.556	719 zł 50 gr i 9% od nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		1.644 zł 50 gr i 12% od nadwyżki ponad 20.556 zł
3) od nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej		
	10.278	12%
10.278	20.556	1.233 zł 40 gr i 16% od nadwyżki ponad 10.278 zł
20.556		2.877 zł 90 gr i 20% od nadwyżki ponad 20.556 zł

Źródło: ustawa o podatku od spadków i darowizn, art. 15.

Ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych⁵⁷ obowiązującą od 1

polecenia lub zapisu, wartość obciążenia z tego tytułu stanowi ciężar spadku (zapisu) lub darowizny, o ile polecenie zostało wykonane. 2. Do długów i ciężarów zalicza się również koszty ostatniej choroby spadkodawcy, jeżeli nie zostały pokryte za jego życia i z jego majątku, koszty pogrzebu spadkodawcy, łącznie z nagrobkiem, w takim zakresie, w jakim koszty te odpowiadają zwyczajom przyjętym w danym środowisku, koszty postępowania spadkowego, wynagrodzenie wykonawcy testamentu, obowiązki wykonania zapisów oraz poleceń zamieszczonych w testamencie, wypłaty z tytułu zachowku oraz inne obowiązki wynikające z przepisów Kodeksu cywilnego dotyczących spadków. 3. Przy nabyciu w drodze zasiedzenia wyłącza się z podstawy opodatkowania wartość nakładów dokonanych przez nabywcę podczas biegu zasiedzenia. 4. Jeżeli budynek stanowiący część składową gruntu będącego przedmiotem nabycia został wzniesiony przez osobę nabywającą nieruchomości przez zasiedzenie, z podstawy opodatkowania wyłącza się wartość tego budynku.

57 Dz.U. Nr 222, poz. 1629.

stycznia 2007 r. dokonano znacznych zmian w systemie opodatkowania przysporzeń pod tytułem darmym. Najważniejszą, z punktu widzenia podatników, jest zwolnienie osób bliskich spadkobiercy i darczyńcy od podatku z tytułu nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. Od 1 stycznia 2007 r. od podatku od spadków i darowizn zwolnione są przysporzenia na rzecz małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbów, rodzeństwa, ojczyma i macochy. Ustawodawca wybrał, występujący zresztą dosyć powszechnie na świecie, system zwolnienia dziedziczenia i darowizn w kręgu najbliższej rodziny z opodatkowania. Nowelizacja ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. zmieniła zasadniczo ciężar fiskalny podatku od spadków i darowizn.⁵⁸ Warunkiem zwolnienia jest dopełnienie określonych proceduralnych wymagań, ale nie są one zbyt obciążające.⁵⁹

Spadkobranie i darowizny dotyczące osób spoza określonego powyżej kręgu nie korzystają ze zwolnienia.⁶⁰ Przy dziedziczeniu wykrócenie poza krąg osób zwolnionych ma miejsce z reguły w przypadku istnienia testamentu. Niemniej jednak również na podstawie ustawy dziedziczyć mogą osoby, które nie zostały zwolnione z podatku. Przykładowo, w sferę podmiotów zwolnionych nie wchodzi zstępni rodzeństwa – a mogą dziedziczyć ustawowo (art. 932 kc.). W związku z rozszerzeniem zakresu spadkobierców ustawowych nowelą Kodeksu cywilnego z dnia 18 marca 2011 r. krąg podmiotów dziedziczących ustawowo i nieobjętych zwolnieniem uległ znacznemu powiększeniu.⁶¹

Zwolnienie nie dotyczy też osób będących w bliskich stosunkach z daną osobą – na przykład konkubentów, którzy nie zalegalizowali swojego związku. W praktyce rozporządzenia testamentowe na rzecz tej kategorii osób zdarzają się często. W związku z powyższym, mimo iż większość darowizn i spadków dotyczy najbliższej rodziny, znajdującej się w kręgu osób zwolnionych z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, nadal zakres zwolnień określonych ustawą ma ogromne znaczenie praktyczne w pozostałych, nieobjętych zwolnieniami podmiotowymi sytuacjach.

58 Szerzej S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2010, s. 164 i nast.

59 Zwolnienie obejmuje spadkobierców wskazanych w ustawie, pod warunkiem, że: 1) zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2–8 i ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4, oraz 2) udokumentują – w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 – ich otrzymanie do wodom przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo–kredytową lub przekazem pocztowym.

60 Ogólnie o charakterze zwolnień z art. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn por. Z. Ofiarski, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, komentarz do art. 4, Lex 2002; zob. też S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Komentarz do ustawy...*, s. 166 i nast.

61 Na mocy ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 85, poz. 458) do podmiotów nieobjętych zwolnieniem a mogących dziedziczyć z ustawy doszli zstępni dziadków spadkodawcy.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn zawierała i nadal zawiera katalog zwolnień przedmiotowych. Jednak straciły one znacznie na swojej ważności z uwagi na wspomniane wyżej zwolnienia podmiotowe. Z pewnością rzadziej występują w praktyce niż dotychczas. Z drugiej strony darowizny oraz przeznaczenie w testamencie majątku na rzecz osób spoza najbliższej rodziny nie jest rzadkością i z pewnością należy ściśle i w sposób niepozostawiający wątpliwości co do zakresu stosowania przepisów, określić co i pod jakimi warunkami będzie zwolnione z opodatkowania.

Nowelizacją ustawy o podatku od spadków i darowizn z dnia 16 listopada 2006 r. zmieniono regulację dotyczącą zwolnienia przekazania pod tytułem darmym gospodarstwa rolnego.⁶² Poprzednio zwolnienie obejmowało:

- 1) nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jak również działki przyzagrodowej, z wyjątkiem:
 - a) budynków mieszkalnych,
 - b) budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym,
 - c) urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców.⁶³

Regulacja ta budziła szereg kontrowersji, jeżeli chodzi o zakres zwolnienia.⁶⁴ Nie do rozstrzygnięcia na drodze literalnej interpretacji ustawy był problem, czy zwolnienie gospodarstwa rolnego obejmowało również budynki i budowle inne niż wymienione jako opodatkowane w punktach a), b) i c) omawianego przepisu. Również stanowisko Ministra Finansów⁶⁵ było w tym zakresie niejednoznaczne. Niekiedy uznawano, iż budynki i budowle wyraźnie niewymienione jako wyłączone ze zwolnienia są opodatkowane, niekiedy uznawano, iż powinny nie być opodatkowane, gdyż takie zwolnienie jest zgodne z intencją ustawodawcy, choć nie znajduje bezpośredniego potwierdzenia w treści ustawy.⁶⁶

Nowelizacja z 16 listopada 2006 r. zmieniła powyższą regulację. Inaczej określono zakres zwolnienia, jednak sytuacja osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej niewiele się polepszyła. Zgodnie z obecnie obowiązującą treścią art. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn zwolnienie od podatku obejmuje:

62 Zob. M. Rusinek, *Komentarz do ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Lex 2007.

63 Art. 4 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r., szerzej por. np. K. Chustecka, *Opodatkowanie spadków i darowizn w 2002 roku*, Warszawa 2002, s. 47 i nast.

64 Zob. J. Bieluk, *Podatek od spadków i darowizn w rolnictwie*, „Rejent” 2000, nr 11, s. 13–36; zob. też G. Borkowski, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, (w:) *Prawo podatkowe. Zbiór Komentarzy, t. II*, Warszawa 1997, tom II, s. 21; też S. Brzeszczyńska, *Podatek od spadków i darowizn w rolnictwie*, Warszawa 2005, s. 114–116.

65 Zob. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 4 kwietnia 2003 r., LK–700/LM/JK/2003, www.mofnet.gov.pl

66 Zob. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 22 stycznia 2003 r., LK–2413/LM/3K/2002, Lex nr 3105.

- 1) nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości lub jej części wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem:
 - a) budynków mieszkalnych,
 - b) budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym,
 - c) urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców
 - pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili nabycia ta nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne lub jego część albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia.

Najważniejszą zmianą wprowadzoną przez ustawodawcę jest przesunięcie zakresu zwolnienia z gospodarstwa rolnego na nieruchomość – i w drugim etapie uwarunkowanie zwolnienia od tego, czy ta nieruchomość wchodzi w skład gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym. Utrzymano, niekorzystne dla osób zajmujących się taką działalnością, wyłączenie ze zwolnienia niektórych budynków i budowli związanych z prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej. Wyeliminowano natomiast wątpliwości co do zwolnienia innych, niewymienionych jako opodatkowane budynków i budowli związanych z produkcją rolniczą, co z pewnością jest dobrą stroną nowelizacji.

Zgodnie z obowiązującą regulacją zwolnione z opodatkowania jest nieodpłatne nabycie nieruchomości. Wobec braku możliwości odwołania się do innych przepisów i braku jakichkolwiek wskazań co do innego sposobu rozumienia pojęcia nieruchomości, winniśmy rozumieć je w znaczeniu prawnorzeczowym – odwołując się do definicji z kodeksu cywilnego. Zgodnie z art. 46 kc nieruchomości to części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Jednak nieruchomości budynkowe i lokalowe nie będą wchodziły w zakres zwolnienia. Odwołanie w warunku zwolnienia do definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym, według której jedynym składnikiem gospodarstwa są grunty, powoduje iż zwolnienie może dotyczyć wyłącznie nieruchomości gruntowych.

Wyłączone ze zwolnienia jest nabycie budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym oraz urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców pod określonymi w ustawie warunkami. Wyłączenie to odnosi się bezpośrednio do działów specjalnych produkcji rolnej, choć terminologia budzi poważne wątpliwości.

Zwolnieniu podlega, zgodnie z art. 4 pkt 12 ustawy o podatku od spadków i darowizn, nabycie przez rolnika pojazdów rolniczych i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów i maszyn pod warunkiem, że te pojazdy i maszyny rolnicze w ciągu 3 lat od daty otrzymania nie zostaną przez nabywcę sprzedane lub darowane osobom trzecim; niedotrzymanie tego warunku powoduje utratę zwolnienia. Regulacja ta może dotyczyć bezpośrednio osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej – zasadniczą kwestią jest tu ustalenie zakresu zwolnienia, które ma charakter podmiotowo–przedmiotowy. Zwolnieniu podlega nabycie określonych rzeczy ruchomych, ale wyłącznie przez rolnika.

2.2. Zakres zwolnienia

2.2.1. Zakres przedmiotowy zwolnienia – nabycie nieruchomości

Zgodnie z artykułem 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn zwolnienie obejmuje nabycie własności lub prawa wieczystego użytkowania nieruchomości. To sformułowanie jest jasne i precyzyjne. Natomiast dalej ustawodawca dodaje *lub jej części* – i tu zaczyna się problem. Zwolnienie nabycia części nieruchomości może budzić poważne wątpliwości na gruncie prawa cywilnego. Posługując się wieczystoksięgowym pojęciem nieruchomości, uznać należy, iż nie można nabyć części nieruchomości. Nieruchomość to część powierzchni ziemi, która może stanowić samodzielny przedmiot obrotu.⁶⁷ Innymi słowy, niemożliwy jest obrót częścią nieruchomości. Nie można być właścicielem części nieruchomości.⁶⁸ Nie może więc część nieruchomości być przedmiotem nabycia. Założyć zatem należy, iż ustawodawca miał na myśli taką sytuację, gdy – na przykład – wolą spadkodawcy wyrażoną w testamentie był podział należącej do niego nieruchomości i przekazanie części tak wydzielonej jednemu ze spadkobierców. Wtedy po podziale nieruchomości okaże się, że część wydzielona stanowi samodzielną nieruchomość, a przekazaniu na mocy testamentu ulegnie właśnie nieruchomość powstała po podziale.⁶⁹ Sformułowanie to, mimo iż nieprecyzyjne, nie ma jednak większego znaczenia dla rzeczywistego zakresu zwolnienia. Należy przyjąć tylko, iż przy rozporządzeniu testamentowym częścią nieruchomości – co prawnie przy właściwej interpretacji woli spadkodawcy jest możliwe – skutki podatkowe takiego rozporządzenia określamy po jego skutkach prawnorzeczowych. Na przykład przy-

67 Zob. S. Rudnicki, *Prawo obrotu nieruchomościami*, Warszawa 1999, s. 11: *część powierzchni ziemskiej jest w znaczeniu użytym w pierwszej części tego zdania (art. 46 kc) odrębnym przedmiotem własności, jeżeli jest odzielona w znaczeniu prawnym od pozostałej powierzchni w taki sposób, że może stanowić samodzielny przedmiot obrotu prawnego*. Cały czas posługujemy się w tych rozważaniach wieczystoksięgowym pojęciem nieruchomości, gdyż uznać należy, iż takie pojęcie jest najbardziej precyzyjne, jeżeli chodzi o potrzeby obrotu.

68 Oczywiście można być właścicielem udziału w nieruchomości, ale zawsze będzie to udział w całości nieruchomości.

69 Można wyobrazić sobie taki dział spadku, gdy przedmiotem przekazania będzie działka gruntu, gdy z jednej księgi odłączymy tę działkę i od razu dołączymy do drugiej, wtedy rzeczywiście nie będzie etapu, gdy część nieruchomości – działka gruntu będzie samodzielną nieruchomością, tylko od razu stanie się częścią drugiej nieruchomości.

znanie budynków gospodarczych oddzielnie kilku spadkobiercom może być uważane za:

- skutkujące uznaniem danych osób za współwłaścicieli (ściśle rzecz biorąc możemy mieć do czynienia ze wspólnością masy spadkowej),
- zapis, który powoduje obowiązek określonego działania – w takim wypadku działania w kierunku podziału nieruchomości zgodnie z wolą spadkodawcy i po podziale przekazania części powierzchni ziemi będącej przedmiotem zapisu już jako oddzielnej nieruchomości zapisobiercy.

Dalej ustawodawca określa zwolnienie w duchu cywilistycznym, stwierdzając, iż zwolnieniu podlega nabycie nieruchomości wraz z częściami składowymi. Części składowe rozumieć należy zgodnie z art. 47 § 2 kc. – jako wszystko, co nie może być od rzeczy odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Jeżeli chodzi o części składowe nieruchomości, mamy dodatkowo sprecyzowany zakres tego pojęcia w art. 48 kc,⁷⁰ zgodnie z którym z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania. Odniesienie do pojęcia części składowych służy do jednoczesnego określenia wyjątków, które nie podlegają zwolnieniu. Zwolnieniu podlegają wszystkie części składowe nieruchomości z wyjątkiem określonych art. 4 pod lit. a), b) i c).⁷¹ Części składowe nieruchomości to: budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, takie jak studnie, silosy, ogrodzenie oraz urządzenia wymienione w art. 49 kc. – do doprowadzania wody, pary, gazu, prądu elektrycznego, jeżeli nie wchodzą w skład przedsiębiorstwa, przedmioty połączone z budynkami,⁷² drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania, prawa związane z nieruchomością, takie jak służebności gruntowe.

Odróżnić należy pojęcie części składowej nieruchomości od pojęcia przynależności nieruchomości. Zgodnie z art. 51 § 1 kc. przynależnościami są rzeczy ruchome potrzebne do korzystania z innej rzeczy (rzeczy głównej) zgodnie z jej przeznaczeniem, jeżeli pozostają z nią w faktycznym związku odpowiadającym temu celowi. Czynność prawna dotycząca nieruchomości obejmuje w zasadzie również przynależności nieruchomości – art. 52 kc. Przynależnościami będą na przykład budynki i inne urządzenia w przypadku, gdy nie są trwale związane z gruntem, natomiast istnieje między nieruchomością a tymi urządzeniami jakaś więź funkcjonalna. Przynależnościami nieruchomości rolnej może być na przykład inwentarz żywy i martwy.⁷³ Odróżnienie części składowej od przynależności ma zasadnicze znaczenie przy określaniu zakresu zwolnienia. Przynależności, mimo iż z reguły przypadające wraz z nie-

70 Kontrowersje na temat stosunku art. 48 kc. do art. 47 kc. zob. M. Bednarek, *Mienie...*, s. 151.

71 Zob. S. Babiarczyk, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku...*, s. 171–172.

72 [...] w zależności od sytuacji prawnej budynku – przedmioty połączone z budynkiem będą stanowiły albo części składowe gruntu (gdy budynek jest częścią składową gruntu), albo części składowe budynku (gdy budynek stanowi odrębną nieruchomość), tak M. Bednarek, *Mienie...*, s. 150.

73 Zob. M. Bednarek, *Mienie...*, s. 162.

ruchomością obdarowanemu lub spadkobiercy, nie będą objęte zwolnieniem, natomiast części składowe będą zwolnione od podatku od spadków i darowizn.⁷⁴

Jedynym składnikiem gospodarstwa rolnego zgodnie z definicją z ustawy o podatku rolnym są grunty. Części składowe nie wchodzi w skład tak rozumianego gospodarstwa rolnego. Jednak wobec stanowczego brzmienia ustawy nie ulega wątpliwości, że części składowe nieruchomości w rozumieniu prawnorzeczowym – czyli budynki, budowle itd. – są objęte zwolnieniem w zakresie podatku od spadków i darowizn. Zakres przedmiotowy zwolnienia jest więc znacznie rozszerzony w stosunku do definicji powoływanej jako podstawa zwolnienia. Jednak zrobiono to w sposób niejako poboczny. Zamiast – co wydawałoby się najbardziej właściwe – odwołać się do definicji gospodarstwa rolnego z kodeksu cywilnego przy określaniu zakresu zwolnienia, ustawodawca nadal posługuje się niedostosowanym do potrzeb obrotu – w tym darowizn i spadkobrania – pojęciem gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym.

2.2.2. Regulacja dotycząca działów specjalnych produkcji rolnej

Jak już wspomniano omawiana ustawa zawiera regulacje odnoszące się bezpośrednio do działów specjalnych produkcji rolnej. Art. 4 wyłącza ze zwolnienia niektóre kategorie budynków i budowli związane ze specjalistyczną produkcją rolną. Mamy tu do czynienia z zaostreniem obciążeń podatkowych dotyczących określonych rodzajów produkcji rolniczej. Stanowi ono wyraz tendencji zwiększania obciążeń podatkowych osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, traktowania ich jak osobną grupę producentów rolnych, która ze względu na hipotetyczne wyższe dochody powinna ponosić wyższe obciążenia podatkowe.

Wyłączenie ze zwolnienia ze względu na jego istotność z punktu widzenia obciążeń podatkowych należy szczegółowo wyjaśnić. Zgodnie z regulacją zwolnione jest nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości lub jej części wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem:[...]

- b) budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym,
- c) urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców.

Z punktu widzenia warunku związanego z koniecznością wejścia owych składników w skład gospodarstwa rolnego według definicji z ustawy o podatku rolnym – trudno znaleźć sens w tej regulacji, która miesza porządek cywilnoprawny oraz bardzo uproszczoną definicję gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym. Z pewno-

74 Oczywiście przy spełnieniu pozostałych warunków i niezaliczaniu się do części składowych niepodlegających zwolnieniu.

ścią definicja zawarta w ustawie o podatku rolnym nie wymienia żadnych części składowych gruntu, zaś jako jedyny składnik gospodarstwa występuje grunt. Zauważyć należy, iż w ten sposób definicja z ustawy o podatku rolnym została w ustawie o podatku od spadków i darowizn przez ustawodawcę rozszerzona, włączono w jej treść części składowe nieruchomości. Nie ma to znaczenia dla samego wyłączenia ze zwolnienia, ale wprowadza zamieszanie terminologiczne.

Interesujące jest również z punktu widzenia cywilistycznego wyłączenie urzędzeń i stada hodowlanego. O ile urządzenia mogą być w wyjątkowych okolicznościach trwale z gruntem związane, o tyle nie można powiedzieć tego o kurach, królikach czy koniach. Nie wiadomo, po co ustawodawca wyłącza urządzenia i stado hodowlane – z reguły ani urządzenia, ani tym bardziej stado hodowlane nie mogą być częściami składowymi nieruchomości. Aby utrzymać sens tego wyłączenia, należy uznać, iż wyłączone spod zwolnienia – czyli opodatkowane jest – przekazanie części składowych nieruchomości spełniających warunki ustawowe (nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne lub jego część albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia) wtedy, gdy tymi częściami składowymi są budynki zajęte na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt, jeżeli znajdują się tam urządzenia do prowadzenia owej specjalistycznej hodowli oraz stado hodowlane. Inaczej dodatek byłby zbędny.

Ustawodawca miesza pojęcia hodowli i chowu. W ustawie mamy do czynienia ze specjalistycznym chowem drobiu (nie hodowlą) ale za to ze specjalistyczną hodowlą zwierząt (nie chowem).⁷⁵ Jest to problem szerszy braku precyzji ustawodawcy w tego rodzaju zagadnieniach. Ponieważ przepisy podatkowe należy interpretować ściśle, uznać należy, iż jest to świadomy zabieg ustawodawcy, choć trudno dopatrzeć się w tym logicznego wytłumaczenia.

Problem budzi również sformułowanie *specjalistyczna hodowla*. Ustawa o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich nie zna pojęcia *specjalistyczna hodowla* i *specjalistyczny chów* i *wylęg*. Nie wiadomo więc, jaka działalność miałaby być uznana za specjalistyczną, a jaka nie. Uznać należy, iż chodzi tu o hodowlę, która nie jest na przykład hodowlą przydomową, jednak w przypadku hodowli (a nie chowu) – czyli specjalistycznych działań zmierzających do poprawy genotypu zwierząt – trudno mówić o hodowli niespecialistycznej.⁷⁶ Zaś w przypadku chowu i wylęgu najprawdopodobniej chodzi o odróżnienie chowu drobiu metodą gospodarską od fermowej.

⁷⁵ Por. uwagi w rozdz. III.

⁷⁶ Zob. ustawa z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich, art. 2 pkt 4 *hodowla zwierząt – zespół zabiegów zmierzających do poprawienia założeń dziedzicznych (genotypu) zwierząt gospodarskich, w zakresie których wchodzi ocena wartości użytkowej i hodowlanej zwierząt gospodarskich, selekcja i dobór osobników do kojarzenia prowadzony w warunkach prawidłowego chowu.*

Przepisy ustawy w tym względzie pozostały niezmienione od 1983 roku – od wejścia ustawy w życie.⁷⁷

Wprowadzenie pojęcia specjalistycznej hodowli jest być może odwołaniem do promowanych w latach siedemdziesiątych ubiegłego wieku specjalistycznych indywidualnych gospodarstw rolnych. Do prawa polskiego termin gospodarstwo specjalistyczne wprowadzony został poprzez uchwałę nr 107 Rady Ministrów⁷⁸ z dnia 43 sierpnia 1978 r. w sprawie specjalizacji indywidualnych gospodarstw rolnych i zespołów rolników oraz kooperacji w rolnictwie.⁷⁹ Jednak obecnie brak jest prawnych odpowiedników tego sformułowania.

Ustawodawca konstruuje zwolnienie określając jednak dwa wyłączenia z jego zakresu. Po pierwsze zwolnienie dotyczy gospodarstw rolnych z wyjątkiem budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym. Pojęcie budynku należy rozumieć zgodnie z prawem budowlanym, czyli zgodnie z art. 3 pkt. 2 ustawy Prawo budowlane.⁸⁰ Z powołanego przepisu wynika, że przez budynek należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Szczegółowo pojęcie budynku zostanie omówione przy podatku od czynności cywilnoprawnych.⁸¹ W tym miejscu należy podkreślić, iż ustawodawca wyłączył z opodatkowania budowle, pozostawiając wyłącznie budynki, co z punktu widzenia rolników jest oczywiście korzystne.

Kolejne wyłączenie dotyczy zgodnie ze sformułowaniem ustawowym urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców. Sformułowanie urządzenia w kontekście szklarni, inspektów, pieczarkarni budzi co najmniej wątpliwości.

Urządzenia, zgodnie ze Słownikiem języka polskiego,⁸² to rodzaj mechanizmu lub zespół elementów, służący do wykonania określonych czynności, ułatwiający pracę. Urządzenia klimatyzacyjne, kontrolne, pomiarowe.... Zgodnie z tą definicją nie jest urządzeniem szklarnia czy też

77 Zob. art. 4 ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn. Dz.U. Nr 45, poz. 228, obowiązująca od 1 stycznia 1976 r., uchylona przez obowiązującą obecnie ustawę z 28 lipca 1983 r. Zgodnie z regulacją tejże ustawy zwolnieniu od podatku podlegało: 1) nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jak również działki przyzagrodowej, z wyjątkiem: a) gospodarstw rolnych położonych na terenie miast o liczbie mieszkańców powyżej 100.000, b) budynków mieszkalnych na terenie miast, c) nadwyżki ponad 400.000 zł wartości budynków mieszkalnych położonych na terenie gmin, d) budynków zajętych na cele chowu i wylęgu drobiu lub hodowli zwierząt futerkowych wraz ze stadem hodowlanym, e) urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców, f) nadwyżki wartości obszaru sadów ponad 3 ha, Obowiązujący wcześniej dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych nie przewidywał specjalnych regulacji dotyczących gospodarstw rolnych, (tekst jedn. Dz.U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74, z późn. zm.).

78 Zob. J. Paliwoda, *Pozycja prawna specjalistycznych i rozwojowych indywidualnych gospodarstw rolnych w PRL*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1983, s. 24; tam też szeroko na temat pojęcia oraz funkcjonowania specjalistycznych gospodarstw rolnych.

79 M. P. Nr 30, poz. 108 ze zm.

80 Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.

81 Odnosnie do pojęcia budynku zob. rozdział VI p. 3. 1. niniejszej pracy.

82 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. III, Warszawa 1981, s. 618.

pieczarkarnia, które należy uznać za budowle lub budynki. Na ich budowę potrzebne jest z reguły pozwolenie na budowę.⁸³ Do wymienionych jako urządzeń szklarni, pieczarkarni, chłodni i przechowalni owoców ma z pewnością zastosowanie prawo budowlane. Ze sformułowania przepisu należy wnioskować, iż ustawodawcy chodzi właśnie o budynki i budowle służące prowadzeniu upraw specjalnych (należy przyjąć, iż sformułowanie to jest odpowiednikiem działów specjalnych produkcji rolnej, choć może być to poddane w wątpliwość). Należy przypuszczać, iż ustawodawca za uprawy specjalne uważa sadownictwo, stąd przechowalnie owoców w treści przepisu. Brak jest wyraźnych wskazań co do kierunku interpretacji. Co więcej jest to przepis pochodzący sprzed ponad 30 lat, gdy stan prawny wielokrotnie się zmieniał, co dodatkowo utrudnia jego rozumienie. Przy jego interpretacji na pewno nie należy stosować wykładni rozszerzającej, chociaż może się wydawać, że pozwala na to sam ustawodawca poprzez użycie w przepisie sformułowania urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych.

Urządzenia takie, jak: urządzenia grzewcze, dmuchawy, klimatyzatory, stoły do produkcji rozsąd, półki, pojemniki, urządzenia nawadniające itd., należy uznać za nieobjęte dyspozycją tego przepisu i zwolnione poprzez to z opodatkowania. W prawie budowlanym znajdujemy pojęcie urządzenia budowlane związane z obiektami budowlanymi (art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane), przez które to urządzenia należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. Z definicji wynika, iż niektóre z tak określonych urządzeń budowlanych mogą występować samodzielnie, stając się obiektem budowlanym – np. ogrodzenie, niektóre zaś są ściśle związane z budynkiem.⁸⁴ Uznać należy, iż sformułowanie to nie może być użyte w analizie zakresu opodatkowania ustawą o podatku od spadków i darowizn. Podatkowi zaś podlegać mogą wyłącznie wymienione w przepisie szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców.

Wykładnia rozszerzająca w prawie podatkowym jest niedopuszczalna. Ustawodawca poprzez konstrukcję przepisu sugeruje przykładowe wyliczenie urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych. Jednak sformułowanie to jest w całości i w każdej swojej części nieprecyzyjne. Ustawodawca używa do określenia szklarni, pieczarkarni, chłodni, przechowalni owoców słowa urządzenia. Z pewnością nie są to urządzenia – są to budowle lub budynki w zależności od konstrukcji, sposobu budowy, materiałów itd. Urządzenia mogą znajdować się w środku, na przykład agregaty chłodnicze w chłodniach. Szklarnie są to budowle, więc objęte są dyspozycją poprzedniego wyjątku.

83 Zob. na przykład ciekawy stan faktyczny w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 18 czerwca 2009 r., II SA/Lu 253/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

84 Zob. R. Dziwiński, P. Ziemiński, *Prawo budowlane. Komentarz. Komentarz do art.3, Lex 2006.*

Wyjaśnienia wymaga sformułowanie *uprawy specjalne* – ustawa o podatku od spadków i darowizn nie definiuje takiego pojęcia. Również na gruncie polskiego ustawodawstwa trudno spotkać tego rodzaju sformułowania. W pierwszym powojennym akcie prawnym w zakresie podatku gruntowego, tj. w dekreście z 13 kwietnia 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego,⁸⁵ posłużono się pojęciem *innych specjalnych upraw*. Zgodnie z art. 3 ust. 2 dekretu gminne (miejskie) rady narodowe mogły podwyższać stawki podatku gruntowego ustalone w ust. 1 wskazanego przepisu, jednak podwyższenie tych stawek dla *gruntów, zajętych pod ogrody, sady i inne specjalne uprawy (zioła lecznicze, kwiaty itp.)* nie mogło przekroczyć 200% stawek określonych. Jako przykłady *upraw specjalnych* zostały wskazane *uprawy ziół leczniczych i kwiatów*. Niemniej jednak obecnie trudno jest precyzyjnie określić desygnat takiego sformułowania.

Powstaje wątpliwość, czy uprawnione jest odwoływanie się do przepisów z 1945 r. celem określenia, co ustawodawca rozumiał przez sformułowanie *uprawy specjalne*, czy też właściwsze jest jego odnoszenie do współczesnego pojęcia *działów specjalnych produkcji rolnej*. Biorąc pod uwagę, iż jest to przepis prawa podatkowego, zaś wykładnia rozszerzająca obowiązek podatkowy uznana być musi za nieuprawnioną,⁸⁶ uznać należy, iż wykraczanie poza wymienione w ustawie *szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców* byłoby niedopuszczalną interpretacją rozszerzającą przepisu, niemożliwą do stosowania na gruncie prawa polskiego.

W obecnie obowiązującym prawie polskim możemy odnaleźć *uprawy specjalne* w ustawie o scalaniu i wymianie gruntów.⁸⁷ Zgodnie z art. 14 ust. 1 teże ustawy w zamian za objęte scaleniem lub wymianą lasy i grunty leśne oraz sady, ogrody, chmielniki i inne *uprawy specjalne* wydziela się użytki możliwie tego samego rodzaju i tej samej jakości. Jeżeli nie jest to możliwe, wydziela się inne użytki i stosuje dopłatę pieniężną, odpowiadającą różnicy wartości drzewostanów, drzew i krzewów, a także innych części składowych gruntów. Za zgodą uczestnika scalenia lub wymiany można wydzielić inne użytki odpowiadające wartości dopłaty. Pomijając brak precyzji sformułowania, niemożliwe jest odwołanie się do tego pojęcia w ustawie podatkowej.

2.2.3. Zakres przedmiotowy zwolnienia – maszyny rolnicze

Zgodnie z art. 14 pkt 12 ustawy o podatku od spadków i darowizn zwolnione z opodatkowania jest nabycie przez rolnika pojazdów rolniczych i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów i maszyn. Jednak jest to zwolnienie warunkowe – zwol-

85 Dz.U. Nr 13, poz. 73, por. rozdział I niniejszej pracy.

86 L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1999, s. 165–166, wyraźnie wskazuje na zakaz stosowania wykładni rozszerzającej w prawie podatkowym, jeżeli wykładnia taka miałaby prowadzić do rozszerzenia zakresu należności podatkowych, a to ze względu na zasadę *nullum tributum sine lege*. Liczne orzecznictwo, zob. na przykład, Naczelny Sąd Administracyjny (wyrok z dnia 19 listopada 2008 r. sygn. akt: II FSK 1187/07, niepubl.): *w prawie podatkowym zasadą jest stosowanie ścisłej wykładni prawa, w związku z czym stosowanie wykładni rozszerzającej [...] nie jest dopuszczalne*, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

87 Ustawa z dnia 26 marca 1982 r. o scalaniu i wymianie gruntów, tekst jedn. Dz.U. z 2003 r. Nr 178, poz. 1749 z późn. zm.

nienie ma zastosowanie wtedy, gdy nabyte pojazdy i maszyny w ciągu 3 lat od daty otrzymania nie zostaną przez nabywcę sprzedane lub darowane osobom trzecim.

Konstrukcja zwolnienia budzić może wiele wątpliwości. Nie ma znaczenia, czy rolnik używa maszyn do prowadzenia działalności rolniczej,⁸⁸ czy też zaprzestał jakiegokolwiek działalności, czy maszyny zostały wydzierżawione. Nawet zmiany własnościowe nie naruszają zwolnienia – wyłącznie sprzedaż lub darowizna. Jeżeli będzie to na przykład zamiana, porzucenie z zamiarem wyzbycia się (art. 81 kc.) czy inna sytuacja powodująca zmianę właściciela – oprócz dwóch wymienionych w ustawie – nie powoduje ona utraty prawa do zwolnienia. Ustawodawca wymienia tu wyłącznie dwie czynności cywilnoprawne, których dokonanie łączy się z utratą zwolnienia – umowę sprzedaży i umowę darowizny. Każde inne rozporządzenie pojazdami i maszynami rolniczymi nie ma negatywnych skutków podatkowych. Wobec powyższego rolnik może na okres 3 lat zawrzeć umowę zamiany, najmu, leasingu itd.⁸⁹ Wynika z tego, iż ograniczenie czasowe, po pierwsze, może w przypadku pojazdów wykorzystywanych i konieczności ich zastąpienia nie mieć sensu gospodarczego, po drugie, jest łatwe do ominięcia. Natomiast naruszenie warunków zwolnienia łączy się z utratą prawa do zwolnienia, czyli powstaniem obowiązku podatkowego w takiej wysokości jakby zwolnienia nie było.

Określenie pojazdy i maszyny rolnicze nie jest w żaden sposób zdefiniowane. Jednak odwołać tu się należy do przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT).⁹⁰ Zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze i gospodarki leśnej obejmują: maszyny i narzędzia uprawowe; maszyny i urządzenia do siewu, sadzenia, nawożenia i deszczowania; maszyny i narzędzia pielęgnacyjne; maszyny i urządzenia do ochrony roślin, do zbioru ziemiopłodów, omlotowe, suszarnie i urządzenia pomocnicze; maszyny i urządzenia do czyszczenia, sortowania i zaprawiania ziemiopłodów, do przetwórstwa paszowego, do chowu i hodowli zwierząt, pozostałe maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze i dla gospodarki leśnej. Pojazdami rolniczymi są przede wszystkim ciągniki rolnicze, przyczepy i naczepy rolnicze.

Zwolnione jest nabycie przez rolnika pojazdów rolniczych i maszyn rolniczych. W omawianej ustawie brak jest jednak definicji rolnika. Nie wiadomo więc, jakimi kryteriami się posługiwać przy określaniu, czy dana osoba jest rolnikiem, czy nie. Wobec braku wskazówek możemy posługiwać się bądź definicją wziętą z innych przepisów podatkowych, bądź do przepisów ubezpieczeniowych, a może do ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego lub ustawy o płatnościach bezpośrednich do gruntów.⁹¹

88 Zob. Z. Ofiarski, *Komentarz...* Komentarz do art. 4 ustawy.

89 Zob. S. Brzeszczańska, *Podatek od spadków i darowizn*, Warszawa 2005, s. 120–121.

90 Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), Dz.U. Nr 242, poz. 1622.

91 Zob. S. Babiaryz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i prawie podatkowym*, Warszawa 2010, s. 338: *Skoro ustawodawca tego nie zdefiniował, to znaczy, że nie ma istotnego znaczenia, czy chodzi o rolnika prowadzącego*

Możemy w tym wypadku mówić o rodzaju zwolnienia podmiotowego. Zgodnie z brzmieniem art. 4 pkt. 12 ustawy o podatku od spadków i darowizn zwolnieniu podlega nabycie przez rolnika pojazdów rolniczych i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów i maszyn. W jaki sposób i według jakich przepisów ustalić, kto jest rolnikiem? Oczywiście można sięgnąć do przepisów dotyczących ubezpieczenia społecznego rolników – jednak będzie to sięganie do zupełnie innej dziedziny prawa. Czy rolnikiem jest osoba prowadząca działły specjalne produkcji rolnej? Należy uznać, iż rolnik to osoba zajmująca się działalnością rolniczą – a to pojęcie mamy zdefiniowane w przepisach podatkowych. Ustawy podatkowe (w tym ustawa o podatku rolnym) zaliczają do działalności rolniczej działły specjalne produkcji rolnej. Uznać więc należy, iż zwolnienie dotyczące maszyn i urządzeń rolniczych nabywanych w drodze spadkobrania lub innego tytułu objętego ustawą o podatku od spadków i darowizn obejmuje osobę, która prowadzi dział specjalny produkcji rolnej.

2.2.4. Warunki zwolnienia

Ustawa zwalnia od podatku nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości lub jej części wraz z częściami składowymi (z opisywanymi wyżej wyjątkami dotyczącymi upraw specjalnych) pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili nabycia ta nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne lub jego część albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Należy szczegółowo przeanalizować zakres znaczeniowy powyższego przepisu, gdyż ma on zasadniczą wagę dla funkcjonowania zwolnienia.

Zwolnienie ma zastosowanie pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili nabycia ta nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne lub jego część. Pojęcie gospodarstwa rolnego jest więc pojęciem podstawowym dla określenia przedmiotu podatku rolnego.

gospodarstwo rolne w znaczeniu cywilnoprawnym, czy w znaczeniu ustawy o podatku rolnym, czy w rozumieniu art. 1 ust. 1 i art. 6 pkt 1 ustawy z 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników. Zob. też przykładowo art. 2 pkt 14) ustawy z dnia 26 stycznia 2007 r. o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. Nr 1164). Przez rolnika rozumiemy rolnika w rozumieniu art. 2 lit. a rozporządzenia nr 73/2009; natomiast zgodnie z art. 2 lit. a rozporządzenia Rady (WE) nr 73/2009 z dnia 19 stycznia 2009 r. ustanawiającego wspólne zasady dla systemów wsparcia bezpośredniego dla rolników w ramach wspólnej polityki rolnej i ustanawiającego określone systemy wsparcia dla rolników, zmieniającego rozporządzenia (WE) nr 1290/2005, (WE) nr 247/2006, (WE) nr 378/2007 oraz uchylającego rozporządzenie (WE) nr 1782/2003 (Dz. Urz. UE L 30 z 31.01.2009, s. 16, z późn. zm.) „rolnik” oznacza osobę fizyczną lub prawną lub grupę osób fizycznych lub prawnych, bez względu na status prawny takiej grupy i jej członków w świetle prawa krajowego, których gospodarstwo znajduje się na terytorium Wspólnoty, określonym w art. 299 Traktatu, oraz która prowadzi działalność rolniczą; zob. art. 6 pkt. 1 ustawy z dnia 20 grudnia 1990 o ubezpieczeniu społecznym rolników: przez rolnika – rozumie się pełnoletnią osobę fizyczną, zamieszkujejącą i prowadzącą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, osobiście i na własny rachunek, działalność rolniczą w pozostającym w jej posiadaniu gospodarstwie rolnym, w tym również w ramach grupy producentów rolnych, a także osobę, która przeznaczyła grunty prowadzonego przez siebie gospodarstwa rolnego do zalesienia.

Zgodnie z ustawą o podatku rolnym (art. 1 i art. 2 ustawy) za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków **jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych**, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza,⁹² o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej. Definicja jest wyraźnie funkcjonalna, jej kształt jest zdeterminowany przez wyznaczony jej przez ustawodawcę cel, ma za zadanie jasno i precyzyjnie określić zasadniczą dla każdego podatku kwestię – podstawę opodatkowania. Jednak odrębną rzeczą jest to, czy definicja stworzona na potrzeby opodatkowania gruntów rolnych również dobrze nadaje się do określenia zakresu zwolnienia w podatku od spadków i darowizn.

Zakres przedmiotowy definicji zawartej w ustawie o podatku rolnym obejmuje wyłącznie grunty.⁹³ Grunty te jednak muszą spełniać określony warunek – muszą stanowić część gospodarstwa rolnego – określonego poprzez minimalny próg wielkości powierzchni gruntu – o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczającej 1 ha przeliczeniowy.

Trzecim elementem definicji, obok określenia rodzaju gruntów oraz ich minimalnej wielkości, jest określenie stosunku danego podmiotu prawnego do gruntu. Dany grunt musi stanowić własność lub znajdować się w posiadaniu osoby fizycznej lub osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej w tym spółki nie mającej osobowości prawnej. W przeciwieństwie do definicji z kodeksu cywilnego⁹⁴ definicja z ustawy o podatku rolnym nie zawiera warunku istnienia łączności ekonomicznej między poszczególnymi składnikami gospodarstwa. Decydujące o zaliczeniu danego gruntu do użytków rolnych są dane z ewidencji gruntów. Należy uznać, iż zgodnie z ustawą o podatku rolnym grunt jest użytkiem rolnym, jeżeli tak został określony w ewidencji gruntów. Decyduje więc nie faktyczne wykorzystywanie gruntów, ale ich klasyfikacja w ewidencji.⁹⁵ Podobnie grunt wykorzystywany rolniczo, a niebędący użytkiem rolnym, na przykład grunt zaliczony do

92 Zob. art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podobnie art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Por też art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613.

93 Zob. rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków, Dz.U. Nr 38, poz. 454.

94 Brak zastosowania definicji z art. 55³ kc do celów podatkowych wyraźnie określił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 maja 1994 r., sygn. akt 1438/93: *[...]kiedy przepisy podatkowe zawierają własną, normatywną definicję gospodarstwa rolnego, nie ma podstaw do rozważania – dla celów podatkowych – czy konkretna nieruchomości może być uznana za gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów art. 55³ kodeksu cywilnego. W żadnym bowiem razie wnioski wyprowadzone z takich rozważań nie mogłyby wpłynąć na uchylenie stosowania konkretnego przepisu zamieszczonego w prawie podatkowym; byłoby to łamanie prawa*, „Wspólnota” 1994, nr 32.

95 Podobnie w ramach regulacji dotyczących ochrony gruntów rolnych i leśnych – por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 1989 r., SA/Wr 1168/88, ONSA 1989, nr 2, poz. 78, PiZ 1990, nr 34, s. 15: *W sprawach o wyłączenie gruntów rolnych z produkcji rolnej (ustawa z 26 marca 1982 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych – Dz.U. Nr 11, poz. 79), dane wynikające z ewidencji gruntów są wiążącym miernikiem oceny zarówno co do rolniczego charakteru określonych gruntów, jak i co do bonitacyjnej klasy gleby, ustalonej na podsta-*

zurbanizowanych terenów niezabudowanych, nie będzie wchodził w skład gospodarstwa rolnego, ponieważ dane w ewidencji gruntów na to nie wskazują. Z drugiej strony grunt położony w granicach miasta, przekraczający 1 ha i mający w ewidencji zapis – użytki rolne – będzie gospodarstwem rolnym w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym, mimo iż nie jest, a nawet nie może być – np. z powodu znacznego zanieczyszczenia powietrza w pobliżu ciągów komunikacyjnych – wykorzystywany rolniczo.

Nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne wtedy, gdy spełnia warunki określone powyżej. Zgodnie z ustawą o podatku od spadków i darowizn możemy mieć do czynienia z dwiema sytuacjami. Pierwsza, w której przedmiotem darowizny (spadkobrania) jest gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym i druga, gdy przedmiotem darowizny (spadkobrania) jest część gospodarstwa rolnego. Przedmiotem darowizny (spadkobrania) są wtedy grunty rolne o powierzchni przekraczającej 1 ha (1 ha przeliczeniowy). Sytuacja druga wymaga komentarza. Nieruchomość będzie częścią gospodarstwa rolnego wtedy, gdy przed spadkobraniem czy przed zawarciem umowy darowizny będzie wchodziła w skład gospodarstwa rolnego rozumianego jak wyżej. Nieruchomość darowana lub otrzymywana w spadku nie musi być więc gospodarstwem rolnym, tylko z gospodarstwa rolnego musi wychodzić. Jeżeli na przykład darczyńca ma gospodarstwo rolne o powierzchni 5 ha użytków rolnych i darowuje swojemu sąsiadowi 0,5 ha użytków rolnych (nie przekraczając jednocześnie wielkości 1 ha przeliczeniowego), to nieruchomość ta będzie zwolniona od opodatkowania (oczywiście po spełnieniu dalszych warunków, o czym niżej), nawet wtedy, gdy obdarowany sąsiad nie ma żadnych nieruchomości.

W przypadku, gdy darczyńca posiada tylko 0,5 ha gruntów rolnych niestanowiących gospodarstwa rolnego, darowizna będzie zwolniona z opodatkowania wtedy, gdy sąsiad będzie właścicielem (posiadaczem) gruntów rolnych o powierzchni przekraczającej łącznie z gruntami otrzymanymi 1 ha (lub 1 ha przeliczeniowy). I tutaj pojawia się trzecia sytuacja przewidziana w przepisie – albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy. Obdarowanym lub spadkobiercą będzie więc osoba, która już jest właścicielem gospodarstwa rolnego. Tutaj należy uznać, iż ustawodawca zastosował pewien skrót myślowy w określeniu gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy. Przyjąć należy, iż to gospodarstwo rolne winno być własnością nabywcy – w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, a nie jest to własność w rozumieniu cywilnoprawnym. Obdarowany nie musi być właścicielem gruntów, wystarczy, iż prowadzi on gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, czyli jest właścicielem lub posiadaczem (samoistnym lub zależnym) gruntów rolnych o powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy.

wie przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z 4 czerwca 1956 r. w sprawie klasyfikacji gruntów (Dz.U. Nr 19, poz. 97 z późn. zm.).

Jak natomiast rozumieć zwrot *wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy*? Czy obdarowany powinien być właścicielem gospodarstwa przed darowizną, czy wystarczy, gdy razem z gruntami, które otrzymał, powinien mieć powyżej 1 ha użytków rolnych (1 ha przeliczeniowego)? Dokonując językowej wykładni powyższego sformułowania, musimy uznać, iż gospodarstwo rolne musi istnieć wcześniej, by nieruchomości mogła wejść w jego skład. Jednak drugi pogląd jest z punktu widzenia celu zwolnienia właściwszy. Winno być tak – a przyszła redakcja przepisu mogłaby to zmienić – iż wystarczy, gdy grunty, które obdarowany posiadał wcześniej, łącznie z gruntami otrzymanymi przekroczą powierzchnię 1 ha (1 ha przeliczeniowego), aby uznać, iż weszły one w skład (nowo powstałego) gospodarstwa rolnego.

Nie ma znaczenia liczba osób dziedziczących w przypadku spadkobrania. Jeżeli nieruchomości przekracza 1 ha, to nie ma znaczenia, jaki jest udział danej osoby w tym gospodarstwie, gdyż i tak będzie to udział zwolniony. W przypadku współwłasności darowizna jakiegokolwiek udziału w nieruchomości stanowiącej – zgodnie z definicją z ustawy o podatku rolnym – gospodarstwo rolne, będzie zwolniona z opodatkowania. Bez względu na to, czy będzie to 1/2 gospodarstwa, które ma 100 ha, czy też 1/100 gospodarstwa 1,5-hektarowego. Co za tym idzie, nie ma znaczenia liczba osób dziedziczących. Jeżeli na przykład spadkodawca przeznaczyłby w testamencie gospodarstwo rolne, które ma 1,1 ha użytków rolnych, 10 osobom, wówczas wszystkie te osoby zwolnione byłyby od podatku od spadków i darowizn, pod warunkiem, że prowadziłyby gospodarstwo rolne przez okres 5 lat.

Kolejny warunek dotyczy czasu prowadzenia gospodarstwa: i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Prowadzenie gospodarstwa rolnego – to pojęcie może być w konkretnych sytuacjach trudne do jednoznacznego określenia. Oprócz sytuacji oczywistych, gdy właściciel gospodarstwa sam w nim pracuje, pojawia się szereg sytuacji, które już tak oczywiste nie są. Czy jeżeli ktoś wynajmie osobę do zarządzania gospodarstwem, ale nadal podejmuje wszystkie ważne decyzje związane z tym gospodarstwem, to znaczy, że to gospodarstwo prowadzi? Czy konieczny jest osobisty, codzienny wkład pracy w prowadzenie gospodarstwa, czy też wystarczy, że zostaną podjęte ogólne decyzje co do losów gospodarstwa, zaś na co dzień pracować w nim będą inne osoby (na przykład pracownicy najemni)? Uznać należy, iż wydzierżawienie gruntów powoduje sytuację, w której nie możemy mówić o prowadzeniu gospodarstwa rolnego, jednak w przypadku, w którym brak jest codziennej obecności w gospodarstwie danej osoby, ale zachowuje ona pełną kontrolę nad tym, co w nim się dzieje i pełne kompetencje do wszelkich decyzji związanych z gospodarstwem, uznać należy, że osoba ta prowadzi gospodarstwo. Ustawa nie używa tu sformułowania typu *osobiste prowadzenie gospodarstwa* – tak jak jest to np. w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego.⁹⁶ Kolejnym warunkiem jest pro-

96 Zob. art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. Nr 803 z późn. zm.): *Uważa się, że osoba fizyczna: 1) osobiście prowadzi gospodarstwo rolne, jeżeli: a) pracuje*

wadzenie tego gospodarstwa rolnego, a więc tożsamość gruntów, gdyż grunty właśnie stanowią wyłączny składnik gospodarstwa rolnego.⁹⁷ Sprzedaż gruntów, nawet stanowiących niewielką część gospodarstwa, zgodnie ze stanowiskiem organów skarbowych spowoduje, że nie będzie to już to gospodarstwo. Natomiast sprzedaż trzody chlewnej, wycięcie drzew będących częściami składowymi, zburzenie budynków nie będzie skutkowało utratą zwolnienia. Ale takie konsekwencje wywoływać będzie zmiana przeznaczenia gruntów – gdy przestaną być to grunty rolne, nie będzie można mówić o gospodarstwie rolnym.

Czy zawsze konsekwencją zmian własnościowych będzie utrata prawa do zwolnienia? Jeżeli np. grunt zostanie sprzedany, przestanie być w posiadaniu samoistnym obdarowanego (spadkobiercy), ale nadal będzie w posiadaniu zależnym (będzie dzierżawiony), nie będzie faktycznej zmiany gospodarstwa – gdyż ustawa o podatku rolnym nie odróżnia posiadania samoistnego od zależnego. Dana nieruchomość może być częścią kilku gospodarstw rolnych w rozumieniu ustawy o podatku rolnym. Jeżeli dana działka gruntu (użytki rolne) ma właściciela, ale jednocześnie użytkuje ją jak właściciel inna osoba – jest więc ta osoba posiadaczem samoistnym i w ramach wykonywania posiadania samoistnego oddaje tę nieruchomość w dzierżawę. Działka ma zatem właściciela, posiadacza samoistnego i posiadacza zależnego. Przyjmijmy, iż działka ta ma 0,75 ha powierzchni, zaś zarówno właściciel, jak i posiadacz samoistny i zależny są właścicielami użytków rolnych o powierzchni 0,5 ha każdy. W takiej sytuacji każdy z nich posiada gospodarstwo rolne o powierzchni 1,25 ha. Działkę gruntu o powierzchni 0,75 ha wliczamy więc do wszystkich trzech gospodarstw rolnych. Zmiany w zakresie posiadania nie wpływają więc na status gospodarstwa rolnego z punktu widzenia istotnej w naszych rozważaniach definicji. Jednak gdy zostanie utracone posiadanie zarówno samoistne, jak i zależne, wówczas należy uznać, iż tożsamość gospodarstwa zostanie naruszona, co skutkuje utratą prawa do zwolnienia. Zmiany – niekoniecznie w zakresie własnościowym – ściśle rzecz biorąc, zmiany w zakresie posiadania, skutkować będą utratą prawa do zwolnienia. Uznać wobec tego należy, iż zmiany własnościowe są możliwe pod warunkiem zachowania tożsamości podmiotu gospodarującego.

Niestety wszelkie zmiany w zakresie wielkości gospodarstwa traktowane są przez organy skarbowe bardzo negatywnie z punktu widzenia podatnika. Jakikolwiek zmiany w zakresie własnościowym uważane są za naruszenie warunków zwolnienia.⁹⁸ Oczywiście jest jednak, że pełne zachowanie tożsamości gospodarstwa prowa-

w tym gospodarstwie, b) podejmuje wszelkie decyzje dotyczące prowadzenia działalności rolniczej w tym gospodarstwie.

97 Co wielokrotnie podkreślano – ustawa o podatku rolnym.

98 Zob. na przykład wyjaśnienie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 27 maja 2011 r., sygn. ILPB2/436-43/11-4/MK (www.mf.gov.pl): *Wnioskodawca, chcąc skorzystać ze zwolnienia, musi prowadzić gospodarstwo rolne obejmujące wszystkie działki nabyte ww. tytułem. Fakt, że po zbyciu działki nadal będzie prowadził gospodarstwo rolne, nie powoduje, że zostanie zachowane prawo do zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Natomiast utraty prawa do zwolnienia nie powoduje sprzedaż działki, która nie była*

dział może do absurdalnych sytuacji,⁹⁹ gdy nawet niewielka, w pełni uzasadniona gospodarczo zmiana powierzchni gospodarstwa prowadzi do utraty zwolnienia. Można oczywiście znaleźć sytuacje, które naruszają tożsamość gruntów gospodarstwa, ale nie powinny mieć negatywnych skutków dla zwolnienia – na przykład zmiany powstałe na skutek procesu scaleniewego gruntów. W przypadku scalenia należy uznać, iż mimo braku pełnej tożsamości gruntów gospodarstwa charakter tego postępowania powoduje, iż mamy do czynienia z tym samym gospodarstwem rolnym w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym, mimo wystąpienia niewielkich zmian w powierzchni gruntów.

Gdy darowiznie podlega część gospodarstwa rolnego – tj. np. 0,5 ha – a obdarowany nie ma żadnych gruntów, nie mamy wówczas do czynienia z gospodarstwem rolnym. Obdarowany nie jest właścicielem gospodarstwa rolnego, nie może też prowadzić gospodarstwa rolnego. Uznać należy, iż nie mamy wtedy do czynienia z warunkiem dotyczącym konieczności prowadzenia gospodarstwa przez 5 lat.

2.3. Wnioski

W pełni pozytywnie należy ocenić obowiązujące obecnie zwolnienie z podatku od spadków i darowizn osób najbliższych. Rozwiązanie to zdecydowanie ułatwia dokonywanie zmian pokoleniowych w rolnictwie. Natomiast regulacja w pozostałym zakresie nie jest tak precyzyjna, jak oczekiwać tego należy od przepisów podatkowych. Objęcie zakresem zwolnienia części składowych gospodarstw rolnych ma istotne znaczenie praktyczne ze względu na często znaczną, większą od gruntu, wartość budynków gospodarczych i innych trwale z gruntem związanych urządzeń. Jednak przepisy te nadal są nieprecyzyjne. Na styku prawa cywilnego i prawa podatkowego często natrafiamy na problemy trudne do rozstrzygnięcia.

Największym problemem jest stosowanie definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym do rozstrzygnięcia sytuacji typowo cywilnoprawnych (darowizna, spadkobranie). Powoduje to niepotrzebne komplikacje i trudności interpretacyj-

przedmiotem zwolnienia, ale wchodziła w skład gospodarstwa rolnego, w ramach którego znajduje się działka będąca przedmiotem zwolnienia, zob. też pismo Ministerstwa Finansów z 26 stycznia 2007 r. (PL–834/85/ JB/06/PDJC–345/06/39/07: *nie stanowi przesłanki do utraty zwolnienia zbycie przed upływem 5 lat, od dnia nabycia, zbycie innej, fizycznie oznaczonej części nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego, niż będącej przedmiotem zwolnienia, o ile w wyniku takiego zbycia, grunty będące przedmiotem zwolnienia (lub z innymi będącymi własnością nabywcy) będą miały status gospodarstwa rolnego, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, również. K. Chustecka, I. Krawczyk, M. Kurasz, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2007, s. 122 i nast.*

99 Zob. S. Babiarczyk, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku...*, s. 173: *Zagadnienie pogorszenia (umniejszenia) nabytego bądź tylko już posiadanego przez nabywcę gospodarstwa rolnego nie ma natomiast charakteru wątpliwości pozornej. Zwolnienicy (przede wszystkim urzędnicy skarbowi) teorii nieumniejszania przez okres co najmniej 5 lat powierzchni gospodarstwa rolnego swój pogląd wywodzą z wykładni językowej sensu stricto (by nie rzec strictissime) przepisu art. 4 ust. 1 pkt u.p.s.d., a w szczególności z użycia przez ustawodawcę zwrotu „i to gospodarstwo”. Ma to bowiem oznaczać obowiązek zachowania tożsamości powierzchniowej tego gospodarstwa. Wydaje się jednak, że taka wykładnia byłaby sprzeczna z celem i istotą zwolnienia, bowiem zakazywałaby nawet dokonania zamiany gruntów gospodarstwa, i to również takiej, która prowadziłaby do poprawienia jego struktury.*

ne. Odwołanie ustawodawcy do definicji z kc., rozszerzyłoby zakres zwolnienia, ale przede wszystkim stworzyłoby dużo bardziej precyzyjną regulację. Stosowanie właściwych dla danej gałęzi pojęć jest podstawą. Pojęcia cywilnoprawne winny być tłumaczone zgodnie z ich cywilnoprawnym znaczeniem. Podstawowe znaczenie mają normy tej gałęzi prawa, w której powstał stan faktyczny.¹⁰⁰

Ustawa wyraźnie wyłącza ze zwolnienia z opodatkowania dwie grupy budynków i budowli związane z działami specjalnymi produkcji rolnej: budynki zajęte na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym, oraz urządzenia do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców. Wyłączenie to ma szereg wad. Najbardziej widoczny jest brak precyzji w sformułowaniach, który może budzić szereg kontrowersji przy stosowaniu przepisów. Jednak zasadnicze zastrzeżenie budzi wyróżnienie określonych składników majątku i poddanie ich innej regulacji prawnej, abstrahując od tego, iż są to składniki zorganizowanej całości gospodarczej (gospodarstwa rolnego). Zwolnieniu powinno podlegać gospodarstwo rolne w całości, ze wszystkimi składnikami potrzebnymi do funkcjonowania.

Konsekwencje zwolnienia nabycia nieruchomości uzależnione od spełniania określonych warunków powiązanych z pojęciem powierzchniowym gospodarstwa rolnego powoduje, iż w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej takie zwolnienie może nie mieć miejsca. Zasadniczą wartością w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej są określone składniki produkcyjne często niebędące częścią składową gruntu, na przykład ule w pasiekach. W takim przypadku, przy braku innych (rodzinnych) zwolnień, podatek od spadków i darowizn wystąpi przy czynnościach objętych ustawą.

Celem zwolnienia jest ochrona warsztatu pracy rolnika – gospodarstwa rolnego. Istotą gospodarstwa rolnego jest prowadzenie działalności rolniczej. Jest to funkcjonalnie powiązana masa majątkowa, której definicja znajduje się w kodeksie między innymi dla potrzeb obrotu. W przypadku opodatkowania obrotu pod tytułem darmym użycie definicji cywilnoprawnej wydaje się być naturalną konsekwencją.

W pełni należy się zgodzić ze zdaniem, iż z samej idei podatku spadkowego wynika, że rozwiązania prawnofinansowe mają w stosunku do cywilnoprawnych charakter wtórny.¹⁰¹ I to właśnie rozwiązania cywilnoprawne, a więc przede wszystkim definicja gospodarstwa rolnego z kodeksu cywilnego, winny być podstawą do określenia przedmiotu zwolnienia.

Najważniejsze z punktu widzenia gospodarstwa rolnego, zaś do tego pojęcia należy zaliczyć również jednostki prowadzące działalność w zakresie działów specjalnych,

100 Zob. K.J. Musiał, *Opodatkowanie wieczystego użytkowania gruntów w podatku od nieruchomości, czyli o złudnej autonomii prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 4, s. 6–8, zob. też omawiane tam orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lipca 2010 r. (III FSK 217/10).

101 T. Kacymirow, B. Kordasiewicz, *Zasady prawa spadkowego a podatek spadkowy*, PiP 1990, nr 12, s. 73.

jest zwolnienie członków najbliższej rodziny z obciążenia podatkowego w przypadku nabycia pod tytułem darmym. Wszelkie transfery dotyczące gospodarstwa rolnego rozumianego jako jednostka gospodarcza winny być zwolnione z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

Regulacja wymaga zmiany, jednak musi być to zmiana skoordynowana z regulacją dotyczącą pojęcia gospodarstwa rolnego, aby wyeliminować wszelkie wątpliwości co do miejsca jednostek wytwórczych prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Precyzyjnie sformułowane przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn mogą stać się elementem systemu wsparcia przemian strukturalnych i pokoleniowych w rolnictwie. Nie należy zapomnieć przy zmianach, iż rolnicy prowadzący działy specjalne produkcji rolnej są istotną częścią rzeczywistości rolniczej, i mimo iż nie mieszczą się często w ścisłych definicjach, należy włączyć ich w system ochrony rolnictwa.

3. Podatek od czynności cywilnoprawnych

3.1. Zagadnienia wstępne

Podatek od czynności cywilnoprawnych wprowadzony został ustawą z dnia 9 września 2000 r. i z dniem 1 stycznia 2001 r. zastąpił opłatę skarbową w części dotyczącej świadczeń należnych z tytułu określonych czynności cywilnoprawnych.¹⁰² Podatek od czynności cywilnoprawnych ma charakter podatku obciążającego czynności cywilnoprawne, które nie są wykonywane jako czynności zawodowe, profesjonalne, dokonywane z zamiarem powtarzalności, czyli jako czynności wypełniające hipotezę normy wynikającej z art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT¹⁰³ i z tego tytułu objęte opodatkowaniem podatkiem od wartości dodanej. Jest to więc, z założenia, obciążenie finansowe nie związane z działalnością gospodarczą, ale obciążające „zwykłe” czynności cywilnoprawne,¹⁰⁴ takie jak sprzedaż samochodu, mieszkania, czy też obciążające zdarzenia związane z działalnością gospodarczą, ale nietypowe, niestanowiące główne-

102 Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm. Szerzej o podatku od czynności cywilnoprawnych m. in. M. Waługa, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2007; M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych, Komentarz*, Warszawa 2007; Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2003; A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Gdańsk 2005; K. Chustecka, *Podatek od czynności cywilnoprawnych w 2009 roku*, Warszawa 2009; J. Zdanowicz, *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2001.

103 Zgodnie z art. 15: 1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. 2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

104 S. Brzeszczyńska, *Komentarz do ustawy o opłacie skarbowej*, s. 2–3, (w:) *Prawo podatkowe, Zbiór komentarzy*, t. II, Warszawa 1997. Wobec niewielkich zmian w konstrukcji podatku od czynności cywilnoprawnych w stosunku

go przedmiotu działalności – na przykład założenie spółki prawa handlowego, czy też podwyższenie kapitału zakładowego.

Regułą jest, iż jeżeli w danej czynności prawnej występuje podatek od towarów i usług, wyłącza to opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Zgodnie z art. 2 opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie podlegają czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług oraz jest zwolniona z podatku od towarów i usług, z wyjątkiem umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach oraz umowy sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych.

3.2. Konstrukcja podatku

3.2.1. Zagadnienia wstępne

Z uwagi na zakres pracy interesowały nas będą sytuacje, które mogą mieć miejsce w przypadku prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej.¹⁰⁵ Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych podatkowi podlega między innymi szereg umów cywilnoprawnych, w tym umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych. Odnosić się to może do dwóch sytuacji, które poniżej poddane zostaną analizie – do sprzedaży gospodarstw rolnych oraz do przeniesienia własności rzeczy i zwierząt związanych z produkcją rolną. Analiza koncentrować się będzie na tych właśnie sytuacjach.

Ustawa zawiera rozwiązania szczególne dotyczące nieruchomości będących gruntami rolnymi. Zgodnie z art. 9 ust 2 ustawy od podatku zwolnione jest przeniesienie własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, w drodze umów: sprzedaży, dożywocia, o dział spadku – w części dotyczącej spłat

105 do regulacji dotyczącej opłaty skarbowej w części dotyczącej obciążenia czynności cywilnoprawnych, piśmiennictwo i orzecznictwo dotyczące opłaty skarbowej w tym zakresie zachowało w dużej części aktualność. Oczywiście zakres opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych jest dużo szerszy, nasze rozważania ograniczamy do sytuacji ściśle związanych z tematem pracy. Cały katalog zawiera art. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, zgodnie z którym podatkowi podlegają: 1) następujące czynności cywilnoprawne: a) umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych, b) umowy pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, c) (uchylona), d) umowy darowizny – w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, e) umowy dożywocia, f) umowy o dział spadku oraz umowy o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat, g) (uchylona), h) ustanowienie hipoteki, i) ustanowienie odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, oraz odpłatnej służebności, j) umowy depozytu nieprawidłowego, k) umowy spółki; 2) zmiany umów wymienionych w pkt 1, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 4; 3) orzeczenia sądów, w tym również polubownych, oraz ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne, jak czynności cywilnoprawne wymienione w pkt 1 lub 2.

lub dopłat, o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat, darowizny – w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, zamiany – do wysokości wartości rynkowej nieruchomości wraz z jej częściami składowymi, pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili dokonania czynności, nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne albo utworzą gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy. Wymaga odpowiedzi pytanie, czy działy specjalne produkcji rolnej będą włączone w to zwolnienie. Należy też poddać analizie zagadnienie, czy ustawa nie zawiera innych, dotyczących rolników, rozwiązań.

Szczególnie wiele kontrowersji wzbudziła kwestia opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych sprzedaży i innych czynności cywilnoprawnych dotyczących zwierząt, co zostanie przedstawione później.

Rolnik, jeśli jest rolnikiem ryczałtowym w rozumieniu podatku VAT, wówczas korzysta ze zwolnienia z podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (art. 2 pkt 4) nie podlegają podatkowi: czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest:

- a) opodatkowana podatkiem od towarów i usług,
- b) zwolniona z podatku od towarów i usług, z wyjątkiem:
 - umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomość lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni.

Wobec powyższego czynności dokonywane przez rolnika ryczałtowego nie będą objęte zakresem omawianej ustawy z wyjątkiem czynności niepolegających na dostawie produktów rolnych.¹⁰⁶ Tak więc sprzedaż gospodarstwa rolnego, czy też środków trwałych w nim się znajdujących, może być objęta podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Zasadniczą kwestią jest więc odpowiedź na pytanie, kto jest rolnikiem ryczałtowym. Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług (art. 2) jest nim rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, **korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy**, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Tego rodzaju szeroka definicja powoduje, iż większość transakcji gospodarczych, oprócz wymienionych w art. 2 omawianej ustawy umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomość lub jej część, w praktyce będzie od podatku od czynności cywilnoprawnych zwolniona. Jednak transakcje dotyczące gruntów rolnych będą objęte podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

106 Zob. art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Szeroka definicja rolnika ryczałtowego obejmuje nie tylko rolnika w rozumieniu potocznym – właściciela gospodarstwa rolnego zajmującego się typową produkcją roślinną i zwierzęcą, ale również osoby prowadzące działy specjalne produkcji rolnej (pszczelarze, hodowcy koni, producenci roślin *in vitro* itd.). W pewnym zakresie jednak podatek od czynności cywilnoprawnych może dotyczyć również osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej.

3.2.2. Podstawa podatkovania i wysokość podatku

Zgodnie z art. 6 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych podstawę opodatkovania stanowi: przy umowie sprzedaży – wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego.¹⁰⁷ Ustawa też reguluje sposób ustalania wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnych, którą określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów, oraz tryb określania wartości rynkowej w przypadku niepodania jej przez stronę czynności lub w sytuacji, gdy wartość ta jest kwestionowana przez organ podatkowy.

Wysokość podatku w przypadku umowy sprzedaży wynosi 2% od wartości nieruchomości, rzeczy ruchomych, prawa użytkowania wieczystego, własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz wynikających z przepisów prawa spółdzielczego: prawa do domu jednorodzinnego oraz prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym.

107 Zgodnie z art. 6.1. Podstawę opodatkovania stanowi: 1) przy umowie sprzedaży – wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego; 2) przy umowie zamiany: a) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego na taki lokal lub prawo do lokalu – różnica wartości rynkowych zamienianych lokali lub praw do lokali, b) w pozostałych przypadkach – wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego, od którego przypada wyższy podatek; 3) przy umowie darowizny – wartość długów i ciężarów albo zobowiązań przejętych przez obdarowanego; 4) przy umowie dożywocia – wartość rynkowa nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego; 5) przy umowie o zniesienie współwłasności lub o dział spadku – wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału we współwłasności lub spadku; 6) przy ustanowieniu odpłatnego użytkowania, w tym również nieprawidłowego oraz odpłatnej służebności – wartość świadczeń użytkownika bądź osoby, na rzecz której ustanowiono służebność, za okres, na jaki prawa te zostały ustanowione; 7) przy umowie pożyczki i umowie depozytu nieprawidłowego – kwota lub wartość pożyczki albo depozytu; 8) przy umowie spółki: a) przy zawarciu umowy – wartość wkładów do spółki osobowej albo wartość kapitału zakładowego, b) przy wniesieniu lub podwyższeniu wkładów do spółki osobowej albo podwyższeniu kapitału zakładowego – wartość wkładów powiększających majątek spółki osobowej albo wartość, o którą podwyższono kapitał zakładowy, c) przy dopłatach – kwota dopłat, d) przy pożyczce udzielonej spółce przez wspólnika – kwota lub wartość pożyczki, e) przy oddaniu spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania – roczna wartość nieodpłatnego używania, którą przyjmuje się w wysokości 4% wartości rynkowej rzeczy lub prawa majątkowego oddanego do nieodpłatnego używania, f) przy przekształceniu lub łączeniu spółek – wartość wkładów do spółki osobowej powstałej w wyniku przekształcenia albo wartość kapitału zakładowego spółki kapitałowej powstałej w wyniku przekształcenia lub połączenia, g) przy przeniesieniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej rzeczywistego ośrodka zarządzania spółki kapitałowej lub jej siedziby – wartość kapitału zakładowego; 10) przy ustanowieniu hipoteki – kwota zabezpieczonej wierzytelności.

3.3. Problematyka rolnicza

3.3.1. Czynności zwolnione i ich przedmiot

Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje w przypadku dokonania czynności enumeratywnie wyliczonych w ustawie. Zgodnie z wskazanym w art. 1 omawianej ustawy zakresem przedmiotowym regulacja ta znajduje zastosowanie w przypadku zawarcia: umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych, umowy pożyczki, umowy darowizny – w części dotyczącej przejścia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, umowy dożywocia, umowy o dział spadku oraz umowy o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat, ustanowienie hipoteki, ustanowienie odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, oraz odpłatnej służebności, umowy depozytu nieprawidłowego, umowy spółki (akty założycielskie), a także zmiany umów wymienionych powyżej, jeżeli powodują one podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych (z zastrzeżeniem art. 1 ust. 3 pkt 4 omawianej ustawy), orzeczenia sądów, w tym również polubownych, oraz ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne, jak czynności cywilnoprawne wymienione powyżej. Zredagowanie katalogu tychże czynności w postaci wyliczenia zamkniętego ma ten skutek, że dokonanie czynności prawnej niebędącej jedną z wymienionych nie powoduje powstania obowiązku podatkowego.

W art. 9 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych występuje węższy od powyżej przedstawionego katalog czynności prawnych zwolnionych od podatku. I tak zwolnione jest dokonanie czynności polegających na przeniesieniu własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, w drodze umów: sprzedaży, dożywocia, o dział spadku – w części dotyczącej spłat lub dopłat, o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat, darowizny – w części dotyczącej przejścia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, zamiany – do wysokości wartości rynkowej nieruchomości wraz z jej częściami składowymi, podlega zwolnieniu z podatku od czynności cywilnoprawnych. Nie są objęte zwolnieniem wszystkie czynności podlegające podatkowi zgodnie z art. 1 omawianej ustawy. I tak wniesienie aportem gruntów rolnych do spółki będzie opodatkowane podatkiem od czynności cywilnoprawnych, gdyż jest wymienione w art. 1, a nie ma takiej czynności w art. 9. Zaznaczyć również należy, iż niektóre czynności dotyczące gruntów rolnych w ogóle nie będą podlegały podatkowi od czynności cywilnoprawnych, gdyż nie są wymienione w art. 1. Tak więc na przykład umowa leasingu, jak również umowy nienazwane dotyczące gruntów rolnych nie będą podlegały opodatkowaniu jako nieobjęte przepisami ustawy.¹⁰⁸

108 Zob. pismo z dnia 8 lutego 2005 r. Urząd Skarbowy Kraków–Nowa Huta PMO–436/01/05, Lex nr 4207, odpowiadając na pytanie podatnika, czy umowa dzierżawy podlega obowiązkowi w podatku od czynności cywilno-

Kwestie związane z objęciem zakresem stosowania ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych do obrotu gruntami rolnymi były już przedmiotem analizy w literaturze, liczne są komentarze do ustawy odnoszące się również do kwestii związanych z nieruchomościami rolnymi.¹⁰⁹ Zasadniczym zagadnieniem jest zakres zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych oraz okoliczność, czy zwolnienie to obejmuje sprzedaż działów specjalnych produkcji rolnej.

Art. 9 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych reguluje zakres zwolnień od tego podatku. Wśród różnych wyłączeń zwalnia się od podatku również: przeniesienie własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, w drodze określonych powyżej umów: pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili dokonania czynności, nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne albo tworzą gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy.

Ustawa odwołuje się do definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z art. 2 w związku z art. 1 ustawy o podatku rolnym za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Nie ma specjalnego odróżnienia w podatku od czynności cywilnoprawnych działalności w zakresie działów specjalnych i innej działalności rolniczej. W zwolnieniu decydujące jest to, czy grunty stanowią gospodarstwo rolne czy nie, czyli czy grun-

prawnych: *tutejszy urząd wyjaśnia, iż zgodnie z brzmieniem art. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 86, poz. 959 ze zm.) podatkowi podlegają czynności cywilnoprawne wymienione enumeratywnie w tym artykule. To znaczy, że katalog czynności cywilnoprawnych ma charakter zamknięty i wyraźnie wskazuje na to, iż podatkowi podlegają tylko te czynności cywilnoprawne, które zostały wymienione. Umowy dzierżawy w wyżej wymienionym artykule nie zostały wymienione, co oznacza, iż podatkowi temu nie podlegają [...] organ podatkowy zaznacza, iż istotnie ustawodawca przewiduje w ustawie w artykule 9 pkt 2 pewne zwolnienia dot. przeniesienia własności nieruchomości w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, jednak zwolnienia te dotyczą wyłącznie takich czynności cywilnoprawnych jak umowy: – sprzedaży, dożywocia, działu spadku, zniesienia współwłasności, darowizny, zamiany i odpłatnej renty. Biorąc pod uwagę powyższe, Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków–Nowa Huta stwierdza, że umowy dzierżawy bez względu na to, czy przedmiotem tych umów jest gospodarstwo rolne, czy też nie, nie podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych nie z uwagi na przewidziane zwolnienia w art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych [...], ale z uwagi na fakt, iż w art. 1 ustawy umowy dzierżawy nie są wymienione w katalogu czynności podlegających temu podatkowi.*

109 Zob. m.in. A. Mariański, *Zwolnienie przeniesienia własności nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego od podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Rejent” 2006, nr 3, zob. też A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Gdańsk 2007; Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2001; M. Waługa, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2007.

ty należące do danego podmiotu (właściciela lub posiadacza w tym posiadacza zależnego) przekraczają określoną ustawą powierzchnię – natomiast kwestia działalności prowadzonej na tych gruntach nie ma znaczenia dla faktu opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Nie ma nawet znaczenia, czy w ogóle jakakolwiek działalność rolnicza jest prowadzona – liczy się tylko rodzaj i powierzchnia gruntów.

Ustawa wyraźnie określa, iż zwolnienie obejmuje przeniesienie nieruchomości lub ich części wraz z częściami składowymi. Zwolnione jest więc przeniesienie takich elementów gospodarstwa rolnego, które są nieodłącznie z gruntem związane, w tym przede wszystkim budynków gospodarczych oraz budowli. W przypadku działów specjalnych produkcji rolnej jest to niezmiernie istotne, gdyż w ten sposób zwolnienie obejmuje często najbardziej wartościowe składniki gospodarstwa rolnego, czyli szklarnie, pieczarkarnie, chlewnie, stajnie itd., jeżeli znajdują się we władaniu osoby, która jest właścicielem lub posiadaczem gruntu spełniającego warunki do uznania za gospodarstwo rolne.

Pojęcie nieruchomości należy rozumieć zgodnie z art. 46 kc. jako części powierzchni ziemi stanowiące odrębny przedmiot własności. Pojęcie nieruchomości obejmuje również części składowe – budynki i budowle trwale z gruntem związane, drzewa, zboże, owoce do chwili zebrania itd. oraz prawa związane z gruntem, a więc na przykład służebności.¹¹⁰ Natomiast nieruchomości budynkowe i lokalowe stanowiące odrębny od gruntu przedmiot własności nie wchodzą w zakres wyłączenia, gdyż w art. 9 ust. 2 omawianej ustawy mowa jest o nabyciu gruntów, nie zaś innych nieruchomości.

Wyłączone z zakresu zwolnienia jest przeniesienie własności budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast. Ponieważ art. 9 ust. 2 dotyczy wyłącznie zwolnienia w przypadku nabycia gruntów, należy przyjąć, iż budynki lub ich części nie są zwolnione z podatku od czynności cywilnoprawnych również wtedy, gdy stanowią części składowe nieruchomości.¹¹¹ W takiej sytuacji konieczne jest w umowie notarialnej wyodrębnienie wartości gruntu i wartości budynku, szczególnie iż notariusz jako płatnik podatku powinien od przyjętych wartości obliczyć, pobrać i zapłacić podatek (art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych).¹¹²

Pojęcie budynku należy rozumieć zgodnie z przepisami prawa budowlanego. Zgodnie z art. 3 pkt 2 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem budynku należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Prawo budowlane w ramach pojęcia obiektu budowlanego wyróżnia trzy kategorie po-

110 Zob. art. 50 kodeksu cywilnego.

111 Tak A. Mariański, *Zwolnienie...*, s. 92.

112 *Ibidem*, s. 92–93.

jęć: a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, c) obiekt małej architektury. W sytuacji, gdy mamy do czynienia z lokalem użytkowym, nie zaś mieszkalnym, zwolnienie na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych znajduje zastosowanie,¹¹³ jako że zwolnieniu nie podlegają tylko budynki mieszkalne. Mając na względzie definicję budynku powołaną wyżej na gruncie ustawy Prawo budowlane, uznać należy, że zwolnione z tegoż podatku są również budowle.¹¹⁴

Zwolnione od podatku od czynności cywilnoprawnych będą więc w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej wszelkie budynki i budowle stanowiące część składową gruntu, tak więc stale z gruntem związane budowle, takie jak pieczarkarnie, szklarnie na stałych fundamentach, budynki gospodarcze. Warunkiem jednak będzie, iż rolnik prowadzący dział specjalny będzie posiadaczem użytków rolnych, które – jak to podkreślano – stanowią gospodarstwo rolne albo utworzą gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy.

Ustawodawca posługuje się tu definicją z ustawy o podatku rolnym, co wyklucza stosowanie zwolnienia do działów specjalnych mieszczących się na gruntach niespełniających kryteriów gruntów gospodarstw rolnych, lub nienabywanych przez odpowiedniego nabywcę (posiadacza gruntów rolnych o określonej powierzchni).

Zwolnienie nie obejmuje elementów niebędących częściami składowymi gospodarstwa rolnego, więc przede wszystkim wszelkich ruchomości. Nie obejmuje więc maszyn rolniczych, urządzeń niezwiązanych trwale z gruntem, jak chociażby nagrzewnice w przypadku tuneli foliowych, elementów ruchomych takich jak ule. Nieobjęcie zwolnieniem elementów ruchomych gospodarstwa rolnego powoduje w pewnych wypadkach wysokie obciążenie fiskalne obrotu gospodarstwami rolnymi. Szczególnie w przypadku działów specjalnych – na przykład hodowla koni lub ferma lisów – podstawowa wartość takiego gospodarstwa to zwierzęta. Zwierząt nie możemy uznać za część składową, a co za tym idzie, ich wartość będzie ujęta do opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.¹¹⁵

113 Pod warunkiem, iż spełnione zostaną dodatkowe warunki dotyczące gruntu rolnego.

114 Zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane budowla to każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową

115 Lub sprzedaż taka może podlegać podatkowi od towarów i usług.

3.3.2. Sprzedaż rzeczy ruchomych

Podatek od czynności cywilnoprawnych obejmuje w przypadku działalności polegającej na prowadzeniu działu specjalnego produkcji rolnej czynności sprzedaży rzeczy ruchomych. Zgodnie z art. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie podlegają ustawie między innymi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest:

- a) opodatkowana podatkiem od towarów i usług,
- b) zwolniona z podatku od towarów i usług, z wyjątkiem:
 - umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomości lub jej część, albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach,

Zgodnie z art. 2 pkt 4 omawianej ustawy nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności na podstawie odrębnych przepisów jest opodatkowana VAT lub jest z niego zwolniona, z wyjątkiem umów sprzedaży i zamiany zwolnionych z podatku od towarów i usług, których przedmiotem są nieruchomości lub ich części, albo prawo użytkowania wieczystego. Nabycie przez rolnika ryczałtowego od podatnika VAT maszyny rolniczej będzie więc od podatku od czynności cywilnoprawnych zwolnione.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 3 cytowanej wyżej ustawy zwalnia się od podatku od towarów i usług dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego.

Rolnik ryczałtowy z tytułu zbycia rzeczy ruchomej, na przykład maszyny rolniczej, nie jest zobowiązany do naliczenia i odprowadzenia podatku od towarów i usług od zawartej transakcji dostawy. Obowiązek taki powstaje wtedy, gdy rolnik rezygnuje ze statusu rolnika ryczałtowego lub gdy zobowiązany jest do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie odrębnych przepisów (wówczas również traci prawo do statusu rolnika ryczałtowego i zobowiązany jest do rozliczania VAT na zasadach ogólnych).

Nabywca maszyny rolniczej – rolnik ryczałtowy – z tytułu zawartej transakcji nie ma obowiązku podatkowego. Fakt nabycia maszyny rolniczej nie powoduje również zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, gdyż dotyczy nabycia na podstawie transakcji zawartej w Polsce między podmiotami krajowymi, potwierdzonej umową kupna sprzedaży. Dokonując czynności nabycia maszyny rolniczej, podatnik nie jest więc opodatkowany podatkiem od towarów i usług, nie jest też z tego po-

datku zwolniony.¹¹⁶ W związku z powyższym umowa sprzedaży maszyny rolniczej zawarta między rolnikiem ryczałtowym jako nabywcą a innym rolnikiem ryczałtowym jako zbywcą podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych.

Obrót rzeczami ruchomymi używanymi w gospodarstwie rolnym, pomiędzy rolnikami ryczałtowymi, niekwalifikujące się do zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3, czyli zwolnienia obejmującego dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego, będzie objęty podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Również obrót produktami rolnymi nie pochodzącymi z własnej działalności rolniczej podlegał będzie temu podatkowi. Jeśli więc rolnik zakupi konia od rolnika ryczałtowego, transakcja będzie zwolniona z VAT, ale jeżeli rolnik następnie sprzeda tego konia następnemu rolnikowi, transakcja taka, jako dostawa towaru niepochodzącego z własnej działalności rolniczej, będzie opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych (nie będzie zwolniona z VAT, ani nie będzie podlegała VAT). Zaznaczyć należy, iż sprzedaż rzeczy ruchomych (również zwierząt, do których stosujemy przepisy o rzeczach – o tym dalej) opodatkowana jest podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jeżeli podstawa opodatkowania przekracza 1000 złotych (art. 9 pkt 6 omawianej ustawy).

W sytuacji, gdy rzecz ruchomą – na przykład ciągnik, maszynę rolniczą – sprzedaje rolnik, który utracił status rolnika ryczałtowego, wówczas taka sprzedaż będzie musiała być udokumentowana fakturą VAT i opodatkowana stosowną stawką podatku.¹¹⁷ Jeżeli nabywcą będzie podatnik VAT, wówczas przynajmniej jedna ze stron transakcji objęta będzie opodatkowaniem podatkiem VAT i transakcja taka (dokumentowana fakturą VAT RR) nie będzie objęta podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Podobnie w sytuacji kupna konia od indywidualnego hodowcy niebędącego podatnikiem VAT powstanie obowiązek zapłaty podatku od towarów i usług.

3.3.3. Sprzedaż zwierząt

Wątpliwości w orzecznictwie wzbudziła kwestia opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych obrotu zwierzętami. W przypadku hodowli psów, kotów, koni – sprzedaż w ramach prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej objęta może być opodatkowaniem tym podatkiem, jeżeli nie jest objęta podatkiem od towarów i usług.

Po wejściu w życie ustawy o ochronie zwierząt¹¹⁸ w roku 1997 pojawiały się poglądy, iż skoro zgodnie z art. 1 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych opodatkowaniu podlega sprzedaż rzeczy i praw majątkowych, a zwierzę rzeczą nie

116 Tak Urząd Skarbowy w Ciechanowie w postanowieniu z dnia 28 marca 2007 r. nr 1403-PDN/436-1-07/EO, <https://sip.mf.gov.pl>.

117 Tak Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia 23.08.2011 r., nr IPTPP2/443-158/11-4/JN, <https://sip.mf.gov.pl>. Chyba że rolnik posiada kasę fiskalną.

118 Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt.

jest, to obrót zwierzętami znajduje się poza działaniem ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Takie stanowisko znalazło swoje odbicie w szeregu wyjaśnień organów skarbowych.¹¹⁹ Wątpliwości powstały wraz z uchwaleniem w 1997 roku ustawy o ochronie zwierząt.¹²⁰ Zgodnie z art. 1 tejszej ustawy zwierzę jako istota żyjąca, zdolna do odczuwania cierpienia, nie jest rzeczą. Jednak jednocześnie powoływana powyżej ustawa nakazuje w sprawach nieuregulowanych w niej stosować do zwierząt przepisy dotyczące rzeczy. Dlatego też do obrotu zwierzętami stosować należy kodeks cywilny. Jednak ustawodawca nie rozstrzyga o podatkowej kwalifikacji zwierząt, w związku z tym kwestia budziła szereg kontrowersji. Pojawiały się też stanowiska przeciwne, opierające się na stosowaniu do zwierząt przepisów dotyczących rzeczy również w prawie podatkowym.¹²¹

Analizy tych poglądów dokonał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, który w wyroku z dnia 5 października 2009 r.¹²² podzielił pogląd fiskusa, że przepisy ustawy o ochronie zwierząt wprowadzono w celu zapewnienia ich humanitarnego traktowania, a nie w celu wykreowania przywilejów podatkowych w związku z obro-

- 119 Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków Prądnik, postanowienie z dnia 1 lutego 2006 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego (POI/436/14/05/BJ): *Zwierzę niewątpliwie jest przedmiotem materialnym, ale jak wynika z treści art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 21.08.1997 r. o ochronie zwierząt (Dz.U. z 2003 r. Nr 106, poz. 1002 ze zm.) jako istota żyjąca, zdolna do odczuwania cierpienia, nie jest rzeczą. Takie unormowania wskazują wprost, że zwierzę nie może być zakwalifikowane jako rzecz, a co za tym idzie do sprzedaży zwierząt nie będą miały zastosowania przepisy o podatku od czynności cywilnoprawnych; Urząd Skarbowy Poznań–Winogrody w postanowieniu z dnia 2 grudnia 2005 r. (MM– 4360–PCC–6/2005): *Podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają wyłącznie czynności cywilnoprawne wymienione w art. 1 ustawy z dnia 09.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 ze zm.). Ustawodawca wymienił czynności cywilnoprawne enumeratywnie. Znaczy to, iż katalog czynności cywilnoprawnych ma charakter zamknięty. Zgodnie z art. 1.1 pkt. 1 cyt. ustawy podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych. W myśl art. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 21.08.1997 r. o ochronie zwierząt (t.j. Dz.U. z 2003 r. Nr 106, poz. 1002 ze zm.) „zwierzę, jako istota żyjąca, zdolna do odczuwania cierpienia, nie jest rzeczą”. W związku z powyższym umowa sprzedaży konia od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej nie podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych.**
- 120 Zob. też M. Gabriel–Węglowski, *Przestępstwa przeciwko humanitarnej ochronie zwierząt*, Toruń 2008: *Dużym krokiem naprzód była Światowa Deklaracja Praw Zwierzęcia z dnia 21 września 1977 r. uchwalona w Londynie przez Międzynarodową Federację Praw Zwierząt (zał. w Genewie 2 kwietnia 1977 r.), a zatwierdzona przez UNESCO 15 października 1978 r. Pierwszoplanowym sygnałem tej Deklaracji było i jest stwierdzenie, iż zwierzę nie jest rzeczą. [...] Poprzednio obowiązujący w powyższym zakresie akt prawny – rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o ochronie zwierząt (Dz.U. z 1932 r. Nr 42, poz. 417) – uchylony na mocy art. 43 ustawy o ochronie zwierząt, sformułowania takiego nie zawierał.*
- 121 Trafnie ujął to Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Ośrodek Zamiejscowy w Radomiu) w postanowieniu z 17 października 2006 (1463/DRa–III/4306/1/28/06/DK): *W ustawie o ochronie zwierząt mówi się o traktowaniu zwierząt (np. koni), przy czym nie wprowadza się zakazu obrotu nimi. Konsekwencją braku takiego zakazu jest prawo właścicieli zwierząt do ich sprzedaży, zamiany, itd. Jeśli właściciele korzystają z tego prawa, są obowiązani stosować wszystkie regulacje dotyczące czynności cywilnoprawnych, w tym przepisy prawa podatkowego. Przepisy ustawy o ochronie zwierząt nie zwalniają ich z tego obowiązku. Ustawodawca poprzez ustawę o ochronie zwierząt chciał zagwarantować humanitarne traktowanie zwierząt, a nie przyznać właścicielom zwierząt jakieś specjalne przywileje podatkowe. Tego rodzaju rozwiązania musiałyby znaleźć się w przepisach prawa podatkowego, a nie w przepisach poświęconych zupełnie innej materii. [...] Celem ustawodawcy nie było wyłączenie zwierząt z obrotu gospodarczego ani tym bardziej z opodatkowania czynności majątkowych, których przedmiotem są zwierzęta. Takie samo stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 3 stycznia 2009 (IPPB2/436–424/08–2/AF); obie interpretacje na stronie <https://sip.mf.gov.pl>.*
- 122 Sygn. akt III SA/Wa 615/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; *Ustawodawca, poprzez przyjęty w art. 1 ust.1 ustawy z 1997 r. o ochronie zwierząt zapis, iż zwierzę nie jest rzeczą, chciał zagwarantować humanitarne traktowanie zwierząt, a nie przyznać ich właścicielom specjalne przywileje podatkowe, gdyż tego rodzaju rozwiązania musiałyby znaleźć odzwierciedlenie w przepisach podatkowych.*

tem nimi. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 31 maja 2011 r.¹²³ podzielił w tej sprawie stanowisko sądu niższej instancji i stwierdził, iż objęcie opodatkowaniem podatkiem od czynności cywilnoprawnych sprzedaży zwierząt nie jest rozszerzeniem przedmiotu opodatkowania w drodze analogii, niezgodnie z art. 217 Konstytucji RP. Opodatkowanie tej czynności wynika bowiem wprost z przepisów ustawy – art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.c.c. w zw. z art. 1 ust. 2 ustawy z 1997 r. o ochronie zwierząt, nakazującym odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących rzeczy do zwierząt. Skoro brak jest przepisów szczególnych, wyłączających lub modyfikujących przepisy u.p.c.c. w odniesieniu do sprzedaży zwierząt, to przepisy dotyczące rzeczy należy stosować do nich wprost.

Wyrok ten spotkał się z aprobującym stanowiskiem doktryny i jak dotychczas zamknął drogę do innych interpretacji.¹²⁴

3.4. Wnioski

Podatek od czynności cywilnoprawnych w przypadku działalności rolniczej jest niepotrzebną fiskalizacją obrotu. Ustawodawca powinien być konsekwentny i zwolnić obrót gospodarstwami rolnymi jako pewną całością gospodarczą. Gospodarstwo rolne powinno być ujmowane w sposób funkcjonalny, a nie powierzchniowy. Na przykład sprzedaż pasieki – niezwiązanej z powierzchnią – może być objęta podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Brak takiego wyłączenia spowodowany jest zastosowaniem definicji z ustawy o podatku rolnym – niezwiązanej z rodzajem prowadzonej działalności. Tego rodzaju konstrukcja, podobnie jak w przypadku podatku od spadków i darowizn, nie jest korzystna dla osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej. Ziemia jest z reguły najmniej istotnym składnikiem w przypadku prowadzenia chowu drobiu czy pasieki.

Zwolnieniu powinna podlegać funkcjonalna jednostka wytwórcza w rolnictwie, a taką jest gospodarstwo rolne oparte o grunty rolne, jak i jednostka prowadząca produkcję w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Rolą zwolnień winno być wspieranie obrotu jednostkami produkcyjnymi, nie zaś gruntami rolnymi. Po raz kolejny należy podkreślić, iż użycie niepasującej do obrotu definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym nie jest właściwe i powoduje tylko komplikacje w interpretacji przepisów.

Sprzedaż gospodarstwa rolnego – czynność złożona cywilnoprawnie, podatkowo wygląda dosyć prosto, jeżeli rozpatrujemy ją podobnie do sprzedaży przedsiębiorstwa. Podatkowo mogłaby być to jedna czynność. Jednak poprzez ustawowe wyróżnienie opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych gruntów i pozosta-

123 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 31 maja 2011 r. II FSK 77/10 *Lex nr 1089026*, zob. też A. Goettel, *Sprzedaż zwierzęcia a PCC. Glosa do wyroku NSA z dnia 31 maja 2011 r.*, II FSK 77/10, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 12.

124 Zob. też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 maja 2011 r. (II FSK 2219/09): *Umowa odpłatnego przeniesienia prawa własności konia mieści się w katalogu czynności cywilnoprawnych podlegających opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych, której dokonanie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego na zasadach wynikających z przepisów ustawy*, *Lex nr 1099163*.

łych składników gospodarstwa rolnego, inaczej traktować należy grunty (na szczęście wraz z częściami składowymi), a inaczej na przykład inwentarz żywy, przynależący do tego gospodarstwa. W transakcjach dotyczących gospodarstwa wyróżniać więc należy, co jest przynależnością gospodarstwa rolnego i jaka jest wartość składników niebędących częściami składowymi gruntów.

Transakcje pomiędzy rolnikami ryczałtowymi objęte są podatkiem od czynności cywilnoprawnych, jeśli nie mieszczą się w zwolnieniu określonym w art. 42 ust. 1 pkt 3, czyli nie dotyczą dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywanej przez rolnika ryczałtowego. Więc już w przypadku sprzedaży uli kupionych wcześniej przez rolnika, sprzedaży urządzeń itd. – podatek od czynności cywilnoprawnych występuje. Dotyczy to również zwierząt, uznanych, po szeregu sprzecznych interpretacji, z punktu widzenia podatkowego, za rzecz, co ma znaczenie w przypadku działalności w zakresie niektórych działów specjalnych produkcji rolnej (w przypadku hodowli koni, czy też psów i kotów rasowych).

4. Podatek rolny

4.1. Zagadnienia wstępne

Podatek rolny jest podstawowym podatkiem obciążającym rolnictwo.¹²⁵ Jest substytutem podatku dochodowego, któremu działalność rolnicza z reguły nie podlega. Od 1984 roku – od wejścia w życie ustawy o podatku rolnym – działy specjalne podlegały opodatkowaniu podatkiem rolnym, jednak na specjalnych zasadach.¹²⁶ Od 1992 roku podatkowi rolnemu nie podlegają już działy specjalne produkcji rolnej, a obciąża on wyłącznie grunty.

4.2. Konstrukcja podatku rolnego

Obecnie zgodnie z art. 1 ustawy o podatku rolnym opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Zgodnie z art. 2 ust. 1 tejże ustawy za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej. Natomiast za działalność rolniczą zgodnie z ustawą

125 O charakterze podatku rolnego szerzej zob. L. Etel, *Podatki przychodowo–dochodowo–majątkowe*, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, s. 305 i n., zob. też na temat złożonego charakteru podatku rolnego C. Kosikowski, *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 252 i n., który kwalifikuje podatek rolny jako przychodowo–majątkowy.

126 Zob. rozdział II niniejszej pracy.

uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, **produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb.** Definicja odpowiada definicji użytej w obu ustawach o podatku dochodowym, więc aktualne pozostają uwagi na temat jej treści oraz wad definicji.¹²⁷

Wysokość podatku rolnego zależy od powierzchni gruntów będących we własności lub w posiadaniu danego podmiotu. Jeżeli jest to powyżej 1 ha przeliczeniowego (lub 1 ha użytków rolnych), stawka podatku wynosi równowartość 2,5 q żyta rocznie.¹²⁸ W przypadku, gdy mamy do czynienia z powierzchnią mniejszą, stawka wynosi równowartość 5q żyta rocznie od hektara rzeczywistego. Jest więc z reguły co najmniej dwukrotnie wyższa niż w przypadku gruntów gospodarstwa rolnego. Nie ma znaczenia prowadzenie lub nie działalności rolniczej na danym gruncie, liczy się wyłącznie rodzaj gruntu i jego powierzchnia.¹²⁹

Podstawą opodatkowania w podatku rolnym jest grunt. Jednak grunt ten nie może być zajęty na działalność inną niż działalność rolnicza. Grunty zajęte na cele określone w art. 2 p. 2, czyli np. również na cele produkcji warzywniczej, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa... będą gruntami zajętymi na cele prowadzenia działalności gospodarczej, ale będącej działalnością rolniczą. Tak więc grunty, na których prowadzi się działalność w postaci działów specjalnych produkcji rolnej, uznać należy za grunty opodatkowane podatkiem rolnym. Mimo iż budziło to wątpliwości organów skarbowych, stanowisko sądownictwa administracyjnego jest jednoznaczne.

W przypadku prowadzenia działalności w postaci działów specjalnych niezależnych od gruntu rolnego opodatkowanie będzie zależało od tego, czy prowadzący daną działalność jest właścicielem (posiadaczem) gruntu rolnego o określonej wielkości. Aby więc zmniejszyć obciążenie podatkowe z równowartości 5 q żyta, do 2,5 q żyta, w przypadku posiadania gruntu poniżej 1 ha rzeczywistego (lub przeliczeniowego), należy powiększyć własny majątek poprzez zakup odpowiedniej działki ziemi i to niekoniecznie związanej gospodarczo z daną działalnością. Ponieważ do powierzchni gospodarstwa rolnego wlicza się również grunty będące w posiadaniu

127 Por. rozdział III niniejszej pracy.

128 Na temat wysokości podatku rolnego zob. J. Bieluk, *Cena żyta jako miernik wysokości podatku rolnego*, „Studia Iuridica Agraria” 2000, t. I, s.173–178.

129 Zob. liczne orzecznictwo, na przykład wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 2 czerwca 2011 r., III SA/Po 619/10: *Definicja gospodarstwa rolnego w u.p.r. ma jedynie charakter formalny, związany wyłącznie z powierzchnią gruntów i ich zaklasyfikowaniem w stosownej ewidencji gruntów i budynków. Nie ma znaczenia natomiast faktyczne prowadzenie gospodarstwa rolnego w ujęciu funkcjonalnym, rozumianym jako prowadzenie na tych gruntach działalności rolniczej, uzyskiwanie z tego tytułu dochodów, posiadanie stosownych środków produkcji to umożliwiających, czy też w przeciwieństwie do definicji tego pojęcia zawartej w art. 553 kc., traktowanie gospodarstwa rolnego jako zorganizowanej całości gospodarczej*, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>

zależnym, wystarczy brakujący do minimum powierzchniowego grunt wydzierżawić. Jest to chyba jedyna w prawie polskim sytuacja, gdy wraz ze wzrostem wartości majątku obciążanego podatkiem maleje podatek. Odrębną kwestią jest coroczne wahanie ceny żyta, a co za tym idzie wysokości podatku rolnego. Różnice wynoszą nawet kilkadziesiąt procent rocznie.

Konstrukcja definicji gospodarstwa rolnego skonstruowana jest w sposób budzący szereg zastrzeżeń. Do poważnych mankamentów definicji należy zaliczyć brak warunku wykorzystywania rolniczego ziemi, brak konieczności istnienia więzi gospodarczej między działkami gruntu, które mogą być położone w zupełnie różnych częściach Polski i mimo to stanowić jedno gospodarstwo rolne, sztywna minimalna norma obszarowa. Jak zauważył L. Eteł, dlaczego np. hodowca pieczarek, który ma 0,7 ha gruntów rolnych nie jest traktowany jako właściciel gospodarstwa? Jest nim natomiast – w świetle obowiązujących przepisów – prawnik, który nabył 2 ha, które są uprawiane przez okolicznych rolników lub też odłogowane.¹³⁰ W pełni należy zgodzić się ze zdaniem, iż norma obszarowa uznawania gruntów za gospodarstwo albo powinna być całkowicie zniesiona, albo też trzeba ją uelastyczyć poprzez wprowadzenie dodatkowych kryteriów decydujących o odstępstwie od jej stosowania w konkretnych przypadkach (np. produkcji specjalistycznej).¹³¹

Konstrukcja podatku rolnego prowadzi do swoistego podwójnego opodatkowania działalności rolniczej.¹³² Grunty zajęte na przykład do produkcji pod szkłem, opodatkowane są podatkiem rolnym, tak jak grunty w przypadku tradycyjnej produkcji rolniczej. Oprócz tego prowadzona przez rolnika działalność na tych gruntach jest dodatkowo opodatkowana jako dział specjalny produkcji rolnej podatkiem dochodowym.¹³³ Odrębne podstawy opodatkowania – grunt i szacunkowy (lub rzeczywisty) dochód powodują, iż działalność w ramach działów specjalnych jest opodatkowana, nie inaczej niż działalność typowa, ale dodatkowo. Rolnik rozpoczynający produkcję w ramach działów specjalnych nie zmienia podstawy opodatkowania w podatku rolnym, ale zwiększa obciążenie o nowy podatek.

W przypadku działów specjalnych produkcji rolnej – jeżeli wyjdziemy od kwalifikacji podatku rolnego jako przychodowo–majątkowego – okaże się, iż mamy do czynienia z podwójnym opodatkowaniem przychodów. Wskazuje to jednak na kon-

130 L. Eteł, *Podatek rolny – czas na zmiany*, (w:) *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego, Księga pamiątkowa profesora Stanisława Prutisa*, (red.) J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz–Jakubów, T. Mróz, Białystok 2012, s. 80.

131 *Ibidem*, s. 80.

132 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 15 września 1999 r., III SA 8042/98: *Opodatkowanie dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej nie zwalnia podatnika, będącego właścicielem gospodarstwa rolnego w rozumieniu art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 ze zm.), od obowiązku uiszczenia podatku rolnego*. ONSA 2000, nr 4, poz. 147, POP 2001, nr 3, poz. 82; Lex nr 40984.

133 Zob. wyrok NSA z dn. 15 września 1999 r., III SA 8042/98: *Opodatkowanie dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej nie zwalnia podatnika, będącego właścicielem gospodarstwa rolnego w rozumieniu art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. Nr 94, poz. 431 ze zm.), od obowiązku uiszczenia podatku rolnego*. ONSA 2000, nr 4, poz. 147.

strukcję podatku rolnego jako podatku majątkowego, zaś podatku dochodowego z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej jako podatku obciążającego przychód. Aby nie uznać, iż mamy do czynienia z podwójnym opodatkowaniem dochodu, należy uznać majątkowy charakter podatku rolnego. Zgodzić się więc należy z L. Etelem, iż w aktualnym kształcie podatki rolne i leśny należy traktować jako świadczenia o charakterze majątkowym, z pewnymi zanikającymi elementami charakterystycznymi dla podatków przychodowych.¹³⁴

Taka konstrukcja jest prosta i zrozumiała. Jednak w przypadku typowej działalności rolniczej brakuje obciążenia podatkiem dochodowym.

4.3. Podatek rolny a działy specjalne produkcji rolnej

Grunt rolny wykorzystywany na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej obciążony jest podatkiem rolnym.¹³⁵ Problemy mogą się rodzić w przypadku wątpliwości co do kwalifikacji danego rodzaju działalności oraz kwalifikacji przydatności danych budynków do określonej działalności w ramach działów specjalnych produkcji rolnej. Kwalifikacja na przykład budynku kotłowni przy szklarni, czy też budynku socjalnego dla pracowników tejże szklarni może budzić wątpliwości.¹³⁶

Z brzmienia przepisu z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza należy wyciągnąć wniosek, iż budynki wyjęte z opodatkowania podatkiem rolnym muszą być wyraźnie przeznaczone na nierolniczą działalność gospodarczą, więc jeśli jest to budynek pomocniczy lub bezpośrednio służący do prowadzenia działalności rolniczej – kotłownia, chłodnia, piwnica itd., z pewnością grunt pod nim winien być objęty podatkiem rolnym.

Wątpliwości budzi również przeznaczenie budynków na cele przetwórstwa. Orzecznictwo uznaje, iż przetwórstwo może mieć cechy działalności nierolniczej gospodarczej.¹³⁷ Wówczas przy uznaniu, iż jest to działalność gospodarcza inna niż rol-

134 L. Etele, *Komentarz...*; tak też R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 588 i n.

135 L. Etele, *Komentarz do ustawy o podatku rolnym*, Lex 2012, komentarz do art. 1: *Grunty tego rodzaju, o ile są sklasyfikowane w ewidencji jako użytki rolne lub „Lz” na użytkach rolnych, podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym na ogólnych zasadach. Prowadzenie działu specjalnego nie jest rozumiane jako prowadzenie działalności gospodarczej, a przez to zajęcie gruntu rolnego na tego typu działalność nie skutkuje opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości. Prowadzenie działu specjalnego jest jednym z rodzajów prowadzenia działalności rolniczej w rozumieniu komentowanej ustawy. Z tego powodu nie można też budynków działów specjalnych klasyfikować jako zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.*

136 Szerzej w p. 5 niniejszego rozdziału.

137 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 4 marca 2009 r., I SA/Łd 1275/08: *Uprawa warzyw mieści się w pojęciu „produkcji warzywniczej”. Dalsze procesy związane z przetworzeniem wyhodowanych plonów, ich konserwacją i sprzedażą nie stanowią jednak produkcji warzywniczej, a odpowiadają czynnościom składającym się na pojęcie działalności gospodarczej. Produkcją roślinną bądź też warzywniczą będzie działalność polegająca na uprawie roślin i ewentualnie ich zbywaniu. Uprawa roślin kończy się z chwilą zebrania plodów. W ramach produkcji roślinnej (warzywniczej) mogą się mieścić czynności służące przygotowywaniu produktów rolnych do sprzedaży, ale wyłącznie takie, które nie powodują przetworzenia produktu. Produkcją roślin i warzyw jest bowiem hodowla, a nie ich przetwórstwo*, Lex nr 523444 i stan faktyczny: *Skoro działalność skarżącego w zakresie kiszenia produktów rolnych pochodzących z własnej uprawy jest działalnością gospodarczą w rozumieniu u.p.o.l., w związku z powyższym budynki wykorzystywane na potrzeby tej działalności oraz grunt*

nicza, grunt pod danym budynkiem opodatkowany będzie podatkiem od nieruchomości, co znacznie podwyższy wysokość opodatkowania.¹³⁸

4.4. Wnioski

W obecnym stanie prawnym mamy do czynienia ze swoistym podwójnym opodatkowaniem rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej. Z jednej strony grunty rolne, na których prowadzą działalność, są opodatkowane podatkiem rolnym, z drugiej, z racji prowadzenia specjalistycznej działalności rolniczej, obciążeni są oni podatkiem dochodowym. Nie jest to sytuacja prawidłowa. Szczególnie przy założeniu reformy opodatkowania rolnictwa nakładanie się podstaw opodatkowania winno być zlikwidowane. Brak jest uzasadnienia dla takiego rozwiązania, prócz potrzeb fiskalnych skarbu państwa. Jedynym podatkiem obciążającym typową produkcję rolną jest podatek rolny – w przypadku działów specjalnych staje się on rodzajem podatku majątkowego (od posiadanej ziemi), gdyż działalność jest obciążona oddzielnie.

Uznać należy, iż rozwiązanie obowiązujące jednostki prowadzące działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej jest właściwe. Trzy podstawowe podatki związane z prowadzeniem działalności to: podatek od obrotu (VAT), podatek dochodowy i podatek majątkowy. Rolę podatku majątkowego pełni podatek od nieruchomości i w przypadku rolnictwa powinien pełnić podatek rolny.

Rolnictwo powinno być poddane zarówno podatkowi dochodowemu, jak i podatkowi od majątku (rolnemu czy od nieruchomości – to kwestia terminologii i konstrukcji). Taka konstrukcja w pełni sprawdziła się w przypadku opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej i winna być rozciągnięta na całe rolnictwo. Odrębną kwestią jest gruntowna reforma systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce, jednak zagadnienie to zdecydowanie wykracza poza ramy niniejszego opracowania.¹³⁹

pod tymi budynkami podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w stawkach przewidzianych dla czynności tego rodzaju. Zob. też K. Radzikowski, Zakres pojęcia „działalność rolnicza” na potrzeby podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości. Głosa do wyroku WSA z dnia 4 marca 2009 r., I SA/Ld 1275/08, FK 2009, nr 11, s. 70 i nast.: Działalnością rolniczą jest sama produkcja roślinna i warzywnicza. Mieści się w niej zebranie plonów i ich sprzedaż w stanie nieprzetworzonym. Wydaje się, że dozwolone byłoby jedynie zabiegi polegające na oczyszczeniu, selekcjonowaniu i pakowaniu plonów.

138 L. Etel, *Podatek od nieruchomości a podatek rolny*. PP 1994, nr 3: *Grunt w tej części, w której jest związany z prowadzoną pozarolniczą działalnością gospodarczą, chociaż jest objęty przepisami o podatku rolnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.*

139 Zmiana systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce postulowana jest już od wielu lat, jednak bezskutecznie. Na temat proponowanych zmian zob. L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998; *idem*, *Reforma systemu opodatkowania nieruchomości*, Biuro Studiów i Ekspertyz 1999, Raport nr 155 <http://biurosej.gov.pl/teksty/r-155.htm>, również *idem*, *Podatek rolny...*

5. Podatek od nieruchomości

5.1. Zagadnienia wstępne

Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹⁴⁰ określa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych oraz w zakresie opłaty targowej, miejscowej i uzdrowiskowej oraz od posiadania psów. Z powyższych obciążeń finansowych rolnictwa dotyczy przede wszystkim podatek od nieruchomości.

5.2. Konstrukcja podatku od nieruchomości

Podatek od nieruchomości w swym zakresie podmiotowym skonstruowany jest podobnie jak podatek rolny i podatek leśny. Zasadą jest, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych, w tym spółkach niemających osobowości prawnej, które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych. Podstawową cechą podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy, jest prawo własności lub posiadanie nieruchomości lub obiektów budowlanych niezłączonych trwale z gruntem. Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym

Rada gminy, zgodnie z art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, określa w drodze uchwały wysokość podatku od nieruchomości. Stawka ustalona przez gminę nie może być wyższa niż kwota maksymalna ustalona w ustawie.

Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.¹⁴¹ Obecnie grunty takie opodatkowane są podatkiem rolnym. Treść tej regulacji skorelowana jest też z odpowiednią regulacją ustawy o podatku rolnym.

Podatkiem od nieruchomości obciążone są budynki mieszkalne gospodarstwa rolnego. Natomiast zgodnie z art. 7 pkt 4 zwolnione z podatku od nieruchomości są **budynki gospodarcze lub ich części:**

- służące działalności leśnej lub rybackiej,
- **położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie działalności rolniczej,**
- **zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.**

140 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.

141 Art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ustawodawca odróżnił budynki gospodarcze służące wyłącznie działalności rolnej położone na gruntach gospodarstw rolnych od budynków zajętych na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, słusznie zakładając, iż działy specjalne ze względu na swoją specyfikę z jednej strony należą do sfery produkcji rolnej, z drugiej, nie wymagają powierzchni przekraczającej 1 ha (1 ha przeliczeniowego użytków rolnych).

5.3. Zwolnienie gruntów rolnych

Zwolnienie gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – odpowiada obciążeniu określonemu w ustawie o podatku rolnym, zgodnie z którą podatkowi rolnemu podlegają dokładnie te same grunty tu zwolnione z podatku od nieruchomości.¹⁴² Innymi słowy zasadą jest, iż podatkowi od nieruchomości podlegają wszystkie grunty, chyba że są opodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym.¹⁴³ Jeżeli dany grunt podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym, nie podlega jednocześnie podatkowi od nieruchomości.

Grunty rolne o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczającej 1 ha przeliczeniowy podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, którego stawki są o wiele niższe niż stawki podatku od nieruchomości.¹⁴⁴

5.4. Opodatkowanie budynków

Budynki poza gospodarstwem rolnym zwolnione są z podatku od nieruchomości w dwóch przypadkach związanych z działalnością rolniczą – w sytuacji, gdy są związane z działalnością leśną lub rybacką lub gdy są zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.

Budynki służące prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej (szklarnie, kurniki itd.), jeżeli znajdują się w gospodarstwie rolnym, podlegają regulacji podobnej jak inne budynki gospodarcze – wystarczy, że są związane z działalnością rolniczą. Natomiast jeżeli budynki te nie stanowią zabudowań gospodarstwa rolnego, to są zwolnione od podatku od nieruchomości tylko w okresie, w którym w budynkach tych prowadzona jest działalność traktowana jako dział specjalny produkcji rolnej. W okresie nieprowadzenia tej działalności budynki te podlegają opodatkowaniu po-

142 Zob. art. 1 ustawy o podatku rolnym: *Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.*

143 G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008.

144 Art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym.

datkiem od nieruchomości według stawek właściwych dla tzw. pozostałych budynków. Jednak w przypadku przerw sezonowych w produkcji budynek powinien być traktowany jako zajęty na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.¹⁴⁵

Pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej należy rozumieć tak jak w ramach systemu podatkowego – w ustawach o podatku dochodowym. Działami specjalnymi produkcji rolnej są więc: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin *in vitro*, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

Zwolnienie budynków lub ich części służących działalności leśnej lub rybackiej nie dotyczy działów specjalnych. Działalność leśna i rybacka nie mieści się obecnie w definicji działów specjalnych. Natomiast pozostałe kategorie zwolnień dotyczą również działalności specjalistycznej. W kategorii budynki gospodarcze lub ich części położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie prowadzeniu działalności rolniczej mieszczą się budynki służące prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli tylko grunty posiadane przez rolnika kwalifikują się do pojęcia gospodarstwa rolnego. W takiej sytuacji budynki muszą być położone na terenie gospodarstwa rolnego – inne ich położenie, nawet w przypadku wykorzystywania na cele działalności rolniczej, nie powoduje zwolnienia.¹⁴⁶ Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji gospodarstwa rolnego, jednak należy przyjąć, iż zastosowanie ma definicja z ustawy o podatku rolnym wymagająca co najmniej 1 ha użytków rolnych (w ha przeliczeniowego), aby dane grunty będące własnością (będące w posiadaniu) danego podmiotu uznać za gospodarstwo rolne.

Budynki nieznajdujące się na gruntach stanowiących gospodarstwo rolne, nawet jeżeli są wykorzystywane do działalności rolniczej, podlegają podatkowi od nieruchomości.¹⁴⁷ Wyjątkiem są między innymi budynki i ich części zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. Uznać należy, iż sformułowanie zajęte na prowadzenie działów specjalnych jest węższe niż służące wyłącznie prowadzeniu działalności rolniczej. W doktrynie podkreśla się, iż przy rozstrzygnięciu kwestii opodatkowania budynków należy zbadać, czy są one faktycznie zajęte na prowadzenie działów specjalnych. W sytuacji, gdy

145 *Jeżeli np. w szklarni jest prowadzona uprawa kwiatów i w pewnym okresie ze względów technicznych lub klimatycznych szklarnia stoi pusta, to w dalszym ciągu jest ona zajęta na prowadzenie hodowli kwiatów, a zatem korzysta ze zwolnienia*, tak L. Etel, *Podatek od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 257.

146 Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Łodzi z dnia 22 października 1999 r., I SA/Łd 1554/97: *Budynki gospodarcze znajdujące się poza obszarem gospodarstw rolnych w rozumieniu przepisów o podatku rolnym nie są objęte zwolnieniem od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.), nawet jeżeli są związane z działalnością rolniczą*.

147 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2011 r., I SA/Wr 118/11 Lex nr 950730, tak też aprobująca glosa B. Pahlia, Lex 2011.

rolnik zaprzestał prowadzenia działalności (np. zaprzestał uprawy kwiatów w szklarni ze względu na jej nieopłacalność), wówczas takie szklarnie nie mogą korzystać ze zwolnienia.¹⁴⁸ Czasowa przerwa w produkcji spowodowana na przykład określonym układem cykli produkcyjnych nie powoduje zmiany kwalifikacji takiego budynku. Sformułowanie ustawowe nie jest precyzyjne i może budzić wątpliwości, czy zwolnienie dotyczy tylko konkretnych budynków, w których prowadzona jest produkcja, czy też na przykład budynku administracyjnego, budynku socjalnego dla pracowników. W przypadku sformułowania służące prowadzeniu nie ma wątpliwości, iż takie budynki są zwolnione z opodatkowania. W przypadku działów specjalnych przez budynki zajęte na prowadzenie działów specjalnych również należy uznać budynki służące takiej działalności, działające w ramach pewnego cyklu produkcji, a więc kotłownię, chłodnię, przechowalnię, budynki administracyjne, socjalne, pod warunkiem, iż wykorzystywane są w procesie produkcji.¹⁴⁹

Nie ma znaczenia, czyją własnością są budynki. Jak podkreśla L. Etel, jest to zwolnienie o charakterze przedmiotowym. Obejmuje budynki związane z działalnością rolniczą, bez względu na to, czyją one stanowią własność lub w czyim posiadaniu się znajdują. Warunkiem zasadniczym jest wyłączny związek budynku lub jego części z działalnością rolniczą.¹⁵⁰ Uwagi te mają w pełni zastosowanie do prowadzenia działalności w ramach działów specjalnych produkcji rolnej.

Nie ma też znaczenia, czy działalność jest zgłoszona do Naczelnika Urzędu Skarbowego – decyduje faktyczne wykorzystywanie danego budynku na prowadzenie działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Ma rację B. Pahl, iż pod-

148 Zob. L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego*, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2: *Czasowe zawieszenie lub sezonowa przerwa w prowadzeniu produkcji rolnej nie powodują, że budynki [gospodarcze związane z prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej] podlegają opodatkowaniu [podatkiem od nieruchomości]. Budynki te, mimo przerwy, są w dalszym ciągu związane z prowadzeniem działu specjalnego*. Zob. też decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu z dnia 4 sierpnia 1993 r., SKO 3252/57/93: *Zbudowanie budynku w celu prowadzenia działu specjalnego produkcji rolnej, jak też prowadzenie takiej produkcji przez pewien czas nie oznacza, że budynek ten będzie zawsze traktowany jako związany ze specjalnym działem tej produkcji. Następstwem długotrwałej przerwy w prowadzeniu produkcji rolnej, nie uzasadnionej naturalno–produkcyjną koniecznością, jest brak podstawy do zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych*, OwSS 1994, nr 2, poz. 71, Lex nr 43524.

149 B. Pahl, Głosa do wyroku z 12 lipca 2011 r., ISA/GI 347/10: *Jeżeli zatem dany budynek gospodarczy będzie „zajęty” na prowadzenie ww. działalności, to może korzystać ze zwolnienia od podatku. Podstawowym problemem, co zostało podkreślone powyżej, jest kwestia rozumienia terminu „zajęte”. Jego wyjaśnienia nie znajdziemy ani w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ani również w żadnym innym akcie prawnym. W języku potocznym „zająć” oznacza zapełnić, wypełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię czegoś.. Potoczne brzmienie analizowanego pojęcia wskazują, że budynek gospodarczy powinien być faktycznie wykorzystywany do prowadzonej działalności gospodarczej z wyłączeniem innych funkcji. W budynku muszą być zatem wykonane konkretne czynności, powodujące dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Sformułowanie „zajęte” na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej należy więc rozumieć w ten sposób, że w budynku (szklarni) muszą być wykonywane rzeczywiste czynności składające się na prowadzenie tejże działalności. Czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały i tak, że w zasadzie wykluczają prowadzenie innej działalności. Innymi słowy przepis art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c u.p.o.l. może być stosowany, o ile budynki lub ich części są faktycznie wykorzystywane na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. Zatem gdy działalność z pewnych względów (np. nieopłacalność produkcji) zostanie zaprzestana, budynki takie nie powinny korzystać ze zwolnienia*, Lex 2011.

150 L. Etel, *Podatki od...*, s. 255.

miot prowadzący działy specjalne produkcji rolnej może nie figurować w ewidencji prowadzonej na potrzeby podatku dochodowego i może korzystać ze zwolnienia od podatku od nieruchomości. Naruszenie przepisów ustawy o podatku dochodowym w kontekście ujawnienia działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej pozostaje bez wpływu na dopuszczalność stosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c u.p.o.l.¹⁵¹

Wątpliwości może budzić wykorzystywanie budynków nie do prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, ale do przetwórstwa. Jeżeli jest to budynek związany bezpośrednio z działalnością główną – na przykład miejsce pakowania produktów i przygotowywania ich do sprzedaży – uznać należy, iż jest on zajęty na prowadzenie działów specjalnych, gdyż przez prowadzenie należy rozumieć pełen cykl produkcji – od rozpoczęcia produkcji do przygotowania produktu finalnego do sprzedaży, na przykład pakowanie roślin ozdobnych do wysyłki. Natomiast jeżeli dany budynek wykorzystywany jest do działalności przetwórczej, gdy w nim dokonywany jest proces przetworzenia produktu uzyskanego w wyniku produkcji głównej, uznać należy, iż budynek przeznaczony na taką działalność nie podlega zwolnieniu, np. budynake, w którym produkuje się przetwory z warzyw otrzymanych z produkcji szklarniowej.¹⁵²

5.5. Pojęcie budynku gospodarczego

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera legalną definicję pojęcia budynek. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 tejże ustawy budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach”. Jest to definicja identyczna jak z ustawie prawo budowlane.¹⁵³

Zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 17 grudnia 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne¹⁵⁴ podstawą wymiaru podatków powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków. Podstawą do prowadzenia takiej ewidencji jest rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie

151 *Zasadnie zatem organ pierwszej instancji dokonał ustalenia w Urzędzie Skarbowym w P., czy skarżący figurował w jego ewidencji jako podmiot prowadzący dział specjalny produkcji rolnej. Negatywne ustalenie w tym zakresie wykluczyło możliwość zastosowania wobec spornej nieruchomości zwolnienia podatkowego w podatku od nieruchomości. Tak Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 12 lipca 2011 r., I SA/GI 347/10, Lex nr 895937, glosa częściowo krytyczna Pahl B., Lex 2011.*

152 *Tak wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 4 marca 2009 r., I SA/Łd 1275/ http://orzeczenia.nsa.gov.pl/. Wyrok dotyczy zwolnienia budynków wykorzystywanych w działalności rolniczej położonych na gruntach gospodarstwa rolnego, ale w pełni może mieć zastosowanie do budynków zajętych na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.*

153 *Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 lipca 2011 r., I SA/GI 347/10: Za budynek podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości uznawać należy obiekt, który jest budynkiem w rozumieniu prawa budowlanego i również w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a więc jest trwale z gruntem związany, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. www.orzeczenia-nsa.info. Art. 3 pkt 1 ustawy z dnia prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623) przez obiekt budowlany rozumie 3 kategorie obiektów, a to budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury.*

154 *Ustawa z dnia 17 grudnia 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.).*

ewidencji gruntów i budynków.¹⁵⁵ W § 65 ust. 1 powyższego rozporządzenia prawodawca dokonał klasyfikacji budynków, jako kryterium przyjmując funkcję użytkową. Zgodnie z treścią powołanego przepisu budynki dzielą się na:

- budynki mieszkalne,
- budynki przemysłowe,
- budynki transportu i łączności,
- budynki handlowo–usługowe,
- zbiorniki, silosy i budynki magazynowe,
- budynki biurowe,
- budynki szpitali i zakładów opieki medycznej,
- budynki oświaty, nauki i kultury oraz budynki sportowe,
- budynki produkcyjne, usługowe i gospodarcze dla rolnictwa,
- inne budynki niemieszkalne.

W powyższej klasyfikacji ustawodawca wyróżnia budynki produkcyjne, usługowe i gospodarcze dla rolnictwa.

Kwalifikacja budynku jako gospodarczego winna być dokonywana w oparciu o wspomniane powyżej przepisy prawa budowlanego oraz w oparciu o Klasyfikację rodzajową środków trwałych.¹⁵⁶ Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10.12.2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) pod symbolem 108 BUDYNKI PRODUKCYJNE, USŁUGOWE I GOSPODARCZE DLA ROLNICTWA PKOB 1271 PKWiU 41.00.20.0) znajdują się:

- budynki w gospodarstwach rolnych,
- tunele foliowe wraz z zasłonami cieniująco–termoizolacyjnymi i komputerami klimatycznymi,
- silosy zbożowe w gospodarstwach rolnych,
- pozostałe budynki przeznaczone dla działalności rolniczej, np. obory, stajnie, budynki inwentarskie dla trzody chlewnej, owczarnie, przemysłowe fermy drobiu, stodoły, pomieszczenia do przechowywania sprzętu, spichlerze, szopy rolnicze, spiżarnie, piwnice do przechowywania wina, szklarnie itp.

5.6. Wnioski

W przypadku zwolnienia budynków przeznaczonych na prowadzenie działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej zauważyć należy, iż uzależnienie zwolnienia od kwalifikacji danej działalności jako działów specjalnych produkcji rol-

155 Dz.U. Nr 38, poz. 454.

156 Zob. W. Modzelewski i J. Bielawny (red.), *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, Warszawa 2002, s. 132.

nej powoduje, iż produkcja rolnicza taka jak chów ślimaków czy strusi nie kwalifikuje się do zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków i budowli zajętych na ten cel.

Pojęcie działalności rolniczej winno być podstawą zwolnienia; nie kwalifikacja podatkowa, ale rodzaj działalności, szczególnie iż znów daje o sobie znać ziemiocentryzm ustawodawcy. Trzeba w sytuacji, gdy ktoś na przykład prowadzi działalność w zakresie chowu ślimaków, być właścicielem lub wydzierżawić grunt przekraczający 1 ha użytków rolnych (1ha przeliczeniowy), aby dysponować gospodarstwem rolnym i by budynki zajęte pod działalność rolniczą w postaci chowu ślimaków były zwolnione z podatku od nieruchomości – tylko na innej podstawie.

Uzależnienie opodatkowania nie od kwalifikacji i funkcji budynku, ale od formalnego posiadania 1 ha gruntu rolnego nie jest rozwiązaniem właściwym. Rozwiązanie to odpowiada uregulowaniu w podatku rolnym. Jeżeli budynek jest zajęty na cele prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, to grunt pod nim będzie jednocześnie opodatkowany podatkiem rolnym, a nie podatkiem od nieruchomości.

Rozdział VI

UBEZPIECZENIE SPOŁECZNE I ZDROWOTNE OSÓB PROWADZĄCYCH DZIAŁY SPECJALNE PRODUKCJI ROLNEJ

1. Ubezpieczenie społeczne osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej

1.1. Historia ubezpieczeń społecznych rolników

1.1.1. Początki ubezpieczeń społecznych rolników

Ubezpieczenia społeczne rolników,¹ podobnie jak ubezpieczenia zdrowotne, wprowadzane były stopniowo.² Pierwsze regulacje ustawowe pojawiły się w roku 1962.³ Uchwalono wówczas dwie ustawy poświęcone zabezpieczeniu rolników na starość: ustawę o zaopatrzeniu emerytalnym członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz ich rodzin i domowników oraz ustawę o przejmowaniu nieruchomości rolnych w zagospodarowanie lub na własność państwa oraz o zaopatrzeniu emerytalnym właścicieli tych gospodarstw i ich rodzin.⁴ Pierwsza ustawa stworzy-

1 Poza rozważaniami pozostają kwestie związane z systemem ubezpieczeń społecznych pracowników państwowych gospodarstw rolnych. Objęci oni byli zarówno w systemie ubezpieczeń społecznych, jak i zdrowotnych powszechnym ubezpieczeniem pracowniczym.

2 O wcześniejszych rozwiązaniach, zob. B. Wierzbowski, *System zabezpieczenia społecznego rolników*, Warszawa–Poznań–Toruń 1981, s. 9 i nast.; zob. też A. Bierć, *Zaopatrzenie emerytalne rolników indywidualnych w PRL*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk, 1979, s. 123 i nast.; również A. Stelmachowski, *Problemy ludzi starych na wsi w aspekcie prawnym*, „Nowe Prawo” 1972, nr 7–8, s. 1043 i nast.; o roli polityki we wprowadzaniu systemu ubezpieczeń społecznych w Polsce w 1977 r.; A. Kaczorowski, *Jeszcze o historii emerytur rolniczych*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2009, nr 34, s. 56 i nast.

3 Szerzej B. Wierzbowski, *System zabezpieczenia...*, s 18–20.

4 Ustawa z dnia 29 czerwca 1962 o przejmowaniu niektórych nieruchomości rolnych w zagospodarowanie lub na własność państwa oraz o zaopatrzeniu emerytalnym właścicieli tych gospodarstw i ich rodzin, Dz.U. Nr 38,

ła podstawy do rozwoju zabezpieczeń członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych w sposób bardzo zbliżony do systemu zabezpieczenia społecznego pracowników. Druga z uchwalonych ustaw dotyczyła rolników indywidualnych. Zapewniała zaopatrzenie emerytalne osobom, które przekazały nieruchomości rolną na własność lub w zagospodarowanie państwa. Ustawa ta przewidywała określone warunki dla uzyskania zaopatrzenia emerytalnego: obszar przekazywanej nieruchomości musiał wynosić ponad 2 ha, gospodarstwo powinno stanowić główne źródło utrzymania jego właściciela, zaś przekazujący powinien osiągnąć wiek emerytalny.⁵ To rozwiązanie stało się punktem wyjścia dla następnych regulacji ustawowych w tym zakresie,⁶ w tym ustawy z dnia 29 maja 1974 r. o przekazywaniu gospodarstw rolnych na własność Państwa za rentę i spłaty pieniężne.⁷ Zgodnie z art. 9 tejże ustawy państwo na wniosek rolnika przejmie na własność gospodarstwo rolne za rentę, jeżeli przekaze on wszystkie nieruchomości wchodzące w skład tego gospodarstwa, obejmujące, co najmniej 2 ha gruntów rolnych i leśnych, a ponadto:

- 1) osiągnął wiek 65 lat mężczyzna, a 60 lat kobieta, albo
- 2) zaliczony został do jednej z grup inwalidów, w myśl przepisów o powszechnym zaopatrzeniu emerytalnym pracowników i ich rodzin.

Uzyskanie jakichkolwiek świadczeń uzależnione było od przekazania państwu określonego areалу ziemi (całego gospodarstwa, ale nie mniej niż 2 ha).⁸ Nie było żadnego zróżnicowania, jeżeli chodzi o rodzaje produkcji, jak miało to miejsce w regulacji podatkowej, w której podkreślano, iż opłacanie podatku gruntowego od działów specjalnych nie powoduje powstania żadnych przywilejów takich, jak mają typowi rolnicy.

Ustawa z dnia 27 października 1977 r. o zaopatrzeniu emerytalnym oraz innych świadczeniach dla rolników i ich rodzin⁹ przewidywała podobną konstrukcję. Zgodnie z art. 75 ustawy rolnik to właściciel lub posiadacz gospodarstwa rolnego o powierzchni powyżej 0,5 ha gruntów rolnych i leśnych, który nie jest objęty ubezpie-

poz. 166 i ustawa z dnia 28 czerwca 1962 r. o zaopatrzeniu emerytalnym członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz ich rodzin i domowników, Dz.U. Nr 37, poz. 165.

5 Szerzej B. Wierzbowski, *System zabezpieczenia...*, s. 18–19.

6 Zob. ustawa z 24 stycznia 1968 r. o rentach i innych świadczeniach dla rolników przekazujących nieruchomości na własność państwa, Dz.U. Nr 3, poz. 15. Zgodnie z art. 1 ust. 1: właściciel gospodarstwa rolnego, zwany dalej rolnikiem, może w zamian za określone w ustawie świadczenia pieniężne, przekazać na własność Państwa wszystkie nieruchomości wchodzące w skład tego gospodarstwa, jeżeli obejmuje ono co najmniej 5 ha użytków rolnych. W późniejszym czasie dopuszczono przejmowanie nieruchomości powyżej 2,5 ha użytków rolnych, zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 czerwca 1971 r. w sprawie przejmowania w zamian za rentę na własność Państwa nieruchomości rolnych o obszarze mniejszym niż 5 ha użytków rolnych, Dz.U. Nr 15, poz. 149.

7 Dz.U. Nr 21, poz. 118; zob. też A. Lichorowicz, *Podstawowe założenia ustawy o przekazywaniu gospodarstw rolnych na własność państwa za rentę i spłaty pieniężne*, NP 1975, nr 7/8, s. 970–982; por. też o genezie ustawy A. Bierć, *Zabezpieczenie rolników indywidualnych w PRL*, Warszawa 1979, s. 14 i nast.; o wadach zawartych tam rozwiązań zob. W. Michna, *Ubezpieczenia społeczne rolników indywidualnych w przeszłości i obecnie*, „Wieś i Państwo” 1993, nr 1, s. 80 i nast.

8 Ustawa przewidywała również przejęcie przymusowe. Zgodnie z art. 9 ust. 2 gospodarstwo rolne mogło być przejęte na własność Państwa za rentę również z urzędu, jeżeli wykazuje niski poziom produkcji rolnej, a rolnik osiągnął wiek 60 lat mężczyzna, a 55 lat kobieta lub zaliczony został do jednej z grup inwalidów.

9 Dz.U. Nr 32, poz. 140; szerzej M. Podstawka, *Rolnicze ubezpieczenia społeczne i Polskę oraz propozycje ich zmian*, Warszawa 1998, s. 14 i nast.

zeniem społecznym na podstawie przepisów o ubezpieczeniu społecznym członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i spółdzielni kółek rolniczych oraz ich rodzin. Wymagano więc wyłącznie gruntów rolnych o określonej powierzchni, aby podlegać przepisom ustawy.

Rozwiązania wcześniejsze, mimo iż w systemie podatkowym wyraźnie zauważano istnienie działów specjalnych produkcji rolnej, nie dostrzegały takiej działalności w systemie zabezpieczeń społecznych. Uzależnienie możliwości uzyskania prawa do emerytury od przekazania określonego obszaru ziemi powodowało, iż prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej nie miało wpływu na uprawnienia emerytalne.

1.1.2. Ustawa z dnia 14 grudnia 1982 r.

Ustawa z dnia 14 grudnia 1982 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników indywidualnych i członków ich rodzin¹⁰ wprowadziła szereg nowych rozwiązań w stosunku do ustawy z 1977 roku. Objęto powszechnym ubezpieczeniem domowników rolnika. Każdemu ubezpieczonemu przysługiwało samodzielne świadczenie. Warunkiem otrzymania świadczenia emerytalno-rentowego było wykazanie sprzedaży produkcji na rzecz jednostek gospodarki społecznej o wartości nie mniejszej niż 5 kwintali żyta z każdego hektara przeliczeniowego,¹¹ przy czym brak sprzedaży nie stanowił przeszkody do objęcia rolnika ubezpieczeniem emerytalno-rentowym.

Ustawa po raz pierwszy w polskim prawie wprowadziła konstrukcję umożliwiającą uzyskanie renty lub emerytury rolniczej osobie prowadzącej dział specjalny produkcji rolnej. Ubezpieczeniem społecznym objęte zostały następujące osoby:

- a) rolnik prowadzący gospodarstwo rolne lub dział specjalny samodzielnie albo w charakterze współwłaściciela (współposiadacza) na gruntach stanowiących własność lub będących w posiadaniu, oraz małżonek rolnika,
- b) domownicy – za których uważano członków rodziny rolnika i inne osoby pracujące w gospodarstwie rolnym, jeżeli pozostają we wspólnym gospodarstwie domowym z rolnikiem, ukończyły 16 lat, nie podlegają obowiązkowi ubezpieczenia na podstawie innych przepisów, a ponadto praca w gospodarstwie rolnym stanowi ich główne źródło utrzymania.

Przez gospodarstwo rolne ustawa rozumiała będące we władaniu tej samej osoby nieruchomości rolne, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą obejmującą grunty rolne i leśne wraz z budynkami, urządzeniami i inwentarzem oraz prawa i obowiązki związane z prowadzeniem gospodarstwa o po-

10 Tekst pierwotny Dz.U. Nr 40, poz. 268, tekst jedn. Dz.U. z 1989 r. Nr 24, poz. 133 ze zm.; zob. monografia B. Wierzbowskiego, *Prawo ubezpieczeń społecznych w przebudowie ustroju rolnego*, Toruń 1985, Zob. też M. Deleka, J. Luty, *Ubezpieczenie społeczne rolników indywidualnych*, Warszawa 1986.

11 Było to szczególnie niekorzystne dla gospodarstw małych obszarowo, które często nie były w stanie spełnić wymogów ustawy, zob. J. Pawłowska-Tyszko (red.), *Zmiany systemu ubezpieczeń społecznych rolników a finanse państwa*, red., Warszawa 2011, s. 33–34.

wierzchni co najmniej 0,5 ha. Natomiast zgodnie z ustawą dział specjalny to jednostka produkcji specjalistycznej, o rocznej wartości produkcji rolniczej odpowiadającej równowartości co najmniej 50 q żyta, podlegająca opodatkowaniu podatkiem gruntowym, o powierzchni gruntów nieprzekraczającej 0,5 ha. Do tak zdefiniowanego działu specjalnego ustawa nakazywała stosować odpowiednio przepisy ustawy dotyczące gospodarstwa rolnego.

Początkowo rozporządzenie z dnia 28 marca 1983 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników indywidualnych i członków ich rodzin¹² określało w załączniku, jakie rodzaje produkcji mieszczą się w tym pojęciu (zob. tabela nr 8) Załącznik określał działy specjalne, z których roczna wartość produkcji rolniczej odpowiada równowartości co najmniej 50 q żyta oraz normy dochodu szacunkowego z tych działów.¹³ Nie uważano za dział specjalny upraw i utrzymywanego inwentarza żywego, jeżeli powierzchnia tych upraw lub liczba inwentarza była mniejsza niż określona w załączniku do rozporządzenia, co skutkowało brakiem podlegania przepisom ustawy.

Tabela nr 8

Wykaz działów specjalnych, których roczna wartość produkcji rolniczej odpowiada równowartości 50 q żyta oraz norm dochodu szacunkowego z tych działów

Lp.	Rodzaj uprawy i produkcji	Jednostka powierzchni upraw i produkcji	Roczna suma dochodu szacunkowego w zł
1	2	3	4
1	Warzywa (z wyjątkiem kapusty, marchwi i buraków ćwikłowych) w uprawie gruntowej i nasiennictwo warzyw – powyżej 0,25 ha	ar	650
2	Róże w uprawie gruntowej (kwiaty i szkółki) – powyżej 0,15 ha	ar	3.000
3	Inne kwiaty w uprawie gruntowej – powyżej 0,15 ha	ar	3.000
4	Nasiennictwo kwiatów – powyżej 0,20 ha	ar	700
5	Reprodukcja cebul kwiatowych – powyżej 0,15 ha	ar	3.000
6	Krzewy owocowe (agrest, porzeczka) powyżej 3 lat oraz truskawki, poziomki i maliny – powyżej 0,15 ha	ar	500
7	Szkółki drzew i krzewów ozdobnych – powyżej 0,1 ha	ar	1.500
8	Sady – powyżej 0,25 ha i 7 lat	ar	1.150
9	Kwiaty w szklarniach ogrzewanych – powyżej 25 m ²	m ² powierzchni ogółem	1.500

12 Dz.U. Nr 21, poz. 94.

13 Szerzej J. Świdorski, *Czy taki system emerytalny dla rolników*, Warszawa 1989, s.100–101.

Ubezpieczenie społeczne i zdrowotne osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej

10	Warzywa w szklarniach ogrzewanych – powyżej 25 m ²	m ² powierzchni ogółem	400
11	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych – powyżej 50 m ² :	m ² powierzchni ogółem	
	a) kwiaty		750
	b) warzywa		200
12	Uprawy w szklarniach i tunelach foliowych nieogrzewanych – powyżej 100 m ² :	m ² powierzchni ogółem	
	a) kwiaty		350
	b) warzywa		100
13	Uprawy w inspektach ogrzewanych i zimnych (belgijkach) – powyżej 150 m ²	m ² powierzchni ogółem	100
14	Pieczarki i ich grzybnie – powyżej 25 m ² powierzchni uprawowej	m ² powierzchni ogółem	450
15	Młody drób rzeźny (brojlery):		
	a) kurczęta – powyżej 500 sztuk	sztuka	4
	b) kaczki czterotygodniowe – powyżej 500 sztuk	sztuka	4
	c) kaczki ośmiotygodniowe – powyżej 400 sztuk	sztuka	6
	d) indyki – powyżej 300 sztuk	sztuka	8
16	Fermy drobiu:		
	a) kury, kaczki – nioski – powyżej 100 sztuk	sztuka	150
	b) gęsi, indyki – nioski – powyżej 80 sztuk	sztuka	200
17	Zwierzęta futerkowe:		
	a) lisy – liczba samic stada podstawowego powyżej 10 sztuk	od 1 samicy stada podstawowego	6.000
	b) norki, tchórzofretki – liczba samic stada podstawowego powyżej 20 sztuk	od 1 samicy stada podstawowego	3.000
	c) nutrie – liczba samic stada podstawowego powyżej 50 sztuk	od 1 samicy stada podstawowego	1.200
	d) króliki – liczba samic stada podstawowego powyżej 50 sztuk	od 1 samicy stada podstawowego	500
18	Pasieki pszczele – powyżej 40 rodzin	rodzina	1.200
19	Pstrągi w stawach o powierzchni powyżej 0,20 ha	ar stawu	2.000

Źródło: Załącznik do rozporządzenia z dnia 28 marca 1983 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników indywidualnych i członków ich rodzin.

Od 1 stycznia 1985 r. ujednolicono pojęcie działów specjalnych z przepisami podatkowymi poprzez wprowadzenie odesłania do ustawy o podatku rolnym.¹⁴ Zgodnie z § 27 ust. 4 rozporządzenia w brzmieniu po zmianie za działy specjalne, z których roczna wartość produkcji rolniczej odpowiada równowartości co najmniej 50 q żyta i za normy dochodu szacunkowego z tych działów uważano działy i normy określone dla celów wymiaru podatku rolnego w załączniku nr 2 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 1984 r. w sprawie podatku rolnego,¹⁵ z zastrzeżeniem wynikającym z ust. 5, zgodnie z którym nie uważało się za dział specjalny:

- 1) hodowli lisów i jenotów, jeżeli liczba samic stada podstawowego nie przekracza 10 sztuk,
- 2) hodowli nerek i tchórzofretek, jeżeli liczba samic stada podstawowego nie przekracza 20 sztuk.

Regulację powyższą zmieniono od 1 stycznia 1989 r.¹⁶ i zgodnie z nowym brzmieniem art. 2 pkt 5 dział specjalny to uprawy i hodowle podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Do tak zdefiniowanego działu specjalnego stosowało się odpowiednio przepisy ustawy dotyczące gospodarstwa rolnego.

W ustawie z 14 grudnia 1982 r. określono wysokość składki, różnicując ją w zależności od rodzaju działalności. Zgodnie z art. 43 ust. 1 składka na ubezpieczenie społeczne ustalona została:

- od każdego ubezpieczonego, z wyjątkiem rolnika uprawnionego do okresowej renty inwalidzkiej,
- z każdego hektara przeliczeniowego,
- od dochodu szacunkowego z działów specjalnych.

Ustawa przewidywała więc odrębny sposób ustalania wysokości składek w przypadku prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej. Szczegółowe zasady oraz tryb wymierzania i poboru składek ustalone zostały w powyżej wzmiankowanym rozporządzeniu Rady Ministrów i uzależnione, tak jak w przypadku gospodarstwa rolnego, w 45% od liczby osób objętych ubezpieczeniem, ale w 55% nie tylko od liczby hektarów przeliczeniowych, lecz dodatkowo od wysokości dochodu szacunkowego z działów specjalnych, niewchodzących w skład gospodarstw rolnych.

Zgodnie z ustawą każdemu ubezpieczonemu przysługiwało świadczenie emerytalno-rentowe w podstawowej wysokości, równej najniższej emeryturze pracow-

14 Zmiana obowiązująca od 1 stycznia 1985 r. wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 11 marca 1985 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników indywidualnych i członków ich rodzin. Dz.U. Nr 13, poz. 54.

15 Dz.U. Nr 58, poz. 294.

16 Ustawa z 28 lutego 1989 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników indywidualnych i członków ich rodzin oraz o podatku rolnym, Dz.U. Nr 10, poz. 53.

niczej. Natomiast zgodnie z art. 19 w brzmieniu z 1982 r., do emerytury lub renty inwalidzkiej rolnikowi i jego małżonkowi przysługiwały zwiększenia z tytułu osiągnięcia średniej rocznej wartości sprzedaży produktów rolnych jednostkom gospodarki uspołecznionej (średnia liczona była za okres 10-letni). Zwiększenie to wynosiło:

- 1) 0,8% od wartości sprzedaży do 50.000 zł,
- 2) 0,6% od nadwyżki wartości sprzedaży ponad 50.000 zł do 500.000 zł,
- 3) 0,5% od nadwyżki wartości sprzedaży ponad 500.000 zł do 1.000.000 zł,
- 4) 0,4% od nadwyżki wartości sprzedaży ponad 1.000.000 zł.

Rolnik zobowiązany był prowadzić ewidencję produkcji sprzedawanej jednostkom gospodarki uspołecznionej. W przypadku działów specjalnych, szczególnie prowadzonych na dużą skalę, pojawiały się różnego rodzaju zastrzeżenia do tego systemu zwiększania świadczeń emerytalnych. Jak stwierdził J. Świdorski¹⁷ inne trudności występują na przykład przy obliczaniu podstawy świadczeń emerytalnych dla działów specjalnych, np. właścicieli ferm drobiu. Uzyskują oni wysoki obrót finansowy dzięki szybkiej rotacji stada i produkcji opartej na paszach pochodzących z zakupu. Produkują więc na paszy państwowej, a do tego są uprzywilejowani w świadczeniach społecznych. W takiej sytuacji udział ich pracy jest relatywnie niski. Producent drobiu uzyskuje zwykle wysoką emeryturę (...), natomiast rolnik – producent zbóż, mleka czy wieprzowiny, mimo dużego obciążenia pracą i dobrego wykorzystania czynników produkcji, uzyskuje świadczenia znacznie niższe.

Różnego rodzaju nadużycia związane były z wykorzystywaniem nieprecyzyjnego sposobu obliczania wysokości emerytury, szczególnie w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej.¹⁸ Jednak system uzależniania wysokości świadczeń emerytalnych i rentowych od wysokości dostaw produktów rolnych do jednostek gospodarki uspołecznionej przetrwał z niewielkimi zmianami¹⁹ do następnej ustawy z roku 1990.

1.2. Stan obecny

1.2.1. Zagadnienia wstępne

System ubezpieczeń społecznych obowiązujący obecnie został wprowadzony ustawą z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników.²⁰ Ustawa

17 Zob. J. Świdorski, *Czy taki system emerytalny...*, s. 175.

18 *Ibidem*: Obecny system rejestrowania wartości produktów rolnych sprzedanych państwu sprzyja różnym nieprawidłowościom, np. obserwuje się zjawisko sprzedaży produktów przez rodzinę lub sąsiadów na rzecz odchodzącego na emeryturę w celu jej bezpodstawnego zawyżenia.

19 Ustawa z 28 lutego 1989 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników indywidualnych i członków ich rodzin oraz o podatku rolnym, Dz.U. Nr 10, poz. 53. Emeryturę lub rentę inwalidzką przysługującą rolnikowi i jego małżonkowi zwiększa się z tytułu średniej rocznej wartości produktów rolnych sprzedanych podmiotom gospodarczym prowadzącym skup tych produktów o 0,5% wartości sprzedaży.

20 Szerzej o regulacji zawartej w ustawie z 20 grudnia 1990 r. zob. m. in. M. Podstawka, *Rolniczej ubezpieczenia społeczne...*; J. Pszczółkowska, *Ubezpieczenia społeczne rolników – stan obecny i możliwości rozwoju*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2000, nr 2; M. Adamowicz (red.), *Ubezpieczenia społeczne. Wiś i rolnictwo*, Warszawa 2002; H. Zarychta, *System ubezpieczeń społecznych rolników*, „Przegląd Ubezpieczeń Społecznych i Gospodarczych” 2000, nr 11. Zob. też B. Wierzbowski, *Ubezpieczenia społeczne rolników w systemie*

przewiduje objęcie obligatoryjnym ubezpieczeniem społecznym między innymi rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej. Ustawa nie odwołuje się do regulacji podatkowych, zawiera własne, węższe, pojęcie działu specjalnego.²¹ Za dział specjalny są uważane rodzaje produkcji wymienione w załączniku do ustawy, pod warunkiem, że prowadzone są w określonym wymiarze. System ubezpieczeń społecznych rolników obejmuje dwa rodzaje ubezpieczeń: ubezpieczenie wypadkowe, chorobowe i macierzyńskie oraz ubezpieczenie emerytalno–rentowe.

1.2.2. Zakres podmiotowy ubezpieczeń rolników

Zgodnie z art. 7 ustawy ubezpieczeniu wypadkowemu, chorobowemu i macierzyńskiemu podlega rolnik, którego gospodarstwo obejmuje obszar użytków rolnych powyżej 1 ha przeliczeniowego lub dział specjalny oraz domownik rolnika, jeżeli ten rolnik lub domownik nie podlega innemu ubezpieczeniu społecznemu, lub nie ma ustalonego prawa do emerytury lub renty, albo nie ma ustalonego prawa do świadczeń z ubezpieczeń społecznych.²² Podobnie ustawa określa krąg podmiotów objętych ubezpieczeniem emerytalno–rentowym. Zgodnie z art. 16 ust. 1 ubezpieczeniu emerytalno–rentowemu podlega z mocy ustawy:

- 1) rolnik, którego gospodarstwo obejmuje obszar użytków rolnych powyżej 1 ha przeliczeniowego lub dział specjalny;
- 2) domownik rolnika, o którym mowa w pkt 1;
- 3) osoba pobierająca rentę strukturalną współfinansowaną ze środków pochodzących z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej lub ze środków pochodzących z Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich;
- 4) małżonek osoby, o której mowa w pkt 3, jeżeli renta strukturalna współfinansowana ze środków pochodzących z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej lub ze środków pochodzących z Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich wypłacana jest ze zwiększeniem na tego małżonka.

Podstawową kategorią objętą obowiązkowym ubezpieczeniem są rolnicy. Rolnikiem natomiast, zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy, jest pełnoletnia osoba fizyczna, zamieszkała i prowadząca na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, osobiście i na wła-

polityki społecznej państwa wobec mieszkańców wsi, (w:) M. Adamowicz (red.), Ubezpieczenia społeczne. Wieś i rolnictwo, Warszawa 2002, s.19: Wprowadzając w 1990 r. nowy system ubezpieczenia rolników zakładano [...], że w pewnym zakresie zastąpi on brakującą pomoc społeczną. Niewątpliwie – ze względu na ochronę praw nabytych – nie można było postąpić inaczej. Niski próg ustanowiony dla nowych użytkowników systemu był już wynikiem w pełni swobodnej decyzji ustawodawcy.

21 Wcześniejsza regulacja odwoływała się do definicji podatkowej działów specjalnych. Ustawa z dnia 2 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 91, poz. 873) wprowadziła własną listę działów specjalnych.

22 Zob. na temat funkcji ubezpieczenia chorobowego D. Puślecki, *Istota i funkcje ubezpieczenia chorobowego rolników*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2012, nr 1, s.103–122.

ny rachunek, działalność rolniczą w pozostającym w jej posiadaniu gospodarstwie rolnym, w tym również w ramach grupy producentów rolnych, a także osoba, która przeznaczyła grunty prowadzonego przez siebie gospodarstwa rolnego do zalesienia. Definicja jest skonstruowana piętrowo i aby określić dokładnie jej znaczenie, potrzebne jest przytoczenie dwóch dalszych definicji ustawowych. Zgodnie z art. 6 pkt 3 ustawy przez pojęcie działalności rolniczej, rozumie się działalność w zakresie produkcji roślinnej lub zwierzęcej, w tym ogrodniczej, sadowniczej, pszczelarskiej i rybnej, natomiast gospodarstwo rolne to każde gospodarstwo służące prowadzeniu działalności rolniczej (art. 6 pkt 4).

Podsumowując – biorąc pod uwagę, iż rolnikiem jest osoba, której gospodarstwo obejmuje obszar użytków rolnych powyżej 1 ha przeliczeniowego lub dział specjalny – uznać należy, iż osoba fizyczna prowadząca szeroko rozumianą działalność produkcyjną w ramach gospodarstwa rolnego, będącego bądź użytkami rolnymi mającymi powyżej 1 ha przeliczeniowego, bądź działem specjalnym, objęta jest obligatoryjnym ubezpieczeniem społecznym. Definicja działalności rolniczej, co wskazano powyżej, została określona szeroko. Obejmuje więc ona szeroko rozumianą działalność związaną z biologicznymi procesami roślin i zwierząt. Ustawa szerzej nie określa wymagań w stosunku do działalności rolniczej. W przypadku typowej działalności wymagane jest oparcie jej o użytki rolne. Jednak w przypadku prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej takich wymogów nie ma, chyba że produkcja w ich ramach nie osiąga określonych w załączniku do ustawy poziomów wielkości.

Ubezpieczeniem objęci są również domownicy tak rozumianego rolnika.²³ Zgodnie z definicją ustawową przez domownika, rozumie się osobę bliską rolnikowi, która:

- a) ukończyła 16 lat,
- b) pozostaje z rolnikiem we wspólnym gospodarstwie domowym lub zamieszkuje na terenie jego gospodarstwa rolnego albo w bliskim sąsiedztwie,
- c) stale pracuje w tym gospodarstwie rolnym i nie jest związana z rolnikiem stosunkiem pracy.

W przypadku prowadzenia jednocześnie pozarolniczej działalności gospodarczej i działalności rolniczej ustawa wprowadza specjalną regulację. W takim wypadku rolnik lub domownik, który podlegając ubezpieczeniu w pełnym zakresie z mocy ustawy nieprzerwanie przez co najmniej 3 lata, rozpocznie prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej lub rozpocznie współpracę przy prowadzeniu tej działalno-

23 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 22 marca 2012, II SA/Wa 2574/11, Lex nr 1138978: *Charakter pracy domownika w gospodarstwie rolnym nie może być utożsamiany z charakterem pracy rolnika w takim gospodarstwie. Domownik nie prowadzi bowiem zawodowej działalności rolniczej na własny rachunek, lecz wyłącznie pomaga rolnikowi w prowadzeniu takiej działalności, zatem nie musi on pracować w takim samym wymiarze godzinowym, jak rolnik i może pozwolić sobie na jednoczesne kształcenie się.*

ści, podlega nadal temu ubezpieczeniu w okresie prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej lub współpracy przy prowadzeniu tej działalności.²⁴

Ustawa nie określa minimalnych rozmiarów działalności rolniczej, nie odwołuje się do minimalnej wielkości produkcji rolnej. Właściwie – jak by się mogło wydawać – wystarczy być właścicielem użytków rolnych o powierzchni powyżej 1 ha przeliczeniowego, aby podlegać ubezpieczeniu społecznemu rolników, ponieważ bezpośrednio w ustawie nie ma wymogu prowadzenia produkcji rolnej. W ustawie nie wprowadzono również mechanizmu sprawdzającego, czy naprawdę jest prowadzona jakakolwiek produkcja rolna, czy ziemia jest odłogowana.²⁵ Jednak w orzecznictwie i doktrynie przyjmuje się, iż prowadzenie działalności rolniczej określone w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników wymaga podejmowania określonych działań, aktywności, nie wystarczy wyłącznie posiadanie gruntów. Sformułowanie każde gospodarstwo służące prowadzeniu działalności rolniczej interpretowane jest jako nakaz prowadzenia faktycznej produkcji rolnej na danych gruntach.²⁶ Prowadzenie działalności rolniczej winno być więc rzeczywiste. Zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 29 wrze-

24 I. Jędrasik–Jankowska, *Zbieg obowiązku ubezpieczenia na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych i art. 5a ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników w orzecznictwie Sądu Najwyższego*, Studia i Analizy Sądu Najwyższego” 2007, tom I.

25 Zob. P. Bielski, *Głosa do wyroku SN z dnia 29 września 2005 r., I UK 16/05, „Rejent” 2008, nr 1, s. 141: Chociaż wskazanie w art. 6 pkt 4 u.s.r., że za gospodarstwo rolne uznaje się każde gospodarstwo rolne służące prowadzeniu działalności rolniczej, samo w sobie przesądza jeszcze o krytycznej [...] ocenie takiej definicji omawianego pojęcia, to jednak już w zestawieniu z przyjętym w art. 7 ust. 1 pkt 1 oraz w art. 16 ust. 1 pkt 1 u.s.r. kryterium decydującym o objęciu ubezpieczeniem społecznym rolników (nie sposób prowadzenia działalności gospodarczej w dziedzinie rolnictwa, lecz wyłącznie obszar posiadanych przez rolnika użytków rolnych) ocena taka staje się w pełni uprawniona. W podobny sposób rozumie się pojęcie gospodarstwa rolnego na gruncie kodeksu cywilnego (art. 55³ k.c.). Na temat praktyki w tym zakresie zob. L. Goraj, W. Jagła, *Gospodarstwo rolne, prowadzenie działalności rolniczej a obowiązek ubezpieczenia w KRUS*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2005, nr 25, s. 13: rolnik wystarczy, że wylegitymuje się tytułem własności lub dowodem posiadania ziemi rolniczej, a w karcie zgłoszenia do ubezpieczenia (obowiązkowego) lub we wniosku o ubezpieczenie (na wniosek) zawiera informację o prowadzeniu gospodarstwa rolnego bez obowiązkowego udokumentowania tego faktu. Ten stan przepisów oraz towarzysząca im procedura ustalania obowiązku ubezpieczeniowego to doskonała okazja i łatwa przepustka do nabywania w tani sposób uprawnień przysługujących z ubezpieczenia społecznego rolników.*

26 Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 26 listopada 2009 r., III AUa 680/09 – *Nawet wielokrotna w ciągu roku wizyta posiadacza gospodarstwa rolnego w jego gospodarstwie, nie świadczy o prowadzeniu przez niego działalności rolniczej w rozumieniu art. 6 pkt 1 ustawy z dnia 20 października 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników* (Dz.U. z 1998 r. Nr 7, poz. 25 z późn. zm.), Lex nr 678003; por. też wyrok SN z 28 stycznia 2009 r., I UK 202/08, OSNP 2010, nr 15-16, poz. 200 – *Współwłaściciel gospodarstwa rolnego nie prowadzi działalności rolniczej* (art. 6 pkt 1 ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, tekst jedn.: Dz.U. z 2008 r. Nr 50, poz. 291 ze zm.), gdy długotrwale zamieszkuje za granicą i tam wykonuje pracę zarobkową, a do Polski przyjeżdża tylko sporadycznie lub okazjonalnie (na święta, wypoczynek). Zob. też postanowienie SN z 24 kwietnia 2008 r., II UK 2/08, Lex nr 829126 – *Telefoniczne kontakty i sporadyczne wizyty, nawet powiązane z decydowaniem o niektórych sprawach dotyczących gospodarstwa rolnego, nie mogą być uznane za wykonywanie zawodowej, stałej i osobistej działalności związanej z takim gospodarstwem. W szczególności nie można takich sporadycznych kontaktów zakwalifikować jako pracy lub innych zwykłych czynności związanych z prowadzeniem działalności rolniczej. Zachowania te mogłyby być co najwyżej uznane za sprawowanie swoistego nadzoru właścicielskiego, którego jednak nie można utożsamiać z wykonywaniem zwykłych czynności składających się na prowadzenie gospodarstwa rolnego. Również wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 lipca 2011 r. I UK 33/11, Lex nr 1043981: W rozumieniu art. 7 pkt 1 ustawy z 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników prowadzenie działalności rolniczej oznacza prowadzenie na własny rachunek posiadacza gospodarstwa rolnego zawodowej, związanej z tym gospodarstwem, stałej i osobistej działalności, mającej charakter wykonywania pracy lub innych zwykłych czynności związanych z jego prowadzeniem. Prowadzenie tak rozumianej działalności może polegać na samym zarządzaniu gospodarstwem.*

śnia 2005 r.²⁷ prowadzenie działalności rolniczej w rozumieniu art. 6 pkt 1 ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (jedn. tekst: Dz.U. z 1998 r. Nr 7, poz. 25 ze zm.) oznacza prowadzenie na własny rachunek przez posiadacza gospodarstwa rolnego działalności zawodowej, związanej z tym gospodarstwem, stałej i osobistej oraz mającej charakter wykonywania pracy lub innych zwykłych czynności wiążących się z jego prowadzeniem.

Ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników nie wymaga od rolnika bycia właścicielem gruntów, które uprawia.²⁸ Rolnik to (art. 6. pkt 1 ustawy) pełnoletnia osoba fizyczna, zamieszkująca i prowadząca na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, osobiście i na własny rachunek, działalność rolniczą w pozostającym w jej posiadaniu gospodarstwie rolnym, w tym również w ramach grupy producentów rolnych, a także osoba, która przeznaczyła grunty prowadzonego przez siebie gospodarstwa rolnego do zalesienia. Rozwiązanie zawarte w ustawie jest związane z ideą ubezpieczeń społecznych – powiązaniem ich z pracą, z faktycznie wykonywaną działalnością, a nie z faktem bycia właścicielem. To właśnie określona aktywność winna rodzić prawo do świadczeń.

Dla ustalenia faktu podlegania ubezpieczeniu ustawodawca wprowadził system domniemań. Zgodnie z art. 38 przy ustalaniu podlegania ubezpieczeniu domniemywa się, że:

- 1) właściciel gruntów zaliczonych do użytków rolnych lub dzierżawca takich gruntów, jeżeli dzierżawa jest zarejestrowana w ewidencji gruntów i budynków, prowadzi działalność rolniczą na tych gruntach;
- 2) podatnik podatku rolnego lub podatku od dochodu z działów specjalnych prowadzi działalność rolniczą w rozmiarze wynikającym z zakresu opodatkowania;
- 3) jeżeli własność lub dzierżawa gruntów, o których mowa w pkt 1, przysługuje kilku osobom lub jeżeli obowiązek podatkowy, o którym mowa w pkt 2, ciąży na kilku osobach – każda z tych osób uczestniczy w prowadzeniu działalności rolniczej;
- 4) osoba bliska rolnikowi, spełniająca warunki określone w art. 6 pkt 2 lit. a i b, stale pracuje w gospodarstwie rolnym i nie jest związana z rolnikiem stosunkiem pracy – jeżeli okoliczność ta została stwierdzona zgodnym oświadczeniem rolnika i tej osoby.

27 I UK 16/05, OSNP 2006, nr 17–18, poz. 278. Zob. glosa P. Bielskiego do tego wyroku, akceptująca rozstrzygnięcie, krytyczna wobec uzasadnienia, „Rejent” 2008, nr 1, s. 141–151; zob. też wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 marca 2011 r., III UK 81/10: *Prowadzenie działalności rolniczej nie musi polegać na wykonywaniu pracy fizycznej. Możliwe jest jej prowadzenie polegające na samym zarządzaniu gospodarstwem*. Lex nr 818608; zob. też A. Grudzień, *Pojęcie „prowadzenie działalności rolniczej” w orzecznictwie Sądu Najwyższego*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2006, nr 29, s. 70–76.

28 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 maja 2008, II UK 303/07, OSNP 2009, nr 17–18, poz. 244: *Osoba prowadząca działalność rolniczą, będąca posiadaczem gospodarstwa rolnego bez tytułu prawnego, jest rolnikiem w rozumieniu art. 6 pkt 1 ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników*.

Zgodzić się należy w tym zakresie z W. Jaskułą, iż ustawodawca jasno określił warunki, jakie należy spełniać, aby podlegać ubezpieczeniu społecznemu rolników. Właściciel gospodarstwa rolnego o powierzchni przekraczającej 1 ha przeliczeniowego, po spełnieniu pozostałych warunków określonych w art. 7 i 16 ustawy [o ubezpieczeniu społecznym rolników], podlega ubezpieczeniu społecznemu rolników z mocy ustawy, co jednak nie wyklucza wyłączenia takiego rolnika z obowiązkowego ubezpieczenia w razie obalenia przez zainteresowanego domniemania płynącego z przytoczonego art. 38 pkt 1. Obowiązkowe ubezpieczenie społeczne rolników oparte jest na fikcji faktycznego prowadzenia działalności rolniczej, które może zostać w toku postępowania dowodowego obalone. Ustawodawca tym samym *expressis verbis* – w kwestii podlegania ubezpieczeniu społecznemu rolników – dał pierwszeństwo stanowi faktycznemu przed stanem własnościowym, czego nie można dostrzec w przepisach regulujących wypłatę świadczeń emerytalno-rentowych.²⁹

Definicja z ustawy o ubezpieczeniach społecznych rolników przewiduje oparcie produkcji rolnej nie tylko o czynnik ziemi, ale również w formach nieangażujących gruntów rolnych. Obszar użytków rolnych staje się istotny wtedy, gdy w gospodarstwie nie prowadzi się działu specjalnego. Jeśli natomiast dana osoba prowadzi działalność rolniczą, nie dysponując odpowiednią powierzchnią, i ta działalność stanowi stałe źródło jej utrzymania, może ubezpieczyć się na wniosek, ale wyłącznie w zakresie ubezpieczenia wypadkowego, chorobowego i macierzyńskiego (art. 7 ust. 2).

Liczba osób objętych ubezpieczeniem społecznym rolników z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej stanowi tylko niewielki procent liczby rolników ubezpieczonych z tytułu prowadzenia typowej działalności rolniczej. W większości wypadków działy specjalne produkcji rolnej prowadzone są na gruntach przekraczających 1 ha przeliczeniowy i wówczas rolnik prowadzący działalność w zakresie działów specjalnych podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu z racji prowadzenia gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników. Liczbę rolników podlegających ubezpieczeniu wyłącznie z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, niespełniających kryterium powierzchniowego, obrazuje tabela nr 9.

Zasadniczą praktyczną różnicą jest fakt, iż prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, w przeciwieństwie do prowadzenia gospodarstwa rolnego, jest z reguły rzeczywiste. Konieczność podlegania podatkowi dochodowemu z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej powoduje, iż fikcyjne prowadzenie takiej działalności w celu podlegania ubezpieczeniu nie występuje. Dużo prościej jest być właścicielem powyżej 1 ha przeliczeniowego gruntów rolnych, co nie wiąże się z obciążeniami podatkowymi. Również z punktu widzenia formalnego rolnik powinien wykazać organowi ubezpieczeniowemu fakt prowadzenia działu specjalnego produk-

29 W. Jaskuła, Glosa do uchwały SN z dnia 6 maja 2004 r., (II UZP 5/04), PIP 2006, nr 11, s. 119.

cji rolnej w określonej wysokości, zaś sposobem na to jest okazanie deklaracji podatkowej składanej do właściwego urzędu skarbowego.³⁰

Tabela nr 9

Informacja o liczbie płatników i liczbie ubezpieczonych według powierzchni gospodarstw rolnych stan na dzień 30.06.2011 r.

Powierzchnia gospodarstwa w ha przeliczeniowych	Liczba płatników	wskaźnik % do ogólnej liczby płatników	Liczba ubezpieczonych	Wskaźnik % do ogólnej liczby ubezpieczonych
1	2	3	4	5
0 do 1,00	197 145	17,7	228 424	15,0
1,01 do 2,00	221 358	19,9	281 233	18,5
2,01 do 5,00	286 761	25,7	383 519	25,2
5,01 do 10,00	210 834	18,9	307 848	20,2
10,01 do 20,00	128 514	11,5	203 394	13,3
20,01 do 50,00	52 447	4,7	91 179	6,0
Razem do 50,00	1 097 059	98,5	1 495 597	98,2
Razem powyżej 50 ha	12 108	1,1	21 100	1,4
50,01 – 100,00	8 389	0,8	15 009	1,0
100,01 – 150,00	1 794	0,2	3 025	0,2
150,01 – 300,00	1 207	0,1	1 986	0,1
powyżej 300	718	0,1	1 080	0,1
samoistne działy specjalne	5 082	0,5	6 868	0,5
Razem	1 114 249		1 523 565	

Źródło: www.krus.gov.pl

Zauważyć należy, iż liczba ubezpieczonych z tytułu prowadzenia samoistnych działów specjalnych produkcji rolnej (położonych na gruntach poniżej 1 ha przeliczeniowego) jest znacząco mniejsza od podatników podatku dochodowego z tytułu prowadzenia działów specjalnych (w roku 2010 jest to liczba 30.918).³¹ Uznać należy, iż dla ponad 24 tysięcy podmiotów prowadzących działy specjalne podstawą ubezpieczenia jest posiadany przez nich grunt rolny.

30 Zob. domniemanie wynikające z art. 38 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników: *Przy ustalaniu podlegania ubezpieczeniu domniemywa się, że: [...] 2) podatnik podatku rolnego lub podatku od dochodu z działów specjalnych prowadzi działalność rolniczą w rozmiarze wynikającym z zakresu opodatkowania.*

31 Dane uzyskane z Ministerstwa Finansów.

1.2.3. Ubezpieczenie na wniosek

Ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników i członków ich rodzin przewiduje również ubezpieczenie na wniosek, jednak jego zakres jest ograniczony. Ubezpieczeniem wypadkowym, chorobowym i macierzyńskim na wniosek może zostać objęty inny rolnik lub domownik, jeżeli działalność rolnicza stanowi stałe źródło jego utrzymania, a także osoba, która będąc rolnikiem, przeznaczyła grunty prowadzonego gospodarstwa rolnego do zalesienia na zasadach określonych w odrębnych przepisach. W sytuacji, gdy dana osoba kwalifikująca się do ubezpieczenia na wniosek podlega innemu ubezpieczeniu społecznemu albo ma ustalone prawo do emerytury lub renty lub do świadczeń z ubezpieczeń społecznych, świadczenia z ubezpieczenia ograniczone są wyłącznie do jednorazowego odszkodowania z tytułu stałego lub długotrwałego uszczerbku na zdrowiu albo śmierci wskutek wypadku przy pracy rolniczej lub rolniczej choroby zawodowej (art. 9 pkt 1 ustawy). Zgodnie z ustawą rolnik to pełnoletnia osoba fizyczna, zamieszkująca i prowadzącą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, osobiście i na własny rachunek, działalność rolniczą w pozostającym w jej posiadaniu gospodarstwie rolnym, w tym również w ramach grupy producentów rolnych, a także osoba, która przeznaczyła grunty prowadzone przez siebie gospodarstwa rolnego do zalesienia. Działalność rolnicza to działalność w zakresie produkcji roślinnej lub zwierzęcej, w tym ogrodniczej, sadowniczej, pszczelarskiej i rybnej. W związku z tym osoba, która prowadzi działalność z zakresu działów specjalnych produkcji rolnej, w zakresie mniejszym niż wymagany do objęcia ubezpieczeniem obowiązkowym, może w zakresie dopuszczonym ustawą ubezpieczyć się na wniosek. Na przykład rolnik, który ma pasiekę składającą się z 20 uli, nie będzie podlegał obowiązkowemu ubezpieczeniu, gdyż zgodnie z ustawą dział specjalny to pasieka składająca się z więcej niż 80 uli, natomiast może ubezpieczyć się na wniosek.

1.2.4. Wysokość składek

Składki z tytułu ubezpieczenia społecznego rolników są zróżnicowane w zależności od rodzaju ubezpieczenia. Składki na ubezpieczenie wypadkowe, chorobowe i macierzyńskie opłacane są miesięcznie za każdego ubezpieczonego w wysokości ustalonej przez Radę Rolników.³² Składka ustalana jest niezależnie od wielkości gospodarstwa i jego rodzaju, w identycznej wysokości w stosunku do każdego ubezpieczonego.

32 Zgodnie z art. 8 ust. 4 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników Prezes Kasy ogłasza w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, ustaloną przez Radę Rolników, wysokość miesięcznej składki na jeden lub kilka kolejnych kwartałów, co najmniej 14 dni przed pierwszym dniem danego kwartału. Wysokość ta może być ustalona kwotowo – i korygowana w przypadku zmiany wysokości emerytury podstawowej – albo za pomocą określonego procentu emerytury podstawowej.

Składki na ubezpieczenie emerytalno–rentowe od 2009 r.³³ są uzależnione od wielkości gospodarstwa rolnego. Zgodnie z ustawą składka miesięczna za każdego ubezpieczonego wynosi 10% emerytury podstawowej.³⁴ W przypadku prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej i spełniania przesłanek ustawowych do objęcia ubezpieczeniem rolniczym składka wynosi dwukrotność kwoty podstawowej. Nowym rozwiązaniem jest uzależnienie wysokości składki od wielkości gospodarstwa rolnego. Rolnik, którego gospodarstwo rolne obejmuje obszar użytków rolnych powyżej 50 ha przeliczeniowych, opłaca dodatkową składkę miesięczną w wysokości:

- 1) 12% emerytury podstawowej, gdy gospodarstwo rolne obejmuje obszar użytków rolnych do 100 ha przeliczeniowych;
- 2) 24% emerytury podstawowej, gdy gospodarstwo rolne obejmuje obszar użytków rolnych powyżej 100 ha przeliczeniowych do 150 ha przeliczeniowych;
- 3) 36% emerytury podstawowej, gdy gospodarstwo rolne obejmuje obszar użytków rolnych powyżej 150 ha przeliczeniowych do 300 ha przeliczeniowych;
- 4) 48% emerytury podstawowej, gdy gospodarstwo rolne obejmuje obszar użytków rolnych powyżej 300 ha przeliczeniowych.

W przypadku prowadzenia działu specjalnego produkcji rolnej, jeżeli prowadzenie tego działu jest podstawą do ustalenia obowiązku objęcia ubezpieczeniem (czyli rolnik posiada 1 ha przeliczeniowy lub mniej użytków rolnych), składka będzie wyznaczana w minimalnej wysokości – takiej jak od gospodarstwa poniżej 50 ha przeliczeniowych, bez względu na wielkość działu specjalnego, wielkość sprzedaży itd. Natomiast w przypadku posiadania przez rolnika gruntów o powierzchni przekraczającej 1 ha przeliczeniowy, prowadzenie działów specjalnych pozostaje bez wpływu na obowiązek objęcia ubezpieczeniem oraz wysokość składek. Brak uzależnienia wysokości składki w przypadku prowadzenia działu specjalnego o znacznej wielkości uznać należy za niewłaściwe. Skoro ustawodawca uznał, iż powinno uzależniać się wysokość składki od wielkości gospodarstwa, to konsekwencją tego winno być uznanie, iż wysokość składki winna być również uzależniona od wielkości działu specjalnego produkcji rolnej prowadzonego przez ubezpieczonego. Być może przyjęto, iż w przypadku prowadzenia produkcji w ramach działów specjalnych o większej skali i tak rolnicy będą dysponowali gruntami rolnymi powyżej 1 ha przeliczeniowego, co pozwoli im na uniknięcie uznania, iż podstawą do objęcia ubezpieczeniem jest prowadzenie samoistnego działu specjalnego, i w ten sposób uniknięcie wyższych

33 Ustawą z dnia 24 kwietnia 2009 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników Dz.U. Nr 79, poz. 667 wprowadzono zróżnicowanie składek na ubezpieczenie emerytalno–rentowe w zależności od wielkości gospodarstwa rolnego. Ocena zmian wprowadzonych nowelizacją, zob. W. Jaskuła, *Ubezpieczenie społeczne rolników po nowelizacji*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie” 2010, nr 37, s. 125 i nast.

34 Emerytura podstawowa, to zgodnie z ustawą o ubezpieczeniach społecznych rolników i członków ich rodzin kwota miesięcznej najniższej emerytury, określona w przepisach emerytalnych, czyli w przepisach ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 153, poz. 1227 z późn. zm.).

składek. Właściwym rozwiązaniem byłoby ustalenie wysokości składek zależnych od wielkości działu specjalnego, bez względu na to, czy jest on prowadzony na gruncie przekraczającym 1 ha przeliczeniowy, czy nie. W obecnym stanie prawnym składki na ubezpieczenie społeczne w minimalnej wysokości płaci rolnik, który gospodaruje na 2 hektarach użytków rolnych, osiągając niewielkie przychody z uprawy ziemniaków oraz właściciel fermy zwierząt futerkowych o obrotach przekraczających milion euro rocznie (pod warunkiem, iż nie prowadzi gospodarstwa o powierzchni przekraczającej 50 ha przeliczeniowych). Taki stan rzeczy uznać należy za niezgodny z zasadą solidaryzmu społecznego, która winna być podstawą konstruowania systemu ubezpieczeń społecznych.³⁵

Wyraźne wyróżnienie dwóch podstaw objęcia ubezpieczeniem – prowadzenia działu specjalnego produkcji rolnej bez względu na powierzchnię gospodarstwa rolnego oraz prowadzenie gospodarstwa rolnego o określonej powierzchni wymagałoby niewielkich korekt ustawowych, zaś pozwoliłoby na wyróżnienie podmiotów osiągających dochody nieuzasadniające preferencyjnych stawek płaconych z tytułu ubezpieczeń społecznych. Tego rodzaju rozwiązanie jest proste do wprowadzenia, gdyż dane o wielkości działów specjalnych są dostępne w postaci deklaracji podatkowych.

1.3. Pojęcie działu specjalnego produkcji rolnej w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników

Sam fakt prowadzenia działu specjalnego produkcji rolnej nie stanowi wystarczającej przesłanki do objęcia danej osoby rolniczym ubezpieczeniem emerytalno-rentowym, gdyż muszą być spełnione dodatkowe warunki. Osoba prowadząca dział specjalny produkcji rolnej musi być rolnikiem (tzn. prowadzić na własny rachunek gospodarstwo rolne) lub domownikiem oraz nie może podlegać innemu ubezpieczeniu społecznemu.

Obowiązująca od dnia 1 stycznia 1991 r. ustawa, w brzmieniu obowiązującym do końca 2004 r., przy definicji działu specjalnego produkcji rolnej odsyłała do przepisów podatkowych. Zatem przy określaniu, co jest działem specjalnym w rozumieniu ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników, posługiwano się definicją zawartą w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i tam zawartą listą rodzajów i wielkości produkcji stanowiących działy specjalne produkcji rolnej. Ustawa z dnia 2 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz o zmianie niektórych innych ustaw³⁶ zmieniła to i wprowadziła odrębne od przepisów podatkowych pojęcie działu specjalnego produkcji rolnej. Różnica polegała na zmniejszeniu liczby rodzajów produkcji zaliczanych do działów specjalnych oraz zwiększeniu poziomu produkcji, od którego zależało zaliczenie do tej kategorii.

35 O zasadzie solidaryzmu społecznego szerzej T. Sowiński, *Finanse ubezpieczeń emerytalnych*, Warszawa 2009, s. 29 i nast.

36 Dz.U. Nr 91, poz. 873.

Wcześniejsze rozwiązania były bardzo korzystne dla rolników, jednak również powszechnie wykorzystywane w celu obejścia prawa. W przypadku, gdy osoba podlegała ubezpieczeniu społecznemu rolników i prowadziła działalność gospodarczą, mogła opłacać składki tylko z tytułu ubezpieczenia rolniczego. Z uwagi na to, iż składki na ubezpieczenia społeczne rolników były i są wielokrotnie niższe od składek na ubezpieczenia z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w powszechnym systemie ubezpieczenia, było to wykorzystywanie w celu minimalizacji obciążeń finansowych przez osoby prowadzące działalność gospodarczą.

Zmiana ustawy poprzedzona była burzą prasową. Dużym echem odbił się artykuł w tygodniku „Wprost”, zamieszczony w numerze 34 z dnia 24 sierpnia 2003 roku pod tytułem *Umrzeć ze śmiechu. Przewodnik po największych polskich nonsensach prawnych*.³⁷ Oświadczenie złożone przez senatora Zbigniewa Zychowicza pod wpływem tego tekstu stało się bezpośrednim impulsem zmiany regulacji.³⁸

Tego rodzaju działania powodowały reakcję ustawodawcy, jednak z uwagi na materię regulacji – obciążenie finansowe rolników – wszelkie zmiany w tym zakresie łączyły się z dużymi trudnościami politycznymi. Zmiana polegała przede wszystkim na wprowadzeniu do ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników listy działalności, które są uważane za dział specjalny produkcji rolnej i odejściu od odesłania do ustaw podatkowych w tym zakresie oraz zawężeniu w stosunku do ustaw podatkowych zakresu tego pojęcia.

Pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej zawężone zostało w ustawie o ubezpieczeniach społecznych rolników na dwa sposoby. Pewne rodzaje działalności w ogóle przestały być uważane za działy specjalne w rozumieniu tejże ustawy i przestały w ten sposób stanowić tytuł do obowiązkowego ubezpieczenia. Wykreślono m. in. uprawę roślin *in vitro*, hodowlę entomofagów, hodowlę dżdżownic. Z pojęcia hodowla i chów zwierząt poza gospodarstwem rolnym pozostała tylko hodowla i chów świń powyżej 100 sztuk. Wyeliminowano w ten sposób m. in. hodowlę psów rasowych, hodowlę kotów rasowych, hodowlę ryb akwariowych.

37 Zob. M. Zieliński, A. Piński, *Umrzeć ze śmiechu. Przewodnik po największych polskich nonsensach prawnych*, „Wprost” 2003, nr 34. Jest to jeden z wielu przykładów wpływu opinii publicznej – prasy – na prace legislacyjne i to wpływu w pełni pozytywnego.

38 Oświadczenie złożone przez senatora Zbigniewa Zychowicza skierowane do ministra finansów Andrzeja Raczki. *Prowadzenie opisanej powyżej tak zwanej specjalnej produkcji rolnej jest podstawą do opłacania składek KRUS. Roczna składka emerytalna osoby prowadzącej taką produkcję rolną wynosi 663 zł 20 gr. Dla porównania: osoba ubezpieczona w ZUS wpłaciła w ubiegłym roku średnio 5 tysięcy 345 zł 75 gr, czyli o około osiem razy więcej niż osoba ubezpieczona w KRUS. [...] Cytuję tygodnik „Wprost”: Zgodnie z rozporządzeniem ministra finansów działami specjalnymi są: uprawa roślin w szklarniach o powierzchni minimum 25 m², grzybów, minimalna powierzchnia grzywni – 25 m², roślin *in vitro*, minimalna powierzchnia – 1 m², wylęg drobiu, co najmniej jedna nioska, hodowla listów, norek, tchórzofrotek, szynszyli, minimum jedno zwierzę, i zwierząt laboratoryjnych, szczurów i białych myszy – minimum jedno zwierzę, jedwabników, kokony o minimalnej powierzchni 1 dm², dżdżownic, minimalna powierzchnia łoża hodowlanego wynosi 1 m², koni, psów i kotów rasowych, co najmniej jedno zwierzę, oraz ryb w akwarium o objętości 700 dm³, sześcian o bokach 88,8 cm, <http://www.senat.gov.pl>.*

Natomiast w niektórych rodzajach działalności zdecydowanie zwiększono normy kwalifikujące daną działalność do działów specjalnych produkcji rolnej. W hodowli lisów i jenotów, tchórzofretki, norek i szynszyli uznawanej za dział specjalny już powyżej 2 sztuk samic stada podstawowego, zwiększono limit do 50. Podobnie w przypadku drobiu nieśnego i rzeźnego znacznie podwyższono limity. Tylko w jednym wypadku rozszerzono pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej w stosunku do przepisów podatkowych. Za dział specjalny uznano chów strusi, jako drobiu rzeźnego oraz wylęgarnie drobiu (strusie powyżej 20 sztuk). Szczegółowo zmiany przedstawia tabela nr 10.

Jeżeli rolnik prowadzi dział specjalny i jego gospodarstwo obejmuje obszar użytków rolnych wynoszący co najmniej 1 ha przeliczeniowy, podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu bez względu na rozmiary prowadzonej działalności.

Tabela nr 10
Tabela rodzajów i rozmiarów działów specjalnych produkcji rolnej
oraz norm szacunkowych dochodu rocznego

Lp.	Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw lub rodzajów produkcji	Wielkość	
			Podatki	Ubezpieczenia
1	2	3		
1	Uprawa w szklarniach ogrzewanych:		powyżej 25 m ²	powyżej 100 m ²
	a) rośliny ozdobne	1 m ²		
	b) pozostałe	1 m ²		
2	Uprawy w szklarniach nieogrzewanych	1 m ²	powyżej 25 m ²	powyżej 100 m ²
3	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych		powyżej 50 m ² :	powyżej 200 m ²
	a) rośliny ozdobne	1 m ²		
	b) pozostałe	1 m ²		
4	Uprawy grzybów i ich grzybni	1 m ²	powyżej 25 m ² powierzchni uprawowej	powyżej 100 m ² powierzchni uprawowej
5	Drób rzeźny			
	a) kurczęta	1 sztuka	powyżej 100 szt.	powyżej 1000 szt (w skali roku)
	b) gęsi	1 sztuka	powyżej 100 szt.	powyżej 500 szt (w skali roku)
	c) kaczki	1 sztuka	powyżej 100 szt.	powyżej 500 szt (w skali roku)

Ubezpieczenie społeczne i zdrowotne osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej

	d) indyki	1 sztuka	powyżej 100 szt.	powyżej 500 szt (w skali roku)
	Strusie	1 sztuka	Brak	powyżej 20 szt (w skali roku)
6	Drób nieśny			
	a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	powyżej 80 szt.	powyżej 2000 szt (w skali roku)
	b) kury mięsne	1 sztuka	powyżej 80 szt.	Brak
	c) gęsi	1 sztuka	powyżej 80 szt.	powyżej 500 szt (w skali roku)
	d) kaczki	1 sztuka	powyżej 80 szt.	powyżej 500 szt (w skali roku)
	e) indyki	1 sztuka	powyżej 80 szt.	powyżej 500 szt (w skali roku)
	f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych)	1 sztuka	powyżej 80 szt.	powyżej 1000 szt (w skali roku)
	strusie (w stadzie reprodukcyjnym)		brak	powyżej 6 szt (w skali roku)
7	Wylęgarnie drobiu: (zakłady wylęgarni drobiu – zdolność produkcyjna – liczba jaj)			
	a) kurczęta	1 sztuka		powyżej 3000 szt.
	b) gęsi	1 sztuka		powyżej 3000 szt.
	c) kaczki	1 sztuka		powyżej 3000 szt.
	d) indyki	1 sztuka		powyżej 3000 szt.
	strusie		brak	powyżej 50 szt.
8	Zwierzęta futerkowe:		od 1 samicy stada podstawowego	
	a) lisy i jenoty	„	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	powyżej 50 szt. samic stada podstawowego
	b) norki	„	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	powyżej 50 szt. samic stada podstawowego
	c) tchórzofretki	„	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	powyżej 50 szt. samic stada podstawowego
	d) szynszyle	„		powyżej 50 szt. samic stada podstawowego
	e) nutrie	„	powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego	powyżej 50 szt. samic stada podstawowego
	f) króliki	„	powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego	powyżej 50 szt. samic stada podstawowego
9	Zwierzęta laboratoryjne:			brak

Działy specjalne produkcji rolnej. Problemy prawne

	a) szczury białe	1 sztuka		
	b) myszy białe	1 sztuka		
10	Jedwabniki			brak
	produkcja kokonów	1 dm ³		
11	Pasieki	1 rodzina	powyżej 80 rodzin	Powyżej 80 rodzin
12	Uprawy roślin „in vitro” – powierzchnia półtek	1 m ²		brak
13	Hodowla entomofagów – powierzchnia upraw roślin żywicielskich	1 m ²		brak
14	Hodowla dżdżownic – powierzchnia łoża hodowlanego	1 m ²		brak
15	Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym:			Hodowla i chów świń poza gospodarstwem rolnym powyżej 100 szt.
	a) krowy	1 sztuka	powyżej 5 szt.	brak
	b) cielęta	1 sztuka	powyżej 10 szt.	brak
	c) bydło rzeźne	1 sztuka	powyżej 10 szt. (z wyjątkiem opasów)	brak
	d) tucznieki	1 sztuka	powyżej 50 sztuk	brak
	e) prosięta i warchlaki	1 sztuka	powyżej 50 sztuk	brak
	f) chów i hodowla owiec	od 1 matki	powyżej 10 sztuk	brak
	g) tucz owiec	1 sztuka	powyżej 15 sztuk	brak
	h) konie rzeźne	1 sztuka	1 sztuka	brak
	i) konie hodowlane	1 sztuka stada podstawowego	1 sztuka stada podstawowego	brak
	j) hodowla ryb akwariowych powyżej 700 dm ³	1 dm ³	1 dm ³	brak
	k) hodowla psów rasowych	1 sztuka stada podstawowego	1 sztuka stada podstawowego	brak
	l) hodowla kotów rasowych	1 sztuka stada podstawowego	1 sztuka stada podstawowego	brak

Źródło: Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych – załącznik nr 2; Ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników, załącznik nr 1.

Z jednej strony nowelizacja ustawy o ubezpieczeniach społecznych rolników z 2 kwietnia 2004 roku, ograniczająca liczbę działów specjalnych z 17 rodzajów działalności do 10, wyeliminowała część absurdalnych sytuacji związanych z nadużywaniem konstrukcji do zmniejszania obciążeń z tytułu ubezpieczenia społecznego, z drugiej, jak podkreśla się w literaturze, ograniczyła wielofunkcyjny rozwój wsi i zmniejszyła

możliwości uzyskiwania środków z Unii Europejskiej na wsparcie działań wielofunkcyjnych.³⁹ Na skutek zmian wyeliminowano też niektóre kategorie rolników z ubezpieczenia, w ten sposób pozbawiając ubezpieczenia osoby prowadzące działy specjalne nawet w dużym wymiarze. Znaleźli się oni niejako w zawieszaniu pomiędzy ubezpieczeniem społecznym rolników, któremu przestali podlegać, a ubezpieczeniem pozarolniczym, któremu podlegać nie mogą, gdyż prowadzona przez nich działalność jest działalnością rolniczą. Do takich rodzajów działalności zaliczyć należy na przykład uprawy roślin *in vitro*, czy też hodowlę psów i kotów rasowych.

Zawężenie pojęcia działów specjalnych dało rezultaty. Liczba ubezpieczonych z tytułu samoistnego działu specjalnego produkcji rolnej (bez spełniania kryterium powierzchniowego – powyżej 1 ha przeliczeniowego) gwałtownie zmalała o ponad 70%. Dane przedstawione są w tabeli nr 11.

Tabela nr 11
Liczba ubezpieczonych w działach specjalnych produkcji rolnej

Rok	2005	2006	2007	2008	2009
Liczba ubezpieczonych	31669	10354	9591	8507	7760

Źródło: www.krus.gov.pl

Zmiany te związane były z uszczelnieniem systemu ubezpieczeń rolniczych, jednak z drugiej strony, pewne rodzaje produkcji rolnej wyeliminowano bezpodstawnie w ogóle z ubezpieczenia rolniczego. Pozytywnie należy ocenić zwiększenie rozmiarów działów specjalnych kwalifikujących osoby prowadzące dany rodzaj działalności do ubezpieczenia rolniczego, ale negatywnie należy odnieść się do zawężenia rodzajów działalności. Jako wniosek *de lege ferenda* należy zgłosić postulat powrotu do poprzedniego zakresu przedmiotowego pojęcia działu specjalnego i rozszerzenie go o inne rodzaje aktywności, takie jak chów i hodowla drobiu nieujętego w dotychczasowym pojęciu (np. przepiórek), chów trzmieli, ślimaków, hodowla i chów gadów i płazów, chów ryb.⁴⁰ Do negatywnych skutków dokonanych zmian zaliczyć należy stworzenie w prawie polskim dwóch różnych pojęć działów specjalnych produkcji rolnej – do celów ubezpieczeniowych i podatkowych. Wyeliminowanie niektórych rodzajów działalności było zmianą reguł podlegania ubezpieczeniu w trakcie jego trwania. Nagle – na skutek ingerencji ustawodawcy – osoby, które podlegały ubezpieczeniu społecznemu rolników, zostały z niego wyeliminowane. Brak uwzględnie-

39 Tak M. Podstawka, *Dylematy związane ze zmianami systemu ubezpieczenia społecznego rolników*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2011, nr 41, s. 6–7.

40 Zob. M. Podstawka, *Ocena polityki egalitaryzmu ubezpieczeniowego w KRUS i ZUS*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2010, nr 38, s.13–14.

nia praw nabytych rodzi poważne pytanie o konstytucyjność tego rodzaju zmian. Jednak nowe rozwiązania nie były przedmiotem skargi do Trybunału Konstytucyjnego.

1.4. Wnioski

System ubezpieczeń społecznych rolników wymaga zmian. Większość prawników i ekonomistów dostrzega wady systemu, jednak są też głosy, iż ma on szereg zalet, przede wszystkim jako jeden z mechanizmów wspierania polskiego rolnictwa.⁴¹

Prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej daje możliwość korzystania z preferencyjnego systemu ubezpieczeń. Powstaje pytanie, czy jest to rozwiązanie słuszne. Rolnictwo, co wielokrotnie podkreślano, jest specyficznym działem gospodarki narodowej, zaś zwiększanie obciążeń finansowych nie jest na pewno sposobem na poprawienie konkurencyjności polskiego rolnictwa oraz na rozwiązanie problemu jego nieefektywnej struktury. Zadaniem niniejszej pracy, w tym zakresie, jest określenie miejsca działów specjalnych w ramach istniejącego systemu. Postulaty związane ze zmianą całego systemu ubezpieczeń społecznych w rolnictwie wykraczają poza jej zakres, choć kilka kwestii należy podkreślić.

System ubezpieczeń społecznych rolników w Polsce jest formą wsparcia rolnictwa. Wysokość obciążeń jest niewielka, dofinansowanie z budżetu jest ogromne (pokrywa prawie 90% wypłat z tytułu emerytur i rent⁴²). Jest to system, który ma swoje zalety – ułatwia konkurowanie rolnictwa polskiego z rolnictwem krajów Europy Zachodniej. Jednak należy zadbać o to, by pomoc trafiała do podmiotów, które tej pomocy rzeczywiście potrzebują.

W przypadku rolników uzyskujących wysokie dochody z działów specjalnych obciążenie na poziomie przedsiębiorców nie powinno być problemem. Obciążenie finansowe rolnictwa, również w zakresie ubezpieczeń społecznych, powinno być stosunkowo niskie, ale powinno spełniać wymogi solidarności społecznej.⁴³ Argumenty, iż zmiany spowodują niewielkie zwiększenie wpływów budżetowych, nie są argumentami właściwymi. Obciążenie wyższymi składkami z tytułu ubezpieczeń społecznych gospodarstw wysokodochodowych, w tym często prowadzonych na ska-

41 Zob. szeroka analiza przesłanek ekonomicznych reformy systemu emerytalnego rolników wraz z konkluzją o niecelowości zmian, S.R. Domański, *Zabezpieczenie emerytalne rolników w świetle podziału kapitału i dochodów*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2012, nr 43, s. 16–51; zob. też ryzyka zmian w systemie przedstawione w M. Podstawka, P. Gołasa, *Ubezpieczenia społeczne i opodatkowanie działalności rolniczej, stan obecny i perspektywy zmian*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2011, nr 40, s. 30–52.

42 Zob. A. Bobola, *Źródła finansowania rolniczych ubezpieczeń społecznych w latach 1999–2006*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2008, nr 65, s. 249–250 – na temat poziomu dotacji budżetowej do funduszu emerytalno rentowego KRUS – w 2006 r. to 92,2% przychodów tego funduszu. Choć zauważyć należy, iż udział dotacji budżetowych do funduszy KRUS systematycznie maleje.

43 Szerzej o zasadzie solidaryzmu społecznego w kontekście ubezpieczeń społecznych rolników B. Wierzbowski, *Ubezpieczenie społeczne rolników wyrazem solidaryzmu społecznego*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2000, nr 4, s. 105 i nast.; zob. też A. Szymeczka–Wesołowska, *O potrzebie reformy systemu ubezpieczenia społecznego rolników – głos w dyskusji*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2010, nr 36, s. 95–96.

lę przemysłową działów specjalnych produkcji rolnej, faktycznie nie przyniesie wielkich oszczędności w budżecie. Polskie rolnictwo jest biedne i gospodarstw zdolnych do bezproblemowego poniesienia takich kosztów nie jest wiele. Jednak kilkadziesiąt, czy też kilkaset milionów złotych dodatkowych wpływów z ubezpieczeń rolników to przede wszystkim bardziej sprawiedliwe rozłożenie ciężaru ubezpieczeń na obywateli i stworzenie racjonalnego i akceptowanego społecznie systemu. A jest to wartość bardzo istotna. Nie ma uzasadnienia dla preferencyjnych składek obciążających podmioty osiągające rocznie milionowe zyski.

Jednocześnie błędne jest, często publicystyczne i polityczne, nawoływanie do zrównania składek rolniczych z pracowniczymi i wskazywanie na oszczędności, które mają przynieść miliardy złotych budżetowi państwa. Na polskiej wsi nie ma takich pieniędzy. Ogromna większość gospodarstw to gospodarstwa nierozwojowe, niewielkie, nienastawione na produkcję towarową. Nie jest możliwe zwiększenie obciążeń z tytułu składek rolników prowadzących takie gospodarstwa.⁴⁴

System ubezpieczeń społecznych w rolnictwie wymaga reformy. I taka reforma winna koncentrować się na uszczelnieniu systemu, na wyeliminowaniu przypadków używania ubezpieczeń społecznych rolników przez osoby z rolnictwem niezwiązane.⁴⁵ Jednocześnie zwiększeniu winna ulec składka płacona przez podmioty, które mają na to środki. Mechanizm przewidziany w nowelizacji ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników z roku 2009 jest niewystarczający. Od pewnego poziomu produkcji składki winny być zrównane ze składkami z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, ale próg ten winien być odpowiednio wysoki. Powinno się wyodrębnić prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej jako samodzielną podstawę ubezpieczenia bez względu na to, czy dział jest prowadzony na gruncie powyżej, czy też poniżej 1 ha przeliczeniowego. Składka ubezpieczeniowa powinna być uzależniona od wielkości produkcji w ramach danego działu specjalnego. Brak jest podstaw do

44 M. Zwolińska, *Ubezpieczenie społeczne rolników – rys historyczny*, (w:) *Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w rolnictwie*, Pr. zb. pod red. J. Jastrzębskiej, Lublin 2003, s. 37: [...] z przeprowadzonych przez KRUS symulacji wynika, że przy wzroście składki nawet o 100% udział dotacji budżetowej zmniejszy się zaledwie o 6 punktów procentowych. W takich warunkach ściągalność składki, jak się szacuje, spadłaby do 50%; zob. też W. Jagła, *Problemy z reformą systemu ubezpieczenia społecznego rolników*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2010, nr 37, s. 114 – około 80% posiadaczy gospodarstw rolnych osiąga dochody do 4 ESU.

45 A. Bobola, *Przesłanki zmian w systemie ubezpieczenia społecznego rolników w świetle badań empirycznych*, „Roczniki Naukowe SERIA” 2007, t. IX, z. 2, s. 39: z przeprowadzonych badań wynika, że mimo tego, iż rolnicy sami opłacają składki na ubezpieczenie społeczne, to i tak często zdarza się, że wolą oni posiadać minimalne gospodarstwa rolne, bądź ubezpieczyć się na wniosek i być zabezpieczonymi na wypadek różnych ryzyk społecznych, niż starać się o pracę poza rolnictwem. Tworzy to więc dodatkową grupę ubezpieczonych, którzy niekoniecznie utrzymują się z pracy w rolnictwie. Z analizy uzyskanych danych wynika, iż w co drugim gospodarstwie o wielkości 2–10 ha znajdowała się co najmniej jedna osoba (oprócz rolnika) dodatkowo ubezpieczona w KRUS, a pracująca albo za granicą, albo w tzw. „szarej strefie”. Zob. też B. Tryfan, *Dylematy zabezpieczenia rolników na starość. Polska i Europa*, Warszawa 2004, s. 57 i nast. Na temat świadomości braku możliwości płacenia składek takich jak na ZUS przez większość polskich gospodarstw, s. 59 – powszechna świadomość omijania ZUS-u za pomocą KRUS-u. M. Postawka, *Dylematy związane ze zmianami...*, s. 7: *System w dalszym ciągu jest nieszczerly. Obejmuje także ubezpieczonych, którzy spełniając kryterium wejścia do systemu (1 ha przeliczeniowy użytków rolnych), utrzymują się z dochodów pochodzących spoza rolnictwa. [...] System nie zawiera żadnych impulsów, jeśli chodzi o kształtowanie struktury agrarnej.*

uznania, iż w przypadku fermowej produkcji drobiu, jaj, czy też ferm zwierząt futerkowych generujących przychody liczone w milionach euro, należy stosować preferencyjną stawkę składki ubezpieczeniowej. Zmiana taka jest łatwa do przeprowadzenia, gdyż podstawą do niej mogą być deklaracje podatkowe składane przez osoby fizyczne zajmujące się taką działalnością.

Jednocześnie analizy wymaga dolny próg podlegania ubezpieczeniu. Przyjęcie jako progu 1 ha przeliczeniowego tworzy fikcję prawną, iż możliwe jest utrzymanie się z takiej powierzchni i opłacanie, z dochodów z niej uzyskanych, składek na ubezpieczenie społeczne. Jest to możliwe tylko w przypadku wysokodochodowej produkcji, a taka jest niestety w warunkach polskich rzadkością.⁴⁶ Rozważenia wymaga więc wprowadzenie wyższego progu powierzchniowego wraz z odpowiednią korektą w przypadku gospodarstw wysokotowarowych, takich jak na przykład chów krów mlecznych, chów tuczników itd. Dwa wskaźniki – powierzchnia gospodarstwa lub poziom produkcji w zakresie działalności rolniczej – winny być wyznacznikami możliwości skorzystania z systemu ubezpieczeniowego rolników.

Gospodarstwa rolne winny zachować prawo do korzystania z preferencyjnego systemu ubezpieczeń. Opowiedzieć się należy zdecydowanie za utrzymaniem odrębnego systemu ubezpieczeń rolników, jednak podkreślenia wymaga konieczność jego reformy.⁴⁷

Znaczące jest, iż system ubezpieczeniowy funkcjonujący obecnie spotyka się z dużą akceptacją społeczną wśród rolników.⁴⁸ Jest to z pewnością sytuacja nieczęsta w zakresie obciążeń obowiązkowych i stanowi niewątpliwie znaczną wartość, jednocześnie powodując bardzo dobrą ściągalność składek na tle innych obciążeń publicznoprawnych.

Problemem, być może najważniejszym, jest wyznaczenie kierunków ewolucji systemu, czy powinien on podlegać stopniowej unifikacji z systemem powszechnym, czy też należy udoskonalać system odrębny, który będzie dopasowany do specyfiki rolnictwa, do specyfiki pracy w gospodarstwie rolnym, do szczególnej roli rodziny i gospodarstwa rodzinnego, jako (zgodnie z konstytucją) fundamentu polskiego

46 K. Daszewski, *Finansowanie systemu ubezpieczeń społecznych rolników – stan obecny i perspektywy*, (w:) *Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w rolnictwie*, J. Jastrzębska (red.), Lublin 2003 s. 47: [...] *nie trafne było przyjęcie dolnej granicy wielkości gospodarstwa w wymiarze 1 ha przeliczeniowego, w którym prowadzenie działalności rolniczej rodzi obowiązek ubezpieczenia. Gospodarstwa małe, o obszarze do 3 ha przeliczeniowych, a nawet 5 ha, nie mogą być jedynym lub głównym źródłem utrzymania. Dla tych gospodarstw płacona obecnie składka na ubezpieczenie jest już często nadmiernym obciążeniem.*

47 Zob. M. Podstawka, *Dylematy związane ze zmianami...*, s. 13: *ze względu na specyficzne cechy produkcji rolniczej, głównie jej niską efektywność ekonomiczną, rolnicy i ich rodziny winni być objęci odrębnym systemem ubezpieczenia społecznego.*

48 Zob. badania A. M. Boboli, *Czy możliwa jest konkurencja na rynku ubezpieczeń społecznych dla rolników? Uwarrunkowania społeczno-ekonomiczne*. „Roczniki Naukowe SERiA” 2008, t. X, z. 4, s. 29. Choć, jak stwierdza autorka, jest miejsce na wsi polskiej na dodatkowe ubezpieczenia społeczne.

ustroju rolnego.⁴⁹ Zmiana systemu jest konieczna, ale musi być wpisana w przemyślaną politykę strukturalną, której obecnie nie ma.

W zakresie działów specjalnych produkcji rolnej przepisy ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników wymagają korekty. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nakładają obowiązek płacenia podatku dochodowego od działów specjalnych produkcji rolnej takich, jak m. in. hodowla psów i kotów rasowych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów. Te rodzaje działalności objęte były do 2 maja 2004 roku również ubezpieczeniem społecznym rolników. Ustawę zmieniono, eliminując określone, sprzyjające omijaniu przepisów, rodzaje działalności. Jednak nie zmieniono przy okazji żadnych innych regulacji. Nie zmieniono przede wszystkim pojęcia działalności rolniczej. A działalność rolnicza, zgodnie z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej, nie podlega zgłoszeniu do ewidencji działalności gospodarczej, niemożliwe jest więc w związku z prowadzeniem tego rodzaju działalności rolniczej podleganie ubezpieczeniom społecznym z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej.⁵⁰

W ten sposób wyłączono określone rodzaje produkcji rolniczej z obowiązkowego ubezpieczenia rolniczego. Jednocześnie nie włączono ich do działalności gospodarczej, stanowiącej tytuł do ubezpieczeń społecznych w systemie powszechnym, tak jak każda inna działalność gospodarcza. Pozostawiono też niektóre rodzaje działalności jako rolnicze w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W wyniku tych zabiegów ustawodawcy pewnego rodzaju działalności całkowicie pozostają poza systemem ubezpieczeń społecznych. Uznać należy, iż taka sytuacja nie jest właściwa. Oczywiście można obejść ten problem – wystarczy być posiadaczem użytków rolnych powyżej 1 ha przeliczeniowego. Wówczas osobę prowadzącą dział specjalny produkcji rolnej w postaci hodowli psów rasowych obejmie obowiązkowe ubezpieczenie rolnicze. Jednak nie z tytułu prowadzenia działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej, ale z powodu posiadania gruntu rolnego. Jest to tworzenie kolejnej fikcji prawnej – niepotrzebnej i nieuzasadnionej.

Negatywnie należy ocenić wyłączenie z zakresu pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej niektórych rodzajów działalności w wyniku nowelizacji ustawy o ubezpieczeniach społecznych rolników z roku 2004. Wręcz przeciwnie, zakres działalności tego rodzaju należy poszerzyć o szereg aktywności, które mieszczą się w pojęciu działalności rolniczej. Przykładowo można wymienić chów ślimaków, hodowlę i chów drobiu ozdobnego, gadów i płazów. Należy przywrócić uznanie za dział specjalny hodowli dżdżownic, uprawy roślin *in vitro*, hodowlę psów i kotów rasowych. Nato-

49 Zob. W. Jagła, *30 lat ubezpieczenia społecznego rolników – uwagi i refleksje*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2009, nr 4, s. 54–55.

50 Obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym podlegają osoby fizyczne prowadzące pozarolniczą działalność oraz osoby z nimi współpracujące zgodnie z ustawą z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 205, poz. 1585 (art. 6 ust. 1, p. 5).

miast prostym sposobem na uszczelnienie systemu jest zwiększenie norm powodujących zakwalifikowanie danej działalności do działów specjalnych produkcji rolnej. Wprowadzenie norm dotyczących poziomu sprzedaży – a zdecydowana większość osób prowadzących działy specjalne jest nastawiona na produkcję towarową – pozwoli na objęcie rolniczym ubezpieczeniem społecznym osób rzeczywiście zajmujących się produkcją rolą. Drugim sposobem jest już zastosowana metoda zwiększenia norm kwalifikujących daną działalność do działów specjalnych produkcji rolnej. Tego rodzaju zmiana jest łatwa do wprowadzenia, zaś zwiększenie winno również służyć objęciu ubezpieczeniem osób zajmujących się towarową produkcją rolą w zakresie specjalistycznych rodzajów działalności, w których grunt rolny nie jest zasadniczym czynnikiem produkcji. Punktem odniesienia mogłoby być kryterium dochodu ustalone stosownie do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.⁵¹

Dalej idącą propozycją *de lege ferenda* byłoby wyodrębnienie w ramach systemu ubezpieczeniowego rolników dwóch rodzajów podmiotów – gospodarstwa rolne niskotowarowe (socjalne), obciążone składkami na podobnym do obecnego poziomie i przedsiębiorstwa rolne – wysokodochodowe gospodarstwa wyróżnione ze względu na poziom produkcji, bez względu na jej rodzaj (w tym mieściłyby się gospodarstwa wysokopowierzchniowe oraz jednostki wytwórcze prowadzące działy specjalne produkcji rolnej o określonej wielkości). Pojęcie przedsiębiorstwa rolnego winno być wspólne dla prawa cywilnego, ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz dla prawa podatkowego. Rolnicy prowadzący przedsiębiorstwa rolne winni opłacać składki w wysokości zbliżonej do składek opłacanych przez przedsiębiorców. Możliwe jest ich zróżnicowanie ze względu na wielkość sprzedaży lub dochodów.

2. Ubezpieczenie zdrowotne osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej

2.1. Zagadnienia wstępne

Jednym z podstawowych świadczeń składających się na system zabezpieczenia społecznego jest dostępność do świadczeń zdrowotnych. Prawo to z reguły powiązane jest z ubezpieczeniami społecznymi. Prawo do bezpłatnej opieki medycznej po wojnie rolnicy uzyskiwali stopniowo.⁵² Początkowo objęci nim byli pracownicy rolniczych spółdzielni produkcyjnych. Od 1962 roku prawo do bezpłatnych świadczeń

51 Właściwym sposobem na określenie poziomu wejścia byłoby na przykład powiązanie wielkości działu z kryterium dochodu – na przykład na poziomie 60% przeciętnej płacy na jedną osobę zajmującą się danym działem specjalnym, tak M. Podstawka, *Ocena polityki egalitaryzmu ubezpieczeniowego...*, s. 14; zob. również M. Podstawka, *Mity i prawdy o Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2010, nr 37, s.12–13: *KRUS zachowując swoją odrębność systemową, winien być dostępny tylko dla rolników, producentów rolnych, czyli dla osób utrzymujących się z rolnictwa. Wobec tego należy odejść od kryterium dostępu w postaci posiadania 1 ha przeliczeniowego użytków rolnych [...] 1 ha przeliczeniowy użytków rolnych, tak jak 100 m² szklarni ogrzewanej, nie zapewnią wystarczających dochodów do utrzymania rodziny rolniczej.*

52 B. Wierzbowski, *System zabezpieczenia...*, s. 10–14.

lecniczych uzyskali rolnicy, którzy przekazali swoje gospodarstwa na własność lub w zagospodarowanie państwu.

Sytuacja zmieniła się od 1972 roku. Na mocy rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z 14 grudnia 1971 r. w sprawie udzielania świadczeń leczniczych przez zakłady społeczne służby zdrowia osobom prowadzącym gospodarstwa rolne, od 1 stycznia 1972 r. osoby prowadzące gospodarstwa rolne oraz pozostający na utrzymaniu tych osób i wspólnie zamieszkujący członkowie rodziny, a nawet osoby obce, zostały uprawnione do korzystania ze świadczeń zakładów społecznych służby zdrowia na zasadach ustalonych dla pracowników, więc w praktyce bez odpłatności.

Następne regulacje dotyczące ubezpieczeń społecznych rolników zawierały już prawo do bezpłatnej opieki zdrowotnej.⁵³ Pojęcie ubezpieczenia społecznego rolników obejmowało również ubezpieczenie zdrowotne.

2.2. Ubezpieczenie zdrowotne rolników – stan obecny

2.2.1. Postawy prawne

Ustawa z 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników i członków ich rodzin rozdzieliła pojęcie ubezpieczenia zdrowotnego od ubezpieczenia społecznego i z mocy ustawy przyznano prawo do świadczeń leczniczych i położniczych, zaopatrzenia w leki, przedmioty ortopedyczne, protezy, środki opatrunkowe i pomocnicze, prawo do pobytu w domu opieki społecznej oraz świadczenia związane z rehabilitacją lub przekwalifikowaniem w związku z niezdolnością do pracy w gospodarstwie rolnym osobom podlegającym ubezpieczeniu wypadkowemu, chorobowemu i macierzyńskiemu oraz osobom uprawnionym do emerytury lub renty z ubezpieczenia, a także członkom ich rodzin.⁵⁴

53 Zob. art. 24 ustawy z dnia 27 października 1977 r. o zaopatrzeniu emerytalnym oraz innych świadczeniach dla rolników i ich rodzin: 1. Rolnikowi przysługują świadczenia zakładów społecznych służby zdrowia, obejmujące: 1) opiekę zdrowotną otwartą, 2) opiekę zdrowotną zamkniętą, 3) świadczenia stacji pogotowia ratunkowego, 4) zaopatrzenie w leki przez apteki otwarte, 5) zaopatrzenie w przedmioty ortopedyczne i środki pomocnicze, 6) leczenie uzdrowiskowe. 2. Świadczenia określone w ust. 1 przysługują również członkom rodziny rolnika oraz innym osobom, które zamieszkują wspólnie z rolnikiem i pozostają na jego utrzymaniu. Wspólne zamieszkiwanie nie jest wymagane w stosunku do dzieci uczących się poza stałym miejscem zamieszkania. 3. Świadczenia, o których mowa w ust. 1 i 2, przysługują na zasadach przewidzianych dla pracowników i ich rodzin. Ustawa z 14 grudnia 1982 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników indywidualnych i członków ich rodzin: Art. 4. Ubezpieczonemu przysługują: 1) świadczenia lecznicze i położnicze, zaopatrzenie w leki, przedmioty ortopedyczne, protezy, środki opatrunkowe i pomocnicze, pobyt w domu pomocy społecznej, a także świadczenia związane z rehabilitacją zawodową lub przekwalifikowaniem w związku z brakiem możliwości wykonywania zawodu rolnika, 2) świadczenia z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych obejmujące zasiłki chorobowe, jednorazowe odszkodowania z tytułu stałego lub długotrwałego uszczerbku na zdrowiu albo śmierci, a także okresową rentę inwalidzką.

54 Zob. art. 53 ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników i członków ich rodzin. W brzmieniu pierwotnym powyższe świadczenia przysługiwały: 1) ubezpieczonemu nie będącemu emerytem lub rencistą oraz członkom jego rodziny – w zakresie i na warunkach przewidzianych w odrębnych przepisach dla pracowników i ich rodzin, 2) emerytowi lub renciście oraz członkom jego rodziny – w zakresie i na warunkach przewidzianych dla osób pobierających emeryturę i rentę na podstawie przepisów emerytalnych.

Ustawa z 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym⁵⁵ wyłączyła regulację prawa do bezpłatnej opieki zdrowotnej z ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników. Zgodnie z regulacją zawartą w powyższej ustawie obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego podlegały osoby objęte ubezpieczeniem społecznym rolników (art. 8 ustawy w wersji pierwotnej).

Reforma z 1997 roku miała za zadanie rezygnację z finansowania systemu opieki zdrowotnej bezpośrednio z budżetu państwa i przekazanie zarządzania funduszami z tym związanymi oddzielnej jednostce. Powołano państwową jednostkę organizacyjną zajmującą się finansowaniem kosztów opieki zdrowotnej. Zadanie takie zgodnie z ustawą z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym powierzono instytucjom nazwanym, zgodnie z tradycją okresu międzywojennego, Kasami Chorych. W 2003 r. na mocy ustawy z dnia 23 stycznia 2003 r.⁵⁶ zlikwidowano Kasę Chorych i w ich miejsce powołano Narodowy Fundusz Zdrowia. Przyjęto mieszany system finansowania opieki zdrowotnej. Środki pochodziły częściowo z budżetu państwa, częściowo ze składek, odliczanych od podatku dochodowego od osób fizycznych.⁵⁷

2.2.2. Zasady finansowania opieki zdrowotnej

Zgodnie z obecnie funkcjonującym systemem opieki zdrowotnej z jednej strony Narodowy Fundusz Zdrowia finansuje pakiet świadczeń zdrowotnych, zawierając umowy z podmiotami świadczącymi określone usługi w tym zakresie, z drugiej jest finansowany przez składki, których poborem zajmuje się Zakład Ubezpieczeń Społecznych.

Pobór, ewidencjonowanie i dochodzenie składek na ubezpieczenie zdrowotne to zadanie Zakładu Ubezpieczeń Zdrowotnych (ZUS) i Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS). Zmodyfikowano katalog osób, które podlegają obowiązkowi ubezpieczenia zdrowotnego. Znaleźli się w nim, w porównaniu z dotychczasowymi przepisami, cudzoziemcy przebywający w Polsce na podstawie karty stałego pobytu lub czasowego, wydanej w związku z przyznaniem statusu uchodźcy; rolnicy i ich domownicy, niepodlegający ubezpieczeniom społecznym; kombatancki niepozbierający emerytury lub renty; osoby przebywające na urlopie wychowawczym; niepozostające na urlopie wychowawczym; niepozostające na wyłącznym utrzymaniu osoby zobowiązanej do ubezpieczenia; utrzymujący się ze świadczeń pomocy społecznej.

55 Ustawa z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym (tekst pierw. Dz.U. Nr 28, poz. 153), weszła w życie 1 stycznia 1999 r.

56 Ustawa z dnia 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia, Dz.U. Nr 45, poz. 391.

57 Zob. W. Jagła, *Problemy ubezpieczenia zdrowotnego rolników*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2010, nr 39, s. 8.

2.2.3. Składki na ubezpieczenie zdrowotne do końca 2011 r.

Zgodnie z ustawą z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych⁵⁸ do korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych na zasadach określonych w ustawie mają prawo osoby objęte powszechnym – obowiązkowym i dobrowolnym ubezpieczeniem zdrowotnym, w tym osoby objęte ubezpieczeniem społecznym rolników na podstawie przepisów ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników. Ubezpieczenie zdrowotne powiązane jest więc z ubezpieczeniem społecznym.

Wysokość składek na ubezpieczenie zdrowotne ustalona w ustawie z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych wynosi, zgodnie z art. 79 ustawy, 9% podstawy wymiaru składki obliczanej zgodnie z art. 80 ust. 2, pkt 1 i 2. W przypadku działów specjalnych produkcji rolnej podstawą wymiaru składki jest deklarowana kwota odpowiadająca dochodowi ustalonemu dla opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, ale nie niższa niż składka liczona od minimalnego wynagrodzenia.⁵⁹ Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik może odliczyć sobie od podatku kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, ale nie więcej niż 7,75 % podstawy jej wymiaru. W ten sposób rzeczywiste obciążenie finansowe wynosi 1,25 % podstawy wymiaru, chyba że dany podmiot nie uzyskuje dochodu pozwalającego na odliczenie składki zdrowotnej.

Regulacja obowiązująca do końca 2011 roku przewidywała, iż składka na ubezpieczenie zdrowotne rolnika podlegającego ubezpieczeniu społecznemu rolników jest równa kwocie odpowiadającej cenie połowy kwintala żyta z każdego hektara przeliczeniowego użytków rolnych w prowadzonym gospodarstwie rolnym, ustalonej dla celów wymiaru podatku rolnego. Nie mogła ona przekroczyć wysokości składki naliczanej z 50 ha. Zgodnie z art. 86 ust. 1 analizowanej regulacji składki na ubezpieczenie zdrowotne rolników oraz domowników, z wyjątkiem rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, opłacała Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, uzyskując finansowanie bezpośrednio z budżetu państwa. Natomiast rolnicy prowadzący działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej sami opłacali sobie składki od deklarowanej podstawy jej wymiaru, którą był dochód.

U podstaw takiego rozwiązania tkwiło założenie, iż ponieważ rolnicy nie są podatnikami podatku dochodowego, nie mają od czego odliczyć składki na ubezpieczenie zdrowotne. Ale jednocześnie składki są podstawowym źródłem pokrycia wydat-

58 Tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027.

59 Podstawa prawna oraz dane za 2010 r.; zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 14 września 2012 r. w sprawie minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2013 r. (Dz.U. Nr 1026), kwota minimalnego wynagrodzenia to 1600 zł.

ków z tego ubezpieczenia. Dlatego przyjęto, iż składki będą opłacane poprzez Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego bezpośrednio z budżetu państwa.⁶⁰ Natomiast, z uwagi na to, iż rolnicy prowadzący działy specjalne produkcji rolnej są podatnikami w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, więc mają możliwość odliczania składek zdrowotnych, objęto ich odmiennymi zasadami niż innych rolników. Dotychczasowy system opłacania składek został zakwestionowany przez Trybunał Konstytucyjny.

2.3. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 2010 r.

Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 26 października 2010 r.⁶¹ orzekł, iż art. 86 ust. 2 w związku z art. 86 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych [...] w zakresie, w jakim określa zobowiązanie budżetu państwa do finansowania składek na ubezpieczenie zdrowotne wszystkich wskazanych w nim rolników i ich domowników, podlegających ubezpieczeniu społecznemu rolników z mocy ustawy, prowadzących działalność rolniczą bez względu na wysokość osiąganych przez nich przychodów, jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Podkreślić należy, iż nie kwestionując mechanizmu, który może dopuszczać finansowanie składek z budżetu w szczególnych, uzasadnionych okolicznościach, Trybunał uznał, iż skuteczny zarzut niekonstytucyjności odnosi się w istocie do uregulowania obowiązku opłatowego z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego jednej tylko, choć bardzo licznej, grupy społecznej „rolników lub ich domowników w rozumieniu przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników” (art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy zdrowotnej), których składki na ubezpieczenie zdrowotne finansuje na rzecz KRUS budżet państwa – i to bez względu na wysokość osiąganych dochodów. Trybunał podkreślił, iż populacja rolników prowadzących działalność gospodarczą w zakresie rolnictwa jest dzisiaj (w przeciwieństwie do sytuacji w 1991 r.) bardzo zróżnicowana. Obejmuje – jak to wykazano w literaturze powołanej w części III pkt 7 uzasadnienia wyroku – dużą liczbę osób o dochodach nieodbiegających od poziomu dochodów osób będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych, jednostki o bardzo wysokich dochodach oraz nadal pokaźną liczbę osób prowadzących gospodarstwa rolne o bardzo niskiej wydajności i dochodowości. Zdolność opłatowa tych trzech grup rolników objętych dziś jednolitym finansowaniem ich ubezpieczenia zdrowotnego przez budżet państwa jest w rzeczywistości zasadniczo różna, co czyni zaskarżoną regulację (art. 86 ust. 2 w związku z art. 86 ust. 1 pkt 1 ustawy zdrowotnej) niezgodną z art. 32 ust. 1 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

Natomiast analizując rozwiązania dotyczące rolnictwa, Trybunał Konstytucyjny dostrzegł zasadnicze różnice w mechanizmach stosowanych w działach specjalnych produkcji rolnej, dostrzegając możliwość różnicowania sposobu opodatkowania i oskładkowania w ramach działalności rolniczej. Podzielił pogąd, iż podmioty obję-

60 Zob. A. Kędziński, *Wybrane problemy z ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego rolników*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2009, nr 36, s. 72.

61 Sygn. akt K 58/07, Dz.U. Nr 205, poz. 1363.

te ubezpieczeniem społecznym finansowanym z budżetu państwa znajdują się w sytuacjach, których wspólną cechą jest brak możliwości uzyskiwania dochodów z tytułu pracy. Uzasadnia to włączenie tych podmiotów do systemu ochrony zdrowia, bez wymagania od nich pokrywania kosztów składek. W grupie tych podmiotów ustawodawca umieścił także rolników i domowników. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny, różnicowanie sytuacji poszczególnych osób jest wymogiem sprawiedliwości. Różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych ma znacznie większe szanse uznania za zgodne z Konstytucją, jeżeli pozostaje w zgodzie z zasadami sprawiedliwości społecznej lub służy urzeczywistnianiu tych zasad. Zostaje ono natomiast uznane za niekonstytucyjną dyskryminację (uprzywilejowanie), jeżeli nie znajduje podtrzymania w tej zasadzie.

2.4. Aktualna regulacja prawna

Trybunał Konstytucyjny, aby pozostawić ustawodawcy czas na przygotowanie koniecznej nowelizacji, a jednocześnie zapobiec powstaniu luki w prawie, [...] postanowił odroczyć utratę mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu na okres 15 miesięcy.

Obecnie kwestie ubezpieczenia zdrowotnego rolników reguluje epizodyczna ustawa z dnia 13 stycznia 2012 r. o składkach na ubezpieczenie zdrowotne rolników za 2012 r. i 2013 r.⁶² Ustawa określa wysokość i sposób opłacania składek na ubezpieczenie zdrowotne za okres od dnia 1 stycznia 2012 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. Ustawa ta dotyczy:

- 1) rolników, o których mowa w art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. b i pkt 34 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2008 r. Nr 164, poz. 1027 z późn. zm.), z wyłączeniem rolników prowadzących działalność wyłącznie w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej w rozumieniu ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 2008 r. Nr 50, poz. 291 z późn. zm.) oraz rolników, którzy prowadzą działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej i dodatkowo w gospodarstwie rolnym;
- 2) domowników rolników, o których mowa w pkt 1 oraz domowników rolników którzy prowadzą działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej i dodatkowo w gospodarstwie rolnym;
- 3) domowników rolników prowadzących działalność wyłącznie w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej w rozumieniu ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników.

Zgodnie z regulacją ustawową (art. 2 ust. 1) od dnia 1 kwietnia 2012 r. do dnia 31 grudnia 2012 r. wysokość miesięcznej składki na ubezpieczenie zdrowotne osób, o których mowa w art. 1 pkt 1 i 2, za każdą osobę podlegającą ubezpieczeniu, wyno-

62 Tekst pierwotny Dz.U. Nr 123, obowiązywanie jej przedłużono do końca 2013 r. ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o składkach na ubezpieczenie zdrowotne rolników za 2012 r. Dz.U. Nr 1523.

si 1 zł za każdy pełny hektar przeliczeniowy użytków rolnych w gospodarstwie rolnym, przyjęty dla celów ustalenia wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne rolników. W gospodarstwach rolnych o powierzchni poniżej 1 hektara przeliczeniowego użytków rolnych składka wynosi 1 zł. Zgodnie ze wskazaną ustawą składka zdrowotna wynosi za każdą osobę ubezpieczoną w gospodarstwie rolnym 1 zł miesięcznie od każdego hektara przeliczeniowego użytków rolnych w gospodarstwie. Składki opłacane są w terminach kwartalnych określonych dla składek na ubezpieczenie społeczne rolników, począwszy od II kwartału 2012 r., tj. do 30 kwietnia za II kwartał, do 31 lipca za III kwartał, do 31 października za IV kwartał br. w terminach określonych dla składek na ubezpieczenie społeczne rolników. Zaznaczyć należy, iż zgodnie z art. 2 ust. 3 analizowanej ustawy składkę na ubezpieczenie zdrowotne w gospodarstwach rolnych o powierzchni poniżej 6 hektarów przeliczeniowych użytków rolnych, przyjętych dla celów ustalenia wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne rolników, opłaca Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego. Dopiero od 6 hektarów przeliczeniowych użytków rolnych, przyjętych dla celów ustalenia wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne rolników, składki opłaca rolnik.

Zgodnie z art. 2 ust. 2 od dnia 1 kwietnia 2012 r. do dnia 31 grudnia 2012 r. podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osób, o których mowa w art. 1 pkt 3 (czyli domowników) stanowi kwota 33,4% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

2.5. Składki na ubezpieczenie zdrowotne

W zakresie obejmującym rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej nadal obowiązuje art. 80 z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Zgodnie z powyższą regulacją rolnik prowadzący działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej w rozumieniu ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników opłaca składki na ubezpieczenie zdrowotne od deklarowanej podstawy wymiaru składki:

- 1) odpowiadającej dochodowi ustalonemu dla opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w kwocie nie niższej jednak niż kwota odpowiadająca wysokości minimalnego wynagrodzenia;
- 2) odpowiadającej minimalnemu wynagrodzeniu, w przypadku prowadzenia działalności niepodlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Składka rolnika na ubezpieczenie zdrowotne obejmuje członków jego rodziny, jeżeli nie są oni domownikami w rozumieniu ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników.

Od 1 stycznia 2013 r., zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 14 września 2012 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2013 r.,⁶³ kwota minimalnego wynagrodzenia wynosi 1.600 zł. W związku z tym, od 1 stycznia 2013 r. najniższa miesięczna składka na ubezpieczenie zdrowotne, liczona jako 9% minimalnej podstawy jej wymiaru, w przypadku osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, wynosi 144 zł (9% x 1600 zł). Rzeczywiste obciążenie finansowe wynosi więc co najmniej $1,25\% \times 1600 = 20$ zł miesięcznie.

Jednak w przypadku prowadzenia działów specjalnych w niewielkim wymiarze osoba prowadząca taką działalność nie ma dochodu, od którego składkę zdrowotną można odliczyć. W ten sposób rolnik posiadający 81 uli płaci składkę zdrowotną w wysokości równej 144 hektarom, przy dochodzie równym $3,35 \text{ zł} \times 81 = 271,35$ zł. Składka zdrowotna w wysokości 144 zł miesięcznie płacona jest w całości, gdyż rolnik nie ma dochodu, od którego może ją odliczyć.

Podobnie wypada porównanie sytuacji rolnika, który uzyskuje dochody z tytułu prowadzenia działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej – uprawy pod szkłem roślin ozdobnych. Ubezpieczenie obligatoryjne przy działalności rośliny ozdobne w szklarniach ogrzewanych rozpoczyna się od $101 \text{ m}^2 - 101 \text{ m}^2 \times 11,54 = 1165,54$ zł dochodu. W takiej sytuacji rolnik jest obowiązany opłacić 144 zł składki na ubezpieczenie zdrowotne miesięcznie, jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym, gdyż osiąga przychody w wysokości zwolnionej z opodatkowania. Rolnik taki opłaca składkę zdrowotną od 101 m^2 szklarni taką samą jak rolnik posiadający 144 ha przeliczeniowe.

W sytuacji, gdy osoba prowadząca dział specjalny produkcji rolnej osiąga dochód przekraczający kwotę odpowiadającą wysokości minimalnego wynagrodzenia, podstawą wymiaru składki jest nie minimalne wynagrodzenie, ale dochód odpowiadający dochodowi ustalonemu dla opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osób prowadzących pozarolniczą działalność oraz osób z nimi współpracujących stanowi zadeklarowana kwota, nie niższa jednak niż 75% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw w czwartym kwartale roku poprzedniego, włącznie z wypłatami z zysku, ogłaszanego przez Prezesa GUS. Składka w nowej wysokości obowiązuje od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia danego roku (art. 81 ust. 2 ustawy zdrowotnej).

Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w sektorze przedsiębiorstw w IV kwartale 2011 r. wyniosło 3.771,08 zł, a zatem 75% z tej kwoty to 2.828,31 zł. W 2012 r. najniższa podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne osób prowadzących pozarolniczą działalność i osób z nimi współpracujących wyniosła 2.828,31 zł,

63 Dz.U. poz. 1026.

a składka 254,55 zł (2.828,31 zł x 9%), z tego odliczeniu od podatku podlega składka zdrowotna w wysokości 219,19 zł (2.828,31 zł x 7,75%). Wysokość składki w przypadku możliwości odliczenia jej od podatku wynosiła więc 35,36 zł.

Podmiot prowadzący działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej obciążony może być składkami zdrowotnymi w wysokości większej niż przy prowadzeniu pozarolniczej działalności gospodarczej. W przypadku, gdy jego dochód przekracza 75% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, wówczas składka zdrowotna jest wyższa niż osoby prowadzącej działalność pozarolniczą. Brak jest uzasadnienia dla podobnego rozwiązania. Podkreślić należy, iż składka zdrowotna przedsiębiorcy jest taka sama bez względu na osiągnięty przez niego dochód. Natomiast w przypadku osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej składka zdrowotna może być dużo wyższa. Jest to sytuacja trudna do zaakceptowania, swoista dyskryminacja osób prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej w stosunku do osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Regulacja ta wymaga interwencji ustawodawcy.

2.6. Wnioski

Zgodnie z art. 68 Konstytucji jednym z zadań państwa jest zapewnienie równego dostępu do świadczeń zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych.⁶⁴ Ustawa z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej [...] oparta jest na zasadzie zapewnienia świadczeń opieki zdrowotnej w drodze ubezpieczenia zdrowotnego.⁶⁵ Regułą jest, iż środki są gromadzone w postaci składek wpłacanych przez osoby ubezpieczone, następnie środki te podlegają redystrybucji w celu opłacenia kosztów świadczeń opieki zdrowotnej określonych w ustawie. Ustawa powołuje się na dwie podstawowe zasady, na jakich winno oparte być ubezpieczenie zdrowotne – zasadę równego traktowania i zasadę solidarności społecznej.

Łączącym się z tym zagadnieniem jest finansowanie świadczeń z opieki zdrowotnej. Rozwiązania dotyczące rolników były dla nich korzystne. Natomiast – inaczej niż w przypadku ubezpieczeń społecznych – wprowadzono inne zasady finansowania składek na ubezpieczenie zdrowotne rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej.

Trybunał Konstytucyjny słusznie uznał finansowanie składek z budżetu państwa, bez różnicowania sytuacji finansowej rolników, za niekonstytucyjne. Pośrednio jednym z argumentów było istnienie innego systemu w rolnictwie, obejmującego właśnie osoby prowadzące działy specjalne produkcji rolnej.

64 Zob. D. E. Lach, *Zasada równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej*, Warszawa 2011, s. 324 i nast.

65 Na temat różnych systemów ochrony zdrowia zob. A. Parlińska, *Finanse systemu publicznego ubezpieczenia zdrowotnego w Polsce*, „Roczniki Naukowe SERIA” 2010, t. XII, z. 2, s. 255 i nast.

Rozwiązanie tymczasowe przewidziane na rok 2012 i przedłużone na rok 2013 utrzymuje różne systemy finansowania składek. Nadal składka z tytułu prowadzenia działów specjalnych jest znacznie wyższa niż w przypadku typowych rolników. I znów należy uznać, iż system funkcjonujący w przypadku działów specjalnych jest dużo bardziej sprawiedliwy i racjonalny, bliższy zasadzie równego traktowania i zasadzie solidarności społecznej – stanowiących podstawę systemu świadczeń zdrowotnych w Polsce.

System ten, przynajmniej w zakresie ubezpieczeń zdrowotnych, nie wpływa na wzrost liczby fikcyjnych rolników, posiadających 1 ha ziemi tylko po to, aby podlegać niskiemu ubezpieczeniu społecznemu i zdrowotnemu.⁶⁶

Składki zdrowotne płacone przez osoby prowadzące działy specjalne produkcji rolnej, są ustalone w wysokości niemającej związku z jakąkolwiek rzeczywistością gospodarczą. Rolnik mający 300 zł dochodu szacunkowego rocznie winien jest płacić składki w wysokości 144 zł miesięcznie. Rolnik prowadzący dział specjalny produkcji rolnej jest obowiązany płacić składkę zdrowotną w wysokości odpowiadającej składce od 144 ha przeliczeniowych lub większą.

System jest ustalony w sposób nieracjonalny, nieodpowiadający postulatowi sprawiedliwości społecznej. Czas przeznaczony na skonstruowanie lepszego systemu dany przez Trybunał Konstytucyjny, został zmarnowany, zaś przejściowe ustawy regulujące w sposób tymczasowy kwestię składek zdrowotnych tylko odwołują konieczną reformę systemu, która będzie tym bardziej bolesna, im bardziej odsunie się ją w czasie.⁶⁷

Nie jest celem niniejszej pracy określenie sposobu reformy ubezpieczeń zdrowotnych rolników. Dostrzec należy jednak złożoność problematyki, konieczność ochrony gospodarstw słabszych, co wielokrotnie podkreślano, niemożność zwiększania obciążeń finansowych w przypadku większości gospodarstw w Polsce.⁶⁸ Jednak zaznaczyć wyraźnie należy, iż skoro ustawodawca stworzył w rolnictwie system funkcjonujący prawidłowo, z którym nie ma problemów, do którego nie ma też większych zastrzeżeń, system uwzględniający różne dochody rolników, przynoszący określone korzyści budżetowi i finansujący przynajmniej częściowo świadczenia z opieki zdrowotnej, to nie ma powodu, by nie zastosować podobnego systemu w przypadku gospodarstw

66 Na temat nieszczelności ubezpieczeń społecznych rolników oraz wykorzystywania bezkosztowego ubezpieczenia zdrowotnego zob. W. Jagła, *Wyniki Powszechnego Spisu Rolnego 2010 a zmiany w KRUS*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2011, nr 39, s. 62–81; zob. też L. Goraj, W. Jagła, *Gospodarstwo rolne, prowadzenie działalności rolniczej a obowiązek ubezpieczenia w KRUS*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2005, nr 25.

67 Zob. B. Jeżyńska, *Znaczenie gruntów rolnych w świetle nowych założeń opodatkowania rolnictwa*, (w:) J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz–Jakubów, T. Mróz (red.), *Z zagadnień prawa...*, s. 103–105.

68 Zob. interesująca analiza skutków zwiększenia obciążeń z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego i podatkowego. Por. W. Józwiak, W. Jagła, *Skutki korekty sposobu płacenia składek ubezpieczenia zdrowotnego i opodatkowania dla gospodarstwa rolnych osób fizycznych*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2012, nr 43, s. 73–85.

od pewnego progu dochodowości. Jak najbardziej słuszny jest podnoszony w literaturze ekonomicznej postulat rozpoczęcia reformy obciążeń finansowych rolnictwa właśnie od sposobu opłacania składek zdrowotnych oraz od wprowadzenia podatku dochodowego.⁶⁹ W dalszej kolejności należy wprowadzić reformę systemu ubezpieczeń społecznych. Rozwiązanie takie byłoby najmniej bolesne dla funkcjonujących gospodarstw rolnych, ale i tak liczyć się należy z tym, iż wzrost obciążeń ograniczy – i tak niewielki – udział gospodarstw rozwojowych, co będzie skutkowało spadkiem podaży krajowych produktów pochodzenia rolniczego, a w końcowym efekcie rosnącym importem dóbr tego rodzaju.⁷⁰

Jeżeli zaczniemy traktować rolników podobnie jak przedsiębiorców – albo inaczej – podobnie jak rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, wówczas okaże się, iż taki system może znakomicie funkcjonować i zapewnić większe finansowanie systemowi ubezpieczeń zdrowotnych. Jednocześnie pamiętać należy, iż prawo do ochrony zdrowia zapewniane jest przez art. 68 Konstytucji, natomiast odrębną kwestią są faktyczne trudności, jakie napotykają rolnicy w dostępie do świadczeń opieki zdrowotnej.⁷¹

69 Zob. W. Jagła, *Problemy ubezpieczenia społecznego rolników, ubezpieczeń rolnych i opodatkowania gospodarstw*, (w:) W. Józwiak (red.), *Efektywność funkcjonowania, aktywność inwestycyjna i zdolność konkurencyjna polskich gospodarstw rolnych osób fizycznych*, Warszawa 2008, s. 160–197.

70 Tak W. Józwiak, W. Jagła, *Skutki korekty sposobu płacenia składek...*, s. 83.

71 Zob. B. Wierzbowski *Konstytucyjne prawo do ochrony zdrowia a ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w rolnictwie*, (w:) J. Jastrzębska (red.), *Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w rolnictwie*, Lublin 2003, s. 37, s. 106.

WNIOSKI KOŃCOWE ORAZ WNIOSKI DE LEGE FERENDA

1. Zagadnienia wstępne

Kategoria działów specjalnych produkcji rolnej utworzona została jako pojęcie przede wszystkim podatkowe. Jej powstanie było reakcją na wyższe dochody rolników zajmujących się określoną działalnością oraz niemożność bezpośredniego powiązania dochodów z gruntami rolnymi. Opodatkowanie funkcjonowało w ramach ustroju socjalistycznego, spełniając swoje zadanie, to znaczy zdejmując nadwyżki finansowe z osób więcej zarabiających, przy czym często odznaczających się większą inicjatywą i pomysłowością niż typowi rolnicy. Jednocześnie ustawodawca dostrzegał niebezpieczeństwa związane z nadmiernym opodatkowaniem specjalistycznych działów produkcji rolnej, widział też konieczność wspierania działalności dostarczających produktów na rynek typowo konsumpcyjny – takich jak uprawa warzyw i owoców w szklarniach czy sadownictwo. Mimo iż opodatkowanie było nominalnie wysokie (w pewnych okresach sięgało 75% dochodu), to poprzez rzadkie zmiany poziomów norm szacunkowych system wspierał gospodarstwa potrafiące zminimalizować koszty produkcji.

Typowa działalność rolnicza opodatkowana była i nadal jest nie od wielkości produkcji, ale ilości gruntów, które mogą być wykorzystywane w produkcji. Podatkiem rolnym objęte są grunty, nie działalność wytwórcza. Dochód z hektara uprawy zbóż jest wielokrotnie niższy od dochodu z hektara szklarni. Opodatkowanie na tym samym poziomie obu rodzajów produkcji było niezgodne z celami fiskalnymi państwa. W sytuacji, gdy uznano, iż najprostszym i najbardziej efektywnym sposobem opodatkowania typowej produkcji rolniczej będzie wielkość gruntów, założenie to zeterminowało powstanie podatkowego pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej. Taką konstrukcję wspierały założenia ideologiczne. Jednak z czasem opodatkowanie

działów specjalnych, szczególnie w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych, stało się specyficznym kompromisem między potrzebami fiskalnymi państwa a potrzebami rynkowymi w zakresie dostarczania określonych produktów rolnych.

Niezależnie od woli ustawodawcy, w ostatnich kilkunastu latach powstała kategoria pośrednia pomiędzy typową działalnością rolniczą a opodatkowaną od 1992 r. podatkami dochodowymi działalnością w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Jest to działalność niezależna od gruntów, jednak oparta na procesach biologicznych, która z racji, iż mieści się w pojęciu produkcji rolnej, nie jest opodatkowana. Do tego rodzaju działalności zaliczyć należy na przykład chów ślimaków, strusi, przemysłowy chów ryb przeznaczonych na cele konsumpcyjne w dużych zbiornikach znajdujących się w halach. Również podobnie traktować należy chów i hodowlę zwierząt wymienionych w katalogu ustawowym jako działy specjalne produkcji rolnej, jeżeli są prowadzone poza gospodarstwem rolnym, natomiast jako niebędące działami specjalnymi, jeżeli są prowadzone w ramach gospodarstwa rolnego. Działalności te są często wysokodochodowe, niezależne od gruntów, ale nie są objęte opodatkowaniem, gdyż nie przewidują tego ustawy o podatkach dochodowych.

Kategoria stworzona do celów podatkowych zaczęła być stosowana również w innych obszarach prawa. Przede wszystkim znalazła zastosowanie w ubezpieczeniach społecznych rolników. Poddanie osób prowadzących działy specjalne produkcji rolnej reżimowi takiemu jak typowych rolników uznać należy za słuszne. Jednak zdecydowane zaniżenie wielkości, od których ustawodawca uznawał, iż dla celów ubezpieczeniowych mamy do czynienia z obowiązkowym ubezpieczeniem z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, prowadziło do wielu nadużyć.

Działy specjalne produkcji rolnej to kategoria znajdująca się pomiędzy typową działalnością rolniczą a działalnością gospodarczą. Było i jest to bardzo pozytywne dla podmiotów prowadzących taką działalność, gdyż taka sytuacja umożliwia korzystanie z szeregu ulg z tym związanych – prowadzenie uproszczonej księgowości, stosowanie szacunkowych norm dochodu, objęcie ubezpieczeniem społecznym rolników. Jednak arbitralne wyróżnienie określonych rodzajów działalności, bez określenia jasnych kryteriów wyodrębnienia i poddanie ich odmiennej regulacji prawnej, nie ma uzasadnienia.

2. Opodatkowanie w praktyce

Funkcjonowanie opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej wskazuje, iż można wprowadzić elementy podatku dochodowego do rolnictwa i nie spotyka się to z protestami społecznymi. Rolnicy potrafią prowadzić uproszczoną księgowość, składać odpowiednie deklaracje do urzędów skarbowych. Analiza zapytań do organów skarbowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych wskazuje, iż problemów ze stosowaniem przepisów podatkowych nie jest dużo. W sposób natural-

ny tworzy się w Polsce grupa wysokodochodowych gospodarstw rolnych, z których część zajmuje się działalnością w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Prowadzenie księgowości czy inne obowiązki sprawozdawcze nie stanowią dla takich jednostek problemu.

Koniecznością, nie kwestionowaną przez większość przedstawicieli doktryny,¹ jest reforma systemu podatkowego rolnictwa. Rozwiązania sprzed kilkudziesięciu lat nie sprawdzają się w nowym ustroju. Wprowadzenie podatku dochodowego jest jednocześnie naturalną konsekwencją osiągnięcia przez polskie rolnictwo określonego stadium rozwoju.² System obowiązujący w Polsce jest anachroniczny, właściwie nie spotykany w krajach Unii Europejskiej. Jedynym krajem unijnym, w którym możemy znaleźć rozwiązania podobne do polskich, jest Rumunia.

Jedną z barier wprowadzenia opodatkowania jest niewiara w to, by rolnicy byli w stanie prowadzić rachunkowość. Jest to jednak nieuzasadnione. Wprowadzenie podstawowych zasad uproszczonej rachunkowości pozwoli na ujednoczenie zasad opodatkowania rolnictwa. Podstawą winien być wybór dokonywany przez rolnika pomiędzy ryczałtowym podatkiem dochodowym zależnym od rodzajów produkcji – tak jak podatek ryczałtowy występuje w przypadku robót budowlanych, usług transportowych itd. oraz pomiędzy opodatkowaniem rzeczywistego dochodu na podstawie uproszczonej rachunkowości. Sytuacja rolnictwa bardzo się zmieniła od 1991 r., od kiedy ustawodawca podjął decyzję o nieobjęciu rolników powszechnym systemem opodatkowania podatkiem dochodowym.³ Obecnie duża grupa rolników osiąga wysokie dochody, prowadzi rachunkowość, rozlicza VAT itd. Wszyscy rolnicy w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej prowadzą uproszczoną ewidencję, stanowiącą podstawę do składania zeznań podatkowych. Błędne jest też twierdzenie, iż zmiana systemu opodatkowania spotyka się z ogromnym sprzeciwem rolników. Wielu rolników akceptuje konieczność reformy systemu opodatkowania i dostrzega jego anachroniczność.⁴ Wbrew powszechnym opiniom rolnicy w Polsce nie są zdecyd-

1 Są w tym zakresie również stanowiska odrębne, zob. C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce* Białystok 2011, s. 334: *Dotychczasowy system opodatkowania rolnictwa i leśnictwa poprzez zastosowanie podatku rolnego i podatku leśnego należy pozostawić na razie bez zmian.*

2 Należy zgodzić się z R.I. Dziemianowicz, iż: *można zauważyć pewne zależności pomiędzy konstrukcją systemu podatkowego a poziomem rozwoju tego sektora w danym kraju. Na etapie rolnictwa uprzemysłowionego, po zakończeniu procesów modernizacyjnych, konstrukcje podatków obciążających rolnictwo nie różnią się zazwyczaj od pozostałych.*, R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu...*, s. 431.

3 Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 2010 r. (K 58/07) na temat motywów nieobjęcia rolników podatkiem dochodowym w 1991 r.: *Miało to też wynikać z dominującego naturalnego charakteru tej gospodarki z przeznaczeniem efektów produkcji na potrzeby rolników i ich rodzin, z ograniczonym jej udziałem w rozwiniętych procesach rynkowych. Ustawodawca zakładał, że ówczesny poziom rolników pracujących na granicy opłacalności nie pozwoli też na sprostanie przez nich procedurom precyzyjnego ustalania ich przychodów, kosztów i rzeczywistego dochodu z ich działalności rolniczej, co miało być warunkiem szerokiego objęcia gospodarczej działalności indywidualnych rolników obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Argumentacja ta podnoszona jest do dzisiaj w dyskusjach na temat projektów ustawodawczych dotyczących zmian systemu ich opodatkowania i modyfikacji systemu KRUS.*

4 Zob. M. Gand, M. Mądra, *Sprawiedliwość opodatkowania rolnictwa oraz możliwości zmian w tym zakresie w opinii rolników indywidualnych*. „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2011, nr 89, s. 207 i nast. Wyniki badań wskazują, iż najwięcej (35,5% wszystkich badanych) odpowiedziało, iż

wanymi przeciwnikami zmiany systemu opodatkowania rolnictwa. Swoją akceptację dla nowych rozwiązań, dotyczących między innymi wprowadzenia podatku dochodowego, uzależniają przede wszystkim od poziomu zwiększenia obciążeń podatkowych.⁵

Pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej, tak jak cała koncepcja opodatkowania rolnictwa, jest zdecydowanie przestarzałe, nieprzystające do współczesnego systemu obciążeń finansowych. Stworzenie sztucznego katalogu różnych rodzajów produkcji wykreowało dziwną rzeczywistość prawną, w której hodowla dżdżownic jest opodatkowana podatkiem dochodowym, zaś hodowla ślimaków nie. Opodatkowanie fermy tuczników czy brojlerów zależy od tego, czy jej właściciel posiada mniej, czy więcej niż 1 ha użytków rolnych (lub hektar przeliczeniowy). Normy szacunkowe dochodu niektórych, nawet wysokodochodowych działów specjalnych (na przykład wylęgarnie kurcząt) nie były zmieniane od ponad 20 lat. Mimo to funkcjonowanie opodatkowania w analizowanym obszarze jest bliższe rozwiązaniom, które w polskim rolnictwie powinny funkcjonować.

Istotą podatku dochodowego jest przekazanie części środków finansowych państwu i redystrybucja tych środków dla dobra ogólnego. Zasady powszechności opodatkowania, jak i sprawiedliwości obciążeń finansowych, są istotne. Jednocześnie mogą realizować cele pozafiskalne,⁶ takie jak wspomaganie inwestycji, polityka prorodzinna itd. W pewnym zakresie rolnicy prowadzący działy specjalne produkcji rolnej, wybierając ogólne zasady opodatkowania, mogą korzystać z systemu obowiązującego pozostałych podatników. Normy szacunkowe określają dochód, nie odzwierciedlając rzeczywistych wyników finansowych. Inwestycje nie stanowią kosztów uzyskania przychodu, co wpływa negatywnie na możliwość zmniejszenia podstawy opodatkowania.

Krytyczna ocena podatku rolnego jest powszechnie przyjęta. Ekonomicznie również nie spełnia on praktycznie żadnej funkcji.⁷ Konieczna jest reforma opodatkowa-

obciążenia fiskalne w rolnictwie są małe. Dla największej grupy rolników (27,7%) najważniejszym elementem uzasadniającym potrzebę zmian w dotychczasowym systemie opodatkowania rolnictwa jest brak bezpośredniego związku pomiędzy obciążeniem fiskalnym a produkcją i sprzedażą płodów rolnych. Wśród badanych rolników dominowała opinia, iż obciążenia podatkowe powinny być uzależnione od poziomu uzyskiwanych dochodów w gospodarstwie (25,3%). Dla większości badanych ciężar podatku powinien być zależny przede wszystkim od poziomu uzyskiwanych dochodów pomniejszony o wycenione koszty pracy rolnika i jego rodziny. Podobne wnioski zob. M. Wasilewski, K. Gruzziel, *Koncepcja i skutki finansowe wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2007, nr 62

5 Zob. M. Wasilewski, K. Gruzziel, *Koncepcja i konsekwencje zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach rolniczych*, (w:) J. Ostaszewski (red.), *O nowy ład podatkowy*, Warszawa 2007, s. 126.

6 Zob. R. Dziemianowicz, *Funkcje...*

7 Zob. M. Wasilewski, K. Gruzziel, *Podatek rolny a podatek dochodowy...*, s. 115–116: *Podatek rolny płacą wszyscy rolnicy. Podatek ten średnio w Polsce stanowi około 5% produkcji czystej gospodarstwa. W przypadku rolników biedniejszych podatek ten stanowi ponad 5%, a dla najbogatszych poniżej 2%. Sprawia to, że system podatkowy zwiększa, a nie zmniejsza rozpiętości w dochodach na wsi. Obecny system podatkowy nie sprzyja także inwestowaniu i unowocześnianiu gospodarstw*. Zob. też. M. Wasilewski, K. Gruzziel, *Podatek rolny a podatek dochodowy w gospodarstwach rolniczych – konsekwencje zmian*, „Więś i Rolnictwo” 2008, nr 2.

nia gruntów rolnych, jednoznaczne obciążenie ich podatkiem od majątku, najlepiej w ramach jednolitej konstrukcji podatku od nieruchomości.

Natomiast działalność rolnicza powinna być objęta podatkiem dochodowym. Nie należy mylić opodatkowania majątku rolnika i opodatkowania jego dochodu. Podatek dochodowy nie może zastąpić podatku rolnego.⁸ Konieczna jest prosta konstrukcja – podatek majątkowy, podatek od obrotu (VAT) i podatek dochodowy. Jest to rozwiązanie logiczne i sprawiedliwe, jednak, przede wszystkim z powodów politycznych, bardzo trudne do przeprowadzenia. Doświadczenia związane z funkcjonowaniem działów specjalnych produkcji rolnej wskazują, iż wprowadzenie podatku dochodowego do rolnictwa nie musi łączyć się ze zwiększeniem obciążeń podatkowych, nie stanowi też bariery uproszczona ewidencja. Należy więc te ponad dwudziestoletnie doświadczenia wykorzystać przy wprowadzaniu nowego systemu podatkowego.

Dobrym, sprawdzonym rozwiązaniem jest danie rolnikowi wyboru – rozliczanie się na zasadach ogólnych lub poprzez użycie norm szacunkowych. Rozwiązanie to należy utrzymać. Natomiast podstawą opodatkowania szacunkowego powinien być przychód. Uproszczenie opodatkowania może polegać na przyjęciu określonych stawek procentowych w stosunku do obrotu. Opodatkowanie powinno być uzależnione od wielkości sprzedaży, a nie od coraz bardziej egzotycznych stawek szacunkowych. Błędne jest wyznaczanie rodzajów produkcji, które winny być opodatkowane inaczej niż pozostała produkcja rolna. Należy tworzyć stawki szacunkowe – dla poszczególnych rodzajów działalności – ale szacunek powinien dotyczyć stawki procentowej w stosunku do obrotu, a nie wysokości zgadywanego przez ustawodawcę dochodu. W przypadku produkcji dla potrzeb konsumpcji wewnętrznej nie ma sensu opodatkowanie, powinno ono dotyczyć produkcji towarowej – skierowanej na rynek. Błędem jest obawa przed rachunkowością. Rolnicy, którzy uzyskują wysokie dochody, z pewnością są w stanie prowadzić rachunkowość i często to robią, nawet jeżeli nie wymaga tego ustawodawca.

Wprowadzenie podatku dochodowego obok podatku obciążającego majątek rolnika automatycznie nie zwiększy obciążeń podatkowych. W bardzo wielu gospodarstwach niskодоходowych podatek dochodowy praktycznie nie wystąpi z uwagi na ujemne wartości dochodu do opodatkowania lub mieszczące się w kwocie zwolnionej z podatku.⁹ Natomiast w przypadku gospodarstw wysokotowarowych obciążenie powinno znacząco wzrosnąć. Rozwiązanie takie wprowadziłoby bardziej

8 Podatek majątkowy powinien pozostać dochodem gminy. Zob. M. Wasilewski, K. Gruziel, *Podatek rolny a podatek dochodowy – konsekwencje zmian dla gospodarstw rolnych*, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G” 2008, t. 94, z. 2, s. 117; zob. też rozwiązania dotyczące innych krajów Unii Europejskiej w tym zakresie, K. Karpius, *Systemy podatków lokalnych w wybranych państwach europejskich*, Toruń 2002, s. 13 i nast.

9 Zob. wyniki badań zaprezentowane przez K. Gruziel, *Konsekwencje finansowe wprowadzenia podatku dochodowego w indywidualnych gospodarstwach rolniczych*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2008, nr 72, s. 91–105.

sprawiedliwy system, w którym wysokie dochody łączyłyby się z proporcjonalnie wyższymi podatkami.

3. Ubezpieczenia społeczne

Funkcjonowanie ubezpieczeń społecznych rolników to oddzielny, wielokrotnie analizowany temat. Wnioski z tych analiz z reguły są jednoznaczne: system wymaga gruntownej zmiany. W dużej części zgadzając się z postulatami reformy, zauważyć należy, iż zwiększanie obciążeń finansowych w przypadku gospodarstw niewielkich nie jest właściwą drogą ze względów społecznych.

Reforma ubezpieczeń społecznych, na co wskazał pośrednio Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 26 października 2010 r. dotyczącym rolniczych ubezpieczeń zdrowotnych, winna opierać się o zróżnicowanie sytuacji ekonomicznej podmiotów zobowiązanych do płacenia składek. Również dotyczy to rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej. Nie jest właściwe, aby osoby uzyskujące wysokie dochody korzystały z bardzo preferencyjnego systemu ubezpieczeniowego. Dotyczy to części rolników tradycyjnych, jak również części rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej. Uzależnienie wysokości składek od przychodów, ustalenie granicy, od której osobę prowadzącą dział specjalny produkcji rolnej traktuje się z punktu widzenia ubezpieczeń jako przedsiębiorcę, są to działania konieczne, aby wprowadzić system oparty na rozsądnych zasadach, uwzględniający postulaty sprawiedliwości społecznej i zasady równego ponoszenia ciężarów publicznych.

Nadal funkcjonują sztuczne konstrukcje, które zakładają możliwość uzyskania ubezpieczeń rolniczych przy niewielkiej skali działalności. Wielkości te powinny być znacznie zwiększone. Wylimitowano patologie prawne, pozwalające na korzystanie z ubezpieczenia rolniczego, zamiast z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej w przypadku hodowli dwóch kotów rasowych, czy też posiadania dużego akwarium. Jednak istniejące rozwiązania nadal budzą wiele wątpliwości.

System ubezpieczeń społecznych, w zakresie produkcji specjalistycznej, należy oprzeć na kryterium przychodowym. Rozumiejąc uwarunkowania socjalne w przypadku typowych rolników i produkcji opartej na gruntach rolnych, uznać należy, iż przy działach specjalnych produkcji rolnej względy socjalne nie powinny być brane pod uwagę. Normy przychodowe powinny być ustalone w takiej wysokości, aby nie tworzyć fikcji prawnych związanych z możliwością podlegania ubezpieczeniu rolniczemu przy bardzo niewielkiej produkcji rolnej.

4. Obrót cywilnoprawny

Systemowego rozwiązania wymaga miejsce rolnictwa bez ziemi, przede wszystkim w ramach obrotu rolnego. Obecnie jednostka produkcyjna prowadząca działalność w zakresie działu specjalnego produkcji rolnej znajduje się gdzieś pomiędzy

gospodarstwem rolnym a przedsiębiorstwem. Od definicji gospodarstwa rolnego zawartej w kodeksie cywilnym różni ją brak czynnika ziemi, jako aktywnego czynnika produkcji, od przedsiębiorstwa – rodzaj prowadzonej działalności.

Uznać należy, iż również w obecnym stanie prawnym jednostka zajmująca się produkcją towarową w ramach działów specjalnych produkcji rolnej – na przykład zespół szklarni lub towarowa pasieka – wypełnia warunki definicji zarówno gospodarstwa rolnego, jak i przedsiębiorstwa. Jednak jednocześnie zauważyć należy, iż nie jest to pogląd powszechnie podzielany. Wobec powyższego, konieczna jest zmiana w tym zakresie definicji gospodarstwa rolnego. Definicja powinna być oparta o rodzaj prowadzonej działalności (działalność rolniczą), nie zaś grunty. Swoisty ziemiocentryzm ustawodawcy winien ustąpić nowoczesnej definicji gospodarstwa jako jednostki zajmującej się produkcją rolną.

Odrębną, wielokrotnie poruszaną kwestią jest oparcie definicji gospodarstwa rolnego w ustawach podatkowych dotyczących obrotu cywilnoprawnego (ustawa o podatku od spadków i darowizn, ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych) na definicji z ustawy o podatku rolnym, której podstawowym i jedynym składnikiem jest grunt rolny. W ten sposób, po pierwsze, stwarza się mnóstwo problemów interpretacyjnych dotyczących miejsca części składowych, przynależności itd. w ramach owych ustaw. Po drugie, eliminuje się możliwość zastosowania korzystnych podatkowo skutków rozwiązań dotyczących gospodarstw rolnych przez jednostki prowadzące działalność rolniczą w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej, ale nieposiadających owej wymaganej wielkości 1 ha użytków rolnych (1 ha przeliczeniowego).

Zasadniczym składnikiem definicji z kodeksu cywilnego, jak i z ustawy o podatku rolnym, są użytki rolne. W przypadku podatku rolnego są to wyłącznie grunty. Definicja z ustawy o podatku rolnym nie budzi wątpliwości, jeżeli stosowana jest w ramach regulacji dotyczącej podatku rolnego. Jednak inne regulacje podatkowe również się do niej odwołują. A ponieważ definicja została stworzona do innych celów niż obrót, tworzy to sytuację generującą problemy i niejasności interpretacyjne. Zarówno ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, ustawa o podatku od spadków i darowizn, jak i ustawa o podatku od towarów i usług są to regulacje dotyczące obrotu gospodarstwami rolnymi, zaś definicja zawarta w ustawie o podatku rolnym, zawierająca jeden składnik gospodarstwa rolnego (grunty), nie jest do takiego celu właściwa. W przypadku jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej tym bardziej jest to widoczne, gdyż ich aktywność gospodarcza nie jest oparta o czynnik ziemi. Konieczne jest zastąpienie we wspomnianych ustawach podatkowych definicji z ustawy o podatku rolnym definicją stworzoną dla potrzeb obrotu znajdującą się w kodeksie cywilnym.

W przypadku rolniczych jednostek wytwórczych prowadzących działalność obejmującą działy specjalne produkcji rolnej mamy do czynienia ze specyficzną, ale nie-

wątpliwie produkcją rolną. Spośród czterech czynników tworzących gospodarstwo rolne jeden może budzić wątpliwości, jeżeli chodzi o składnik jednostki prowadzącej działalność specjalistyczną. Tym czynnikiem jest ziemia. Grunt rolny nie jest w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej niezbędnym czynnikiem produkcji, ale poprzez czynnik ziemi rozumieć należy również wszelkie czynniki związane z procesami biologicznymi i siłami przyrody. Przy takiej kwalifikacji nie ma wątpliwości, iż jednostkę produkcyjną w postaci działu specjalnego produkcji rolnej należy określić z punktu widzenia ekonomii jako gospodarstwo rolne.

Przy pewnych rodzajach produkcji, niezależnych od sił przyrody, od warunków atmosferycznych, od specyficznej roli gleby jako podstawowego środka produkcji budzi wątpliwości również ekonomiczna kwalifikacja takiej działalności jako gospodarstwa rolnego. Jeżeli mamy do czynienia z wyraźnym uniezależnieniem produkcji od czynników przypadkowych, z jej powtarzalnością, z uniezależnieniem od użytków rolnych, od warunków pogodowych, różnice między produkcją przemysłową a rolniczą ulegają zatarciu.

Przedsiębiorstwo przetwórstwa spożywczego, produkujące wino czy sery nie różni się tak naprawdę od hodowli pieczarek. Dojrzewanie serów wymaga czasu oraz procesów biologicznych, podobnie jest z pieczarkami. Różnice między działalnością rolniczą a nierolniczą z pewnością będą się zacierały. Hodowle roślin *in vitro*, będące sterylnymi laboratoriami, z pewnością więcej mają wspólnego z produkcją zegarków niż z uprawą ziemniaków. Wysoko wyspecjalizowanej biotechnologii bliżej jest do produkcji leków niż do chowu świń. Produkcja drożdży należy do działalności przemysłowej – choć drożdże są grzybami, więc uznać należałoby, że mamy do czynienia z produkcją grzybów. Z pewnością mamy do czynienia z zatarciem się granic między działalnością produkcyjną w przemyśle rozumianym tradycyjnie a wyspecjalizowanymi działami rolnictwa.

Do prowadzenia pasieki nie jest potrzebny grunt rolny jako bezpośredni czynnik produkcji, choć ule oczywiście muszą stać na jakimś gruncie. Jednak przede wszystkim wykorzystuje się przy produkcji miodu żywe organizmy, które poprzez zbieranie nektaru tworzą jeden z najbardziej wartościowych biologicznie produktów na świecie. Hodowla jedwabników, produkcja grzybów – związek z siłami przyrody takiej działalności nie może być kwestionowany. Choć jednocześnie procesy biologiczne są coraz bardziej kontrolowane, wymagają często specjalistycznego sprzętu, pomieszczeń, technologii. Tego rodzaju produkcja zbliża się powoli do produkcji przemysłowej. Dotyczy to całego rolnictwa. Coraz bardziej działalność rolnicza przypomina działalność przemysłową. Coraz mniej uzasadnione jest rozróżnienie kodeksowe

na przedsiębiorstwo i gospodarstwo rolne. Pojęcie przedsiębiorstwa rolnego jest potrzebne do ujęcia tej sfery produkcji w ramy podobne jak przedsiębiorców.¹⁰

Regulacji prawnej wymaga ujęcie przedsiębiorstwa rolnego i adekwatne jego odniesienie w stosunku do pojęcia przedsiębiorstwa. Należy definicje gospodarstwa rolnego oprzeć na pojęciu działalności rolniczej. Natomiast jednostki prowadzące towarową produkcję rolną należy określić, w przepisach prawa, tak jak jest to obecnie określane w naukach ekonomicznych, jako przedsiębiorstwa rolne.

Rolnictwo w Polsce podlega procesom polaryzacji. Dostrzec można kształtowanie się trzech sektorów: rolnictwa komercyjnego, zrównoważonego rolnictwa wielofunkcyjnego i rolnictwa socjalnego.¹¹ Pierwszy sektor¹² – rolnictwo wysokotowarowe i skomercjalizowane, to wielkoobszarowe gospodarstwa wyrosłe z byłego sektora PGR, duże, wyspecjalizowane gospodarstwa rodzinne oraz różne formy rolnictwa korporacyjnego. Sektor ten, poprzez swoją charakterystykę oraz powiązania z zakładami przetwórczymi zbliżał się będzie do produkcji wielkoprzemysłowej.

Drugi sektor to typowe rodzinne rolnictwo wielofunkcyjne, które stanowi podstawę żywotności wsi jako tkanki społecznej, podtrzymywania jej wartości kulturowych oraz zapewni właściwą jakość żywności. Istotne są krajobrazowe, ekologiczne i społeczne funkcje tego sektora.

Trzeci sektor to gospodarstwa niewielkie, mające charakter socjalny, nie produkujące na rynek, tylko na potrzeby właścicieli. Z reguły praca w takich gospodarstwach stanowi zajęcie dodatkowe, uzupełniające dochody z innych tytułów. Do tej grupy zaliczyć można również prowadzone w niewielkiej skali gospodarstwa ekologiczne i hobbystyczne. Za ochroną tego sektora przemawia trudna sytuacja na rynku pracy, rola socjalna tego rodzaju gospodarstw oraz czynniki związane z rozwojem niewielkiej skali produkcji jako uzupełnienie dochodów z rynku pracy oraz w celach zarobkowo-hobbystycznych.

Działy specjalne produkcji rolnej, co widać coraz wyraźniej, zdywersyfikują się w kierunku rozwoju pierwszej i trzeciej grupy. Z reguły nie stanowią one podstawy gospodarstw rodzinnych – ale albo stanowią sposób na uzyskanie dodatkowego źródła dochodu, na przykład hodowle psów czy kotów rasowych, czy też stadniny koni,

10 E. Wieczorek, *Komentarz do art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej* (w:) A. Powałowski, (red.) *Komentarz do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, Lex 2007: *W praktyce coraz więcej gospodarstw rolnych prowadzonych jest w sposób przemysłowy, co rodzi wątpliwości dotyczące ratio legis całościowego wyłączenia wskazanych ustawą przedsięwzięć niezależnie od rozmiarów prowadzonej działalności. Wydaje się, że w celu ograniczenia wyłączenia ustawodawca powinien posłużyć się kryterium tych rozmiarów, nawiązując choćby do instytucji mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców, o których mowa w rozdziale 7 ustawy. De lege lata brak takiej dyferencjacji, w związku z czym rozmiar prowadzonej działalności pozbawiony jest doniosłości prawnej.*

11 M. Adamowicz, *Zjawiska i procesy globalne a rozwój wsi i rolnictwa w Polsce* (w:), J. W. Wilkin (red.), *Polska wieś 2025. Wizja rozwoju*, Warszawa 2002, s. 119–126,

12 Podział za M. Adamowicz, *Teoretyczne uwarunkowania rozwoju rolnictwa z uwzględnieniem procesów globalizacji i międzynarodowej integracji*, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G” 2008, t. 94, z. 2, s. 49–63.

albo są wielkotowarowymi przedsiębiorstwami, przede wszystkim w branży drobiarskiej i w chowie zwierząt futerkowych.

Prawo powinno nadążać za zmianami gospodarczymi. W Polsce powstała grupa silnych gospodarczo jednostek produkcyjnych zajmujących się produkcją rolną, w tym działalnością wytwórczą w ramach działów specjalnych produkcji rolnej. Wprowadzenie do prawa polskiego pojęcia przedsiębiorstwa rolnego pozwoli na pełniejsze uregulowanie sytuacji prawnej takich jednostek i umożliwienie im uczestnictwa w obrocie gospodarczym na podobnych zasadach jak przedsiębiorstwa nierolnicze. Między innymi pozwoli to na uregulowanie dokonywania czynności prawnych mających za przedmiot zespół składników zorganizowany do prowadzenia określonej działalności. Obecny stan prawny w tym zakresie nie jest precyzyjny. Wprowadzenie pojęcia przedsiębiorstwa rolnego pozwoli również na nadanie podmiotowi prowadzącemu taką jednostkę statusu przedsiębiorcy i umożliwienie przez to uczestnictwa w regulacjach prawnych przeznaczonych dla profesjonalnego obrotu. Przede wszystkim chodzi o możliwość poddania się procedurom upadłościowym oraz postępowaniu naprawczemu.

W przypadku gospodarstw socjalnych konieczne są ułatwienia w ich funkcjonowaniu, zrozumiałe jest niepoddawanie ich zasadom obowiązującym przedsiębiorców. Jednak w przypadku działalności w ramach profesjonalnego obrotu gospodarczego brak jest powodów, dla których takie podmioty miałyby być wyłączone z podstawowych rygorów działalności gospodarczej.

Jeżeli jako wyróżnik ekonomicznego pojęcia gospodarstwa rolnego przyjmujemy grunty rolne, działy specjalne nie mieszczą się w tym pojęciu. Jednak jeżeli przyjmujemy specyfikę produkcji – podstawą produkcji jest cykl biologiczny – to jednostki organizacyjne prowadzące działy specjalne w pełni odnajdą się w tak rozumianej definicji. Jeżeli za wyróżnik przedsiębiorstwa rolnego przyjmujemy towarową produkcję rolną, zdecydowana większość jednostek prowadzących działalność w analizowanym obszarze znajdzie się w zakresie tego pojęcia. W pełni należy zgodzić się z A. Stelmachowskim, iż trzeba odejść od swoistego „ziemiocentryzmu” wiążącego prawa i obowiązki właściciela z posiadaniem ziemi. W miarę bowiem unowocześniania gospodarki rolnej znaczenie ziemi relatywnie maleje, rośnie natomiast znaczenie czynnika kapitałowego oraz powiązań rolnictwa ze światem zewnętrznym, z innymi gałęziami gospodarki narodowej.¹³

5. Uwagi końcowe

Rolnictwo jest szczególną gałęzią gospodarki. Dobra publiczne, takie jak tkanka społeczna, wartości krajobrazowe, ekologiczne, warte są określonej kontrybucji finansowej ze strony reszty społeczeństwa. Często zapomina się o tym aspekcie w kontek-

13 Tak A. Stelmachowski, (w:) A. Stelmachowski i P. Czechowski (red.), *Ewolucja pozycji właściciela indywidualnego gospodarstwa rolnego w PRL*, Warszawa 1989.

ście postulatów zrównania działalności rolniczej z pozarolniczą¹⁴. Jednak w przypadku niektórych działów specjalnych produkcji rolnej zauważyć należy, iż znajdują się one bardzo blisko działalności pozarolniczej. Jednostki prowadzące taką działalność, jak chów zwierząt futerkowych, czy też fermowy chów drobiu, są to często wielkie przedsiębiorstwa, oparte na najmniejszej sile roboczej, nieróżniące się co do metod organizacji pracy, sprzedaży od typowego dużego przedsiębiorstwa pozarolniczego. Poddawanie takiej działalności uprzywilejowanym regułom nie ma uzasadnienia.

Z drugiej strony, pewne rodzaje działalności wymagają specjalnego wsparcia. Najważniejszym przykładem w tym zakresie jest pszczelarstwo. Znaczenie pszczół przede wszystkim jako zapyłaczy jest nie do przecenienia. System podatkowy może mieć również znaczenie przy próbie wprowadzenia nieistniejących obecnie w Polsce rodzajów działalności, takich jak jedwabnictwo i hodowla entomofagów. Należy to uwzględnić przy konstrukcji nowych zasad opodatkowania rolnictwa.

Przed rolnictwem polskim nadal daleka droga do osiągnięcia wydajności takiej, jak w krajach wysoko rozwiniętych. Podstawowym atutem są nadal bardzo wysokie zasoby siły roboczej, jednak, na skutek ich niewłaściwego wykorzystania poziom wydajności pracy jest niski. Również zasoby ziemi stawiają Polskę w dobrej sytuacji w stosunku do krajów Unii Europejskiej. Jednak poziom intensywności produkcji, zarówno zwierzęcej, jak i roślinnej nadal znacznie odstaje od poziomu takich krajów jak Niemcy, Francja czy Wielka Brytania.¹⁵ Siłą polskiego rolnictwa może być wyspecjalizowana produkcja rolna – sadownictwo, uprawy pod szkłem, pieczarkarstwo, uprawa roślin *in vitro*. W tych dziedzinach szybko nadrabiamy zaległości i dorównujemy czołwce europejskiej.

Podstawą polityki rolnej w Polsce mogłaby być koncepcja gospodarstwa rodzinnego, ale pod warunkiem stworzenia systemu, w którym rzeczywiście gospodarstwo rodzinne będzie pojęciem centralnym. W koncepcji gospodarstwa rodzinnego mieści się również działalność w ramach działów specjalnych produkcji rolnej. Jednak tu wymogi winny być związane przede wszystkim z gospodarką rynkową. Działy specjalne z natury swojej produkują na rynek, są nastawione na towarową produkcję rolną. Konsekwencją tego winno być takie określenie wielkości produkcji, aby możliwe było utrzymanie się z niej.

Pracę można by zakończyć tezą, iż pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej nie jest potrzebne. Zastąpić je powinno szerokie ujęcie pojęcia działalności rolniczej. Jednak również można stwierdzić, iż obecna regulacja, obowiązująca w tym zakresie jest zdecydowanie bardziej właściwa niż regulacja typowej działalności rolniczej.

14 O celach ustawodawstwa dotyczącego rolnictwa na poziomie zasad prawa rolnego zob. R. Budzinowski, *Zasady ogólne...*, s. 225 i n.; zob. również P. Czechowski, *Zasady prawa rolnego – stabilizacja czy ewolucja*, „Studia Iuridica Agraria” 2011, t. IX, s. 107–115.

15 Zob. W. Ziętara, *Wewnętrzne uwarunkowania rozwoju polskiego rolnictwa*, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G” 2008, t. 94, z. 2, s. 80–94.

Działy specjalne produkcji rolnej, po głębokiej analizie ich funkcjonowania, winny wyznaczyć kierunek reformy polskiego systemu podatkowego w rolnictwie. Dalszych prac wymaga, w oparciu przede wszystkim o doświadczenia innych krajów, doprecyzowanie terminu *działalność rolnicza*, jednak to zdecydowanie przerasta ramy niniejszego opracowania.¹⁶

16 R. Budzinowski, *O potrzebie refleksji teoretycznej w prawie rolnym*, „Studia Iuridica Agraria” 2005, t. V, s. 19: *Rolnictwo „bez ziemi” zrodziło potrzebę określenia tego, co „rolne”, już bez odwoływania się do związku procesów wytwórczych z wykorzystaniem gruntu.*

Wykaz literatury powoływanej w pracy

- Ablewicz J., Prawo gospodarcze publiczne, Warszawa 2010
- Adamowicz M. (red.), Ubezpieczenia społeczne. Wieś i rolnictwo, Warszawa 2002
- Adamowicz M., Teoretyczne uwarunkowania rozwoju rolnictwa z uwzględnieniem procesów globalizacji i międzynarodowej integracji, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G” 2008, t. 94, z. 2
- Adamowicz M., Zjawiska i procesy globalne a rozwój wsi i rolnictwa w Polsce, (w:) Polska wieś 2025. Wizja rozwoju, J.W. Wilkin (red.), Warszawa 2002
- Adamowski Z., Podstawy ekonomiki i organizacji przedsiębiorstw rolnych, Warszawa 1983
- Adaszkiwicz G., Podatek dochodowy członków spółdzielni, „Przegląd Podatkowy” 1995, nr 2
- Allerhand M., Kodeks handlowy. Komentarz, Lwów 1934
- Appelhof A., Worms Eat My Garbage, Kalamazoo, Michigan 1982
- Arystoteles, Historia Animalium, Electronic Text Center, University of Virginia Library, <http://etext.lib.virginia.edu>
- Augustyniak-Kram A., Organizmy pożyteczne w strategiach biologicznego zwalczania – grzyby owadobójcze, „Studia Ecologiae et Bioeticae” 2010, nr 8(1)
- Babiarz S., Spadek i darowizna w prawie cywilnym i prawie podatkowym, Warszawa 2010
- Babiarz S., Mariański A., Nykiel W., Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn, Warszawa 2010
- Banaszak J., Pszczoły i zapylenie roślin, Poznań 1987
- Baraniak P., Glosa do wyroku NSA z dnia 20 czerwca 2008 r. II FSK 183/07, PP 2008, nr 10
- Bartosiewicz A., Kubacki R., VAT. Komentarz, Warszawa 2009
- Bartosiewicz A., Kubacki R., PIT. Komentarz, Warszawa 2010
- Bednarek M., Mienie. Komentarz do art. 44–55(3) Kodeksu cywilnego, Kraków 1997
- Benjamin A., McCallum B., A Word without bees, London 2008
- Bielski P., Cele definiowania pojęcia gospodarstwa rolnego w systemie prawa – uwagi z perspektywy prawa handlowego, „Rejent” 2005, nr 10
- Bielski P., Glosa do wyroku SN z dnia 29 września 2005 r., I UK 16/05, „Rejent” 2008, nr 1
- Bielski P., Spółka jawna jako forma prawna prowadzenia gospodarstwa rolnego w prawie polskim, „Prawo Spółek” 2007, nr 4
- Bieluk J., Cena żyta jako miernik wysokości podatku rolnego, „Studia Iuridica Agraria” 2000, t. I
- Bieluk J., Glosa krytyczna do wyroku NSA z dnia 20 czerwca 2008 r. II FSK 183/07, „Prawo Rolne” 2008, nr 2
- Bieluk J., Podatek od spadków i darowizn w rolnictwie, „Rejent” 2000, nr 11
- Bieluk J., Pojęcie działalności rolniczej w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych, „Przegląd Prawa Rolnego” 2009, nr 4

- Bieluk J., Łobos-Kotowska D., Ustawa o płatnościach w ramach systemów wsparcia bezpośredniego. Komentarz, Warszawa 2008
- Bieluk J., Łobos-Kotowska D., Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jako cywilnoprawna forma prowadzenia działalności rolniczej, „Studia Iuridica Agraria” 2005, t. IV
- Bierć A., Zabezpieczenie rolników indywidualnych w PRL, Warszawa 1979
- Bierć A., Zaopatrzenie emerytalne rolników indywidualnych w PRL, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1979
- Blajer P., Pojęcie rolnika indywidualnego w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego, „Studia Iuridica Agraria” 2007, t. VI
- Błaszak C. (red.), Zoologia : bezkręgowce. T. 1, Warszawa 2009
- Błażejczyk M., Stelmachowski A., Nowe zjawiska w produkcji rolniczej i pararolniczej a ustrój prawny polskiego rolnictwa, „Państwo i Prawo” 1989, nr 1
- Bobola A.M., Czy możliwa jest konkurencja na rynku ubezpieczeń społecznych dla rolników? Uwarunkowania społeczno-ekonomiczne, „Roczniki Naukowe SERiA” 2008, t. X, z. 4
- Bobola A.M., Przesłanki zmian w systemie ubezpieczenia społecznego rolników w świetle badań empirycznych, „Roczniki Naukowe SERiA” 2007, t. IX, z. 2
- Bobola A.M., Źródła finansowania rolniczych ubezpieczeń społecznych w latach 1999–2006, „Zeszyty Naukowe SGGW, Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2008, nr 65
- Borkowski G., Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn, (w:) Prawo podatkowe. Zbiór komentarzy, t. II, Warszawa 1997
- Boruszko D., Badania i ocena wartości nawozowej kompostów i wermikompostów, „Rocznik Ochrony Środowiska” 2011, t. 13
- Brylińska J., Kwiatkowska J. (red.), Zwierzęta laboratoryjne. Metody hodowli i doświadczeń, Kraków 1996
- Brzeszczyńska S., Komentarz do ustawy o opłacie skarbowej, (w:) Prawo podatkowe, Zbiór komentarzy, t. II, Warszawa 1997
- Brzeszczyńska S., Podatek od spadków i darowizn w rolnictwie, Warszawa 2005
- Brzeziński B., Podatek rolny, Warszawa-Poznań-Toruń 1988
- Brzeziński B., Kalinowski M., Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, (w:) Zbiór prawa podatkowego, t. I, Warszawa 1997
- Budzinowski R., Czynniki rozwoju prawa rolnego, (w:) S. Prutis (red.), Polskie prawo rolne u progu Unii Europejskiej, Białystok 1998
- Budzinowski R., Gospodarstwo rolne i przedsiębiorstwo rolne, (w:) Prawo rolne, P. Czechowski (red.), Warszawa 2011
- Budzinowski R., Koncepcja gospodarstwa rolnego w prawie rolnym, Poznań 1992
- Budzinowski R., O potrzebie refleksji teoretycznej w prawie rolnym, „Studia Iuridica Agraria” 2005, t. V
- Budzinowski R., Pojęcie gospodarstwa rolnego według kodeksu cywilnego (rozważania na tle art. 55(3) kc), „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1991, z. 3
- Budzinowski R., Prawne pojęcie działalności rolniczej, „Prawo i Administracja” 2003, t. II

Wykaz literatury powoływanej w pracy

- Budzinowski R., Problemy ogólne prawa rolnego. Przemiany podstaw legislacyjnych i koncepcji doktrynalnych, Poznań 2008
- Budzinowski R., Status prawny rolnika jako przedsiębiorcy (zagadnienia wybrane), „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” 2002, nr 3
- Cecot A., Polski potencjał kwiaciarski, „Hasło ogrodnicze” 2011, nr 12
- Chojak J., Kultury in vitro roślin, <http://www.e-biotechnologia.pl>
- Chustecka K., Opodatkowanie spadków i darowizn w 2002 roku, Warszawa 2002
- Chustecka K., Podatek od czynności cywilnoprawnych w 2009 roku, Warszawa 2009
- Chustecka K., Krawczyk I., Kurasz M., Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2007
- Cieślak P., Pająki ptaszniki, Warszawa 2002
- Clarke J., Mushrooms, The new superfood, <http://www.fiddlefordmushrooms.co.uk>
- Cooper T., Hart K., Baldock D., Provision of Public Goods through Agriculture in the European Union http://ec.europa.eu/agriculture/analysis/external/public-goods/report_en.pdf
- Czechowski P. (red.), Prawo rolne, Warszawa 2011
- Czechowski P., Zasady prawa rolnego – stabilizacja czy ewolucja, „Studia Iuridica Agraria” 2011, t. IX
- Czechowski P., Korzycka–Iwanow M., Prutis S., Stelmachowski A., Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej, Warszawa 1997
- Czechowski P., Niewiadomski A., Gospodarstwo rolne jako masa majątkowa, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. VIII
- Czyżewski A., Danilczuk J., Konkurencyjność polskiego rynku drobiu i jaj w wymianie z Unią Europejską, „Roczniki Naukowe SERiA” 2008, t. X, z. 4
- Daszewski K., Finansowanie systemu ubezpieczeń społecznych rolników – stan obecny i perspektywy, (w:) Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w rolnictwie, J. Jastrzębska (red.), Lublin 2003
- Delekta M., Luty J., Ubezpieczenie społeczne rolników indywidualnych, Warszawa 1986
- Dmowski S., Rudnicki S., Komentarz do kodeksu cywilnego, Warszawa 2011
- Dobra publiczne i publiczny system interwencji Raport analityczny. Paneuropejski przegląd podejścia państw członkowskich do dostarczania środowiskowych i społecznych dóbr publicznych w programach rozwoju obszarów wiejskich na lata 2007–2013, www.fapa.com.pl,
- Doliwa A., Prawo cywilne. Część ogólna. Warszawa 2004
- Domański S.R., Zabezpieczenie emerytalne rolników w świetle podziału kapitału i dochodów, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2012, nr 43
- Drygas M., Wieteska E., Nowy podatek rolniczy, „Wieś Współczesna” 1983, nr 10
- Dualski H., Gabjan J., Zmiany w podatku gruntowym, „Finanse” 1962, nr 5
- Dubert F., Skoczkowski A. (red.), Zastosowanie kultur in vitro w fizjologii roślin, Kraków 1995
- Dudar G., Etel L., Presnarowicz S., Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008

- Dziemianowicz R.I., Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa, Białystok 2007
- Dziemianowicz R.I., Podatek od wartości dodanej a rynek rolny, „Roczniki Naukowe SERiA” 2006, t. VIII, z. 2
- Dziemianowicz R.I., Specyfika konstrukcji podatku dochodowego obciążającego gospodarstwa rolne w Unii Europejskiej, „Zeszyty Naukowe SGGW. Problemy Rolnictwa Światowego” 2006, t. 15
- Dziwiński R., Ziemski P., Komentarz do art. 3 ustawy – Prawo budowlane, Lex 2006
- Edwards C.A., Bohlen P. J., Biology and Ecology of Earthworms, London 1996
- Edwards C.S., The use of earthworms in the break down and management of organic waste, (w:) Earthworm ecology, C.A. Edwards (ed.), Florida USA, 1998
- Etel L., Komentarz do ustawy o podatku rolnym, Lex 2012
- Etel L., Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2
- Etel L., Podatek od nieruchomości, Warszawa 2009
- Etel L., Podatek od nieruchomości a podatek rolny, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 4
- Etel L., Podatek rolny – czas na zmiany, (w:) Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego, Księga pamiątkowa profesora Stanisława Prutisa, Bielek J., Doliwa A., Malarewicz-Jakubów A., Mróz T. (red.), Białystok 2012
- Etel L., Podatki przychodowo–dochodowo–majątkowe, (w:) System prawa finansowego, t. 3, Prawo daninowe, L. Etel (red.), Warszawa 2010
- Etel L., Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce, Białystok 1998
- Etel L., Reforma systemu opodatkowania nieruchomości Biuro Studiów i Ekspertyz, 1999, Raport nr 155, <http://biurose.sejm.gov.pl/teksty/r-155.htm>
- Etel M., Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym, Warszawa 2012
- Filipiak T., Podatek VAT w gospodarstwach rolnych, „Roczniki Naukowe SERiA” 2009, t. IX, z. 1
- Franz J.M., Krieg A., Biologiczne zwalczanie szkodników, Warszawa 1975
- Gabriel-Węglowski M., Przestępstwa przeciwko humanitarnej ochronie zwierząt, Toruń 2008
- Gach J., Gomułowicz A., Małecki J., Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 1998
- Gajl N., Rozwój konstrukcji podatku gruntowego, „Państwo i Prawo” 1956, nr 12
- Gand M., Mądra M., Sprawiedliwość opodatkowania rolnictwa oraz możliwości zmian w tym zakresie w opinii rolników indywidualnych, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2011, nr 89
- Gilewski R., Janocha A., Tomczyk G., Wężyk S., Nowe trendy w hodowli i produkcji kur, Warszawa 2010
- Ginter A., Korzyści finansowe z tytułu podatku VAT w wybranych gospodarstwach rolnych dokonujących inwestycji EiOGŻ, „Zeszyty Naukowe SGGW” 2011, nr 92
- Głuchowski J., Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne, (w:) J. Mujżel, S. Owsiak, E. Mączyńska (red.), Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy, Warszawa 1999

Wykaz literatury powoływanej w pracy

- Gniewek E. (red.), Kodeks cywilny. Komentarz, t. I, Warszawa 2011
- Gniewek E., Prawo rzeczowe, Warszawa 1997
- Goettel A., Sprzedaż zwierzęcia a PCC. Glosa do wyroku NSA z dnia 31 maja 2011 r., II FSK 77/10, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 12
- Goettel M., Goettel A., Podatek od czynności cywilnoprawnych, Komentarz, Warszawa 2007
- Goliszek A., Kultura organizacyjna gospodarstw rolnych. Podstawy teoretyczne, „Roczniki Naukowe SERiA” 2008, t. X, z. 3
- Gomułowicz A., Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2003
- Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2002
- Goraj L., Bocian M., Osuch D., Smolik A., Parametry techniczno-ekonomiczne według grup gospodarstw rolnych uczestniczących w polskim FADN w 2008 r., Warszawa 2010
- Goraj L., Jagła W., Gospodarstwo rolne, prowadzenie działalności rolniczej a obowiązek ubezpieczenia w KRUS, „Ubezpieczenia w rolnictwie. Materiały i studia” 2005, nr 25
- Goraj L., Mańko S., Sass R., Wyszkwoka Z., Rachunkowość rolnicza, Warszawa 2004
- Górecki J., Gospodarstwo rolne jako przedmiot zastawu „Rejent” 2003, nr 4
- Górecki J., Zbycie gospodarstwa rolnego w celu zabezpieczenia wierzytelności, „Studia Iuridica Agraria” 2002, t. III
- Grela E., Faruga A. (red.), Chów drobiu, Warszawa–Rzeszów–Boguchwała 1996
- Grudzień A., Pojęcie „prowadzenie działalności rolniczej” w orzecznictwie Sądu Najwyższego, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2006, nr 29
- Gruziel K., Konsekwencje finansowe wprowadzenia podatku dochodowego w indywidualnych gospodarstwach rolniczych, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2008, nr 72
- Gruziel K., Skutki zmian w rozliczaniu podatku VAT w gospodarstwach indywidualnych, „Roczniki Naukowe SERiA” 2009, t. XI, z. 1
- Gruziel K., Stan i kierunki zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolniczych, Warszawa 2008
- Grzybowski S., System prawa cywilnego. Część ogólna, t. I, Wrocław 1974
- Grzywnowicz K., Grzyby i ludzie, czyli od etnomykologii do mykotechnologii, Lublin 2002
- Guderska J., Użytkowanie pszczół, (w:) Hodowla pszczół, Warszawa 1983
- Hanusz A., Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń rolniczych w Polsce, Lublin 1996
- Heady E.O., Ekonomika produkcji rolnej, Warszawa 1967
- Herman W., Kłoczek F., Kulikowski J. (red.), Zootechnika, t. III, Warszawa 1967
- Hermanowski K., Podstawy organizacyjno-prawne bartnictwa na Mazowszu, „Sylwan” 1969, nr 11
- Hinc P.J., Wysokość przychodów nie wpływa na sposób rozliczenia rolnika z fiskusem, „Rzeczpospolita” z 2 lipca 2007 r.

- Hinn B., Blandford D., Taxation Concessions as instrument of Agricultural Policy, The Agricultural Economics Society's 81st Annual Conference, University of Reading, United Kingdom 2007
- Hoffman W., Mudra A., Plarre W., Ogólna hodowla roślin, Warszawa 1985
- Hofmański P., Kwalifikacja prawnorzeczowa roju pszczół i ich składników według kodeksu cywilnego, „Nowe Prawo” 1986, nr 5–6
- Ionel–Mugurel Jitea, Personal Agricultural Income Taxation. A Comparative Analysis between Several New Member States, „Bulletin UASVM Horticulture” 2010, nr 67(2)
- Jabłońska L., Pozycja Polski w świecie jako producenta roślin ozdobnych, „Roczniki Naukowe SERiA” 2008, t. X, z. 4
- Jabłońska L., Oleśnicki D., Zmiany w powierzchni upraw ogrodniczych pod osłonami w Polsce w pierwszej dekadzie XXI w., „Zeszyty Naukowe SGGW. Problemy Rolnictwa Światowego” 2011, t. 11(26), z. 4
- Jagła W., Problemy ubezpieczenia społecznego rolników, ubezpieczeń rolnych i opodatkowania gospodarstw, (w:) Efektywność funkcjonowania, aktywność inwestycyjna i zdolność konkurencyjna polskich gospodarstw rolnych osób fizycznych, W. Józwiak (red.), Warszawa 2008
- Jagła W., Problemy ubezpieczenia zdrowotnego rolników, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2010, nr 39
- Jagła W., Problemy z reformą systemu ubezpieczenia społecznego rolników, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2010, nr 37
- Jagła W., 30 lat ubezpieczenia społecznego rolników – uwagi i refleksje, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2009, nr 4
- Jagła W., Wyniki Powszechnego Spisu Rolnego a zmiany w KRUS „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2011, nr 42
- Jagła W., Wyniki Powszechnego Spisu Rolnego 2010 a zmiany w KRUS, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2011, nr 39
- Janczewski S., Prawo handlowe, wekslowe i czekowe, Warszawa 1946
- Jasińska D., Obciążenie podatkowe indywidualnych gospodarstw rolnych, „Finanse” 1982, nr 3
- Jasińska D., Reforma podatku gruntowego, „Finanse” 1972, nr 7
- Jaskuła W., Głosa do uchwały SN z dnia 6 maja 2004 r., (II UZP 5/04), „Państwo i Prawo” 2006, nr 11
- Jaskuła W., Ubezpieczenie społeczne rolników po nowelizacji, Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2010, nr 37
- Jaśkiewicz J., Przeobrażenia struktury systemu podatkowego w Polsce Ludowej, „Zeszyty Naukowe Wydziału Prawa i Administracji w Gdańsku”, Gdańsk 1976
- Jeżyńska B., Producent rolny jako przedsiębiorca, Lublin 2008
- Jeżyńska B., Znaczenie gruntów rolnych w świetle nowych założeń opodatkowania rolnictwa, (w:) Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego, Księga pamiątkowa Profesora Stanisława Prutisa, Bieluk J., Doliwa A., Malarewicz–Jakubów A., Mróz T. (red.), Białystok 2012
- Jędrasik–Jankowska I., Zbieg obowiązku ubezpieczenia na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych

Wykaz literatury powoływanej w pracy

- i art. 5a ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników w orzecznictwie Sądu Najwyższego, „Studia i Analizy Sądu Najwyższego” 2007, t. I
- Johnson Reed M., Evans Jay D., Robinson Gene E., Berenbaum May R., Changes in transcript abundance relating to colony collapse disorder in honey bees (*Apis mellifera*) http://news.illinois.edu/websandthumbs/robinson,gene/0809pnas_ccd.pdf
- Jóźwiak W., Jagła W., Skutki korekty sposobu płacenia składek ubezpieczenia zdrowotnego i opodatkowania dla gospodarstwa rolnych osób fizycznych, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2012, nr 43
- Jóźwiak W., Kagan A., Gospodarstwa towarowe a gospodarstwa wielkotowarowe, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G” 2008, t. 95, z. 1
- Juszczak S., Sposoby racjonalizowania produkcji w gospodarstwie szanse i zagrożenia, „Rocznik Nauk Rolniczych. Seria G” 2009, t. 96, z. 4
- Jurcewicz A., Traktatowe podstawy unijnego prawa rolnego w świetle orzecznictwa. Zagadnienia wybrane, Warszawa 2012
- Jurcewicz A., Związki prawa żywnościowego z prawem rolnym, „Studia Iuridica Agraria” 2002, t. III
- Jurcewicz A., Popardowski P., Własność w ujęciu prawa polskiego i prawa UE, „Studia Iuridica Agraria” 2011, t. IX
- Jurcewicz A., Kozłowska B., Tomkiewicz E., Wspólna polityka rolna. Zagadnienia prawne, Warszawa 2004
- Kacymirow T., Kordasiewicz B., Zasady prawa spadkowego a podatek spadkowy, „Państwo i Prawo” 1990, nr 12
- Kaczorowski A., Jeszcze o historii emerytur rolniczych, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2009, nr 34
- Karpus K., Systemy podatków lokalnych w wybranych państwach europejskich, Toruń 2002
- Kasztelan P., Intensywność produkcji a efektywność produkcji wielkoobszarowych przedsiębiorstw rolniczych, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G” 2008, t. 95 z. 1
- Katner W.J., Komentarz do art. 55(3) kodeksu cywilnego, (w:) Kodeks Cywilny. Część ogólna. Komentarz, M. Pyziak-Szafnicka (red.), Warszawa 2009
- Katner W.J., Przedmioty stosunku cywilnoprawnego, (w:) System Prawa prywatnego, t. 1. Prawo cywilne – część ogólna, M. Safjan (red.), Warszawa 2007
- Kąkol P.T., Biologia. Kompedium, Warszawa 2007
- Kędziński A., Wybrane problemy z ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego rolników. „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2009, nr 36
- Kidyba A. (red.), Kodeks cywilny. Komentarz. T. I, Część ogólna, Warszawa 2009
- Kidyba A., Prawo handlowe, Warszawa 2008
- Kiszka J., Opodatkowanie rolnictwa podatkiem od wartości dodanej i ich implikacje dla zmian polskiej regulacji VAT, „Prawo Unii Europejskiej” 2000, nr 5
- Klat-Górska E., Pojęcie gospodarstwa rolnego w umowie sprzedaży, „Studia Prawnicze” 2000, nr 3-4
- Klepacz B., Wybrane pojęcia z zakresu organizacji gospodarstw, produkcji i pracy w rolnictwie, Warszawa 1997

- Knaflowski M. (red.), Ogólna uprawa warzyw, Poznań 2007
- Kochman J., Zarys mikologii dla fitopatologów, Warszawa 1986
- Kohutek K., Komentarz do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, LEX 2005
- Koleśnik A., Kto musi prowadzić księgi rachunkowe, „Rzeczpospolita” z 2 lipca 2007
- Konopka A., Sech W., Dziuba J., Podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, Warszawa 1992
- Korzycka-Iwanow M., Hodowla Zwierząt gospodarskich i zwalczanie chorób zwierzęcych, (w:) Prawo rolne, A. Stelmachowski (red.), Warszawa 2009
- Korzycka-Iwanow M., Prawo żywnościowe. Zarys prawa polskiego i wspólnotowego, Warszawa 2007
- Korzycka-Iwanow M., Prutis S., Stelmachowski A., Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej, Warszawa 1999
- Kosikowski C., Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011
- Kosikowski C., Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej, Warszawa 2008
- Kosikowski C., Ruśkowski E., Finanse i prawo finansowe, Warszawa 1994
- Kostecka J., Poradnik hodowcy dżdżownic, Kraków 1994
- Kostecka J., Dżdżownicowe skrzynki ekologiczne szansą na zmniejszenie ilości odpadów, (w:) Ekologia wsi, K. Kamiński (red.), Krosno 1995
- Kostecka J., Wykorzystywanie wermikultury do utylizacji odpadów organicznych w gospodarstwie wiejskim i miejskim, „Zeszyty Naukowe Akademii Rolniczej w Krakowie” 1996, nr 310 (47)
- Kostecka J., Arend A., Rozważania na temat uwarunkowań rozwoju wermikultury w warunkach polskich, „Zeszyty Problemowe Postępów Nauk Rolniczych” 2004, nr 498
- Kostecka J., Kaniuczak J., Miejsce wermikultury w gospodarstwie ekologicznym, „Zeszyty Naukowe Akademii Rolniczej w Krakowie” 2001, nr 399 (89)
- Kostecka J., Pączka G., Wykorzystywanie wermikultury do utylizacji odpadów organicznych w gospodarstwie wiejskim i miejskim, „Zeszyty Naukowe Akademii Rolniczej w Krakowie” 1996, nr 310 (47)
- Kowalska J., Pruszyński S. (red.), Metody i środki proponowane do ochrony roślin w uprawach ekologicznych, Poznań 2007
- Kozłowski Z., Kształtowanie się produkcji czystej i dochodowości w indywidualnych gospodarstwach chłopskich, „Ekonomista” 1996, nr 2
- Kozłowski Z., Niektóre zagadnienia podatku gruntowego w świetle badań ekonomiki indywidualnych gospodarstw chłopskich, „Finanse” 1995, nr 4
- Krajewska A., Podatki. Unia Europejska. Polska. Kraje nadbałtyckie, Warszawa 2004
- Krawczyk I., Głosa do uchwały NSA z dnia 17 stycznia 2011, II FPS 2/10, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 8
- Kremer E., Odpowiedzialność za zobowiązania związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, Kraków 2004
- Kremer E., Ustawowe przystąpienie do długu przez nabywcę przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego – zagadnienia wybrane, „Studia Iuridica Agraria” 2001, t. II
- Kremky J., Biologia jedwabnika morwowego, Warszawa 1966

Wykaz literatury powoływanej w pracy

- Krysiak E., Unrug-Bielawska K., Zwierzęta laboratoryjne hodowane w ośrodkach naukowych w Polsce http://www.nauka.gov.pl/fileadmin/user_upload/Nauka/krajowa_komisja_zwierzeta/20110125_wykaz_zw_laboratoryjnych_2010.pdf
- Krzywoń A., Glosa do uchwały NSA z dnia 17 stycznia 2011, II FPS 2/10, „Państwo i Prawo” 2011, nr 8
- Kubacki R., Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych 2006, Wrocław 2006
- Kułakowski O., Wasilewski J., Kurczęta brojlery, Warszawa 1980
- Kurowska T., Ekologiczna funkcja własności rolniczej, „Studia Iuridica Agraria” 2001, t. II
- Kurowska T., Gospodarstwo rodzinne czy gospodarstwo rozwojowe: dylematy wyboru (w:) Prutis S. (red.) Polskie prawo rolne u progu Unii Europejskiej, Białystok 1998
- Kurowska T., Gospodarstwo rodzinne jako przedmiot wsparcia i rozwoju obszarów wiejskich (w:) Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego, Księga pamiątkowa profesora Stanisława Prutisa, Bieluk J., Doliwa A., Małarewicz-Jakubów A., Mróz T. (red.), Białystok 2012
- Kurowska T., Gospodarstwo rodzinne w świetle art. 23 Konstytucji RP, (w:) K. Skotnicki, K. Winiarski (red.), Własność i jej ograniczenia w prawie polskim, Częstochowa 2004
- Kurowska T., Ochrona gospodarstwa rodzinnego : uwagi de lege ferenda „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. VIII
- Kurowska T., Współczesne aspekty własności rolniczej, „Studia Iuridica Agraria” 2002, t. III
- Kurowski L., O potrzebie reform w prawie podatkowym, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1956, nr 10
- Lach D.E., Zasada równego dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej, Warszawa 2011
- Leśniak G.J., Jaki PIT zapłaci producent pieczarek, „Rzeczpospolita” z dnia 8 czerwca 2010 r.
- Leśniak G.J., Wybór podatku liniowego przez rolników to fikcja, „Rzeczpospolita” z dnia 4 grudnia 2008 r.
- Lichorowicz A., Dzierżawa gruntów rolnych w ustawodawstwie krajów zachodnioeuropejskich, Warszawa-Kraków 1986
- Lichorowicz A., Glosa do Uchwały Sądu Najwyższego z dnia 7 stycznia 1992 r., III CZP 136/91, OSP 1993, nr 1
- Lichorowicz A., Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 2 czerwca 2000 r., II CKN 1067/98, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2011, nr 2
- Lichorowicz A., Gospodarstwo rolne a kodeks handlowy, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 1998, nr 7-8
- Lichorowicz A., Instrumenty oddziaływania na strukturę gruntową Polski w ustawie z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego, KPP 2004, z. 2
- Lichorowicz A., Konstytucyjne podstawy ustroju rolnego RP (w świetle art. 23 Konstytucji), „Studia Iuridica Agraria” 2000, t. I
- Lichorowicz A., O instytucji rodzinnego gospodarstwa rolnego, de lege ferenda, „Rejent” 1996, nr 7-8
- Lichorowicz A., Podstawowe założenia ustawy o przekazywaniu gospodarstw rolnych na własność państwa za rentę i spłaty pieniężne, „Nowe Prawo” 1975, nr 7-8

- Lichorowicz A., Status prawny gospodarstw rodzinnych w ustawodawstwie krajów Europy zachodniej, Białystok 2000
- Linke A., Pszczelnictwo, Poznań 1956
- Lipa J.J., Pruszyński S., Stan wykorzystania metod biologicznych w ochronie roślin w Polsce i na świecie, „Progress in Plant Protection/Postępy w Ochronie Roślin” 2010, nr 50(3)
- Lubowiecki J., Opodatkowanie rolnictwa indywidualnego, (w:) Finanse Polski Ludowej w latach 1944–1960, Warszawa 1964
- Łączyński A. (kier. zespołu), Powszechny spis rolny 2010. Charakterystyka gospodarstw rolnych, Warszawa 2012
- Łączyński A. (kier. zespołu), Powszechny spis rolny dane z wyników, Warszawa 2011
- Łobos–Kotowska D., Gospodarstwo rodzinne. Prawne formy organizacji, Sosnowiec 2006
- Łobos–Kotowska D., W sprawie pojęcia gospodarstwa rolnego w prawie handlowym, „Studia Iuridica Agraria” 2000, t. I
- Majewski J., Pszczelarstwo i jego rola dla rolnictwa polskiego, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G” 2010, t. 97, z. 4
- Majewski J., Wartość zapyłania upraw w województwie mazowieckim; próba szacunku, [sggw.pl/czasopisma/pdf/PRS_2011_T11\(26\)_z1](http://sggw.pl/czasopisma/pdf/PRS_2011_T11(26)_z1)
- Malec A., Zarys teorii definicji prawniczej, Warszawa 2000
- Maluta A., Żółwie wodno–łądowe. Hodowla i choroby, Warszawa 2000
- Małecki P., Mazurkiewicz M., CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz do art. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Warszawa 2012
- Małecki P., Mazurkiewicz M., Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Lex 2012
- Małolepszy S. (red.), Biotechnologia roślin, Warszawa 2001
- Manteuffel R., Ekonomika i organizacja gospodarstwa rolniczego, Warszawa 1984
- Marciniuk J. (red.), Podatek dochodowy od osób fizycznych 2010, Warszawa 2010
- Marciniuk J. (red.), Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, Warszawa 2007
- Marcysiak A., Wpływ płatności bezpośrednich na dochody gospodarstwa rolniczego, „Roczniki Naukowe SERIA” 2010, t. XII, z. 3
- Marek J., Krzymińska A., Rozmnażanie wegetatywne roślin ozdobnych, Poznań 2011
- Mariański A., Zwolnienie przeniesienia własności nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego od podatku od czynności cywilnoprawnych, „Rejent” 2006, nr 3
- Mariański A., Strzelec D., Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz, Gdańsk 2005
- Mariański A., Strzelec D., Wilk M., Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, Warszawa 2012
- Martinez J., Pojęcie „obszar wiejski” jako odpowiedź na wielofunkcyjność przyszłej działalności rolniczej, „Przegląd Prawa Rolnego” 2010, nr 2
- Martini J., Skorupa P., Wojda M., VAT 2010, Warszawa 2010
- Mastalski R., Prawo podatkowe, Warszawa 2009

Wykaz literatury powoływanej w pracy

- Mastalski R., Prawo podatkowe II. Część szczegółowa, Warszawa 1996
- Mastalski R., Wymiar podatków w Polsce w latach 1918–1934, „Przegląd Prawa i Administracji” 1976, t. VII
- Maszkiwicz J. (red.), Ochrona pieczarki, Warszawa 2006
- Matusiakiewicz Ł., Opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn nabycia przez osoby fizyczne własności rzeczy w drodze zapisu windykacyjnego, LEX 2011
- Michalik T., VAT. Komentarz. Warszawa 2012
- Michalski A., VAT w rolnictwie, Warszawa 2000
- Michałowski R., Normy obszarowe w obrocie nieruchomościami rolnymi, „Studia Iuridica Agraria” 2007, t. VI
- Michna W., Ubezpieczenia społeczne rolników indywidualnych w przeszłości i obecnie, „Wies i Państwo” 1993, nr 1
- Minc B.H., Przyczyny obecnych trudności w zaopatrzeniu i środki walki z tymi trudnościami, „Nowe Drogi” 1951, nr 4
- Mizerski W. (red.), Tablice biologiczne, Warszawa 2003
- Modzelewski W., Bielawna J. (red.), Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości, Warszawa 2002
- Morawski L., Wstęp do prawoznawstwa, Warszawa 1999
- Mozgawa M., Prawnokarna ochrona zwierząt, Lublin 2001
- Muller E., Loeffler W., Zarys mikologii dla przyrodników i lekarzy, Warszawa 1987
- Musiał K.J., Opodatkowanie wieczystego użytkowania gruntów w podatku od nieruchomości, czyli o złudnej autonomii prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 4
- Nadler J., Pojęcie indywidualnego gospodarstwa rolnego w prawie rolnym, Wrocław 1976
- Niedośpiął M., Glosa aprobująca do wyroku Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 25 marca 2003 r. I ACA 129/03, „Orzecznictwo Sądów Administracyjnych” 2004, nr 5
- Niespodziewański M., Podstawy hodowli i reprodukcji drobiu, (w:) Chów drobiu, E. Grela, A. Faruga (red.), Warszawa 1996
- Niżnikowski R., Kowalski Z.M., Strzelec E., Chów kóz, Warszawa 2007
- Norek E., Przedsiębiorstwo w obrocie gospodarczym, Warszawa 2007
- Nykiel W., Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 1998
- Ofiarski Z., Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2002
- Ofiarski Z., Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2001
- Ofiarski Z., Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2003
- Oleszko A., Uznanie rodzinnego gospodarstwa rolnego jako konstytucyjnej podstawy polskiego ustroju rolnego (uwagi do Konstytucji z dnia 2 kwietnia 1997 r.), „Rejent” 1997, nr 5
- Ostrowski K., Hitlerowska polityka podatkowa w Generalnym Gubernatorstwie, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace Prawnicze” 1977, nr 79

- Oszkinis K., *Storczyki*, Warszawa 2005
- Pahl B., Glosa do wyroku WSA z dnia 12 lipca 2011 r., I SA/GI 347/10, Lex 2011
- Pahl B., Glosa do wyroku WSA z dnia 10 sierpnia 2011 r., I SA/Wr 118/11, Lex 2011
- Paliwoda J., *Pozycja prawna specjalistycznych i rozwojowych indywidualnych gospodarstw rolnych w PRL*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1983
- Pawlak W., *Podstawowe kategorie pojęciowe w ustawodawstwie rolnym PRL*, „*Studia prawnicze*” 1985, z. 1–2
- Parlińska A., *Finanse systemu publicznego ubezpieczenia zdrowotnego w Polsce*, „*Roczniki Naukowe SERiA*” 2010, t. XII, z. 2
- Pastuszko R., *Gospodarstwo rolne jako przedmiot obrotu własnościowego w celu uzyskania świadczeń emerytalno-rentowych*, „*Rejent*” 2006, nr 10
- Pawluczuk E., Pawluczuk J., *Dobrotnica szklarniowa i osiec mączlikowy w walce z mączlikami, Amblyseius mckenziei*, „*Hasło ogrodnicze*” 2006, nr 2
- Pawłowska-Tyszko J. (red.), *Zmiany systemu ubezpieczeń społecznych rolników a finanse państwa*, Warszawa 2011
- Pączka G., *Możliwości pozyskiwania i wykorzystywania wermikompostu oraz biomasy dzżownic*, Rzeszów 2011
- Pelczyński M., *Zbycie przedsiębiorstwa*, Warszawa 2002
- Piasecki K., *Kodeks cywilny. Księga pierwsza. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 2003
- Piątkowski S., Siwek J., Dudziak L., Fałowski S., *Osiągnięcia, problemy produkcji i dystrybucji agrofagów w Spółdzielni Ogrodniczo-Pszczelarskiej „Ziemia Sądecka”*, „*Zeszyty Problemowe Postępów Nauk Rolniczych*” 1996, nr 393
- Pieniążek S.A. (red.), *Sadownictwo*, Warszawa 2000
- Pietrewicz M., *Opodatkowanie działów specjalnych indywidualnych gospodarstwach rolnych*, „*Finanse*” 1974, nr 12
- Pietrewicz M., *Próba oceny systemu podatkowego w rolnictwie*, „*Więś Współczesna*” 1987, nr 12
- Pietrzykowski J., *Dziedziczenie gospodarstw rolnych*, Warszawa 1965
- Podgórska J., *Nie ma jutra dla futra?*, „*Polityka*” z 22 listopada 2011
- Podstawka M., *Dylematy związane ze zmianami systemu ubezpieczenia społecznego rolników*, „*Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia*” 2011, nr 41
- Podstawka M., *Mity i prawdy o Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego*, „*Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia*” 2010, nr 37
- Podstawka M., *Ocena polityki egalitaryzmu ubezpieczeniowego w KRUS i ZUS*, „*Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia*” 2010, nr 38
- Podstawka M., *Rolnicze ubezpieczenia społeczne w Polsce oraz propozycje ich zmian*, Warszawa 1998
- Podstawka M., Gołasa P., *Ubezpieczenia społeczne i opodatkowanie działalności rolniczej, stan obecny i perspektywy zmian*, „*Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia*” 2011, nr 40
- Pogoński M., *Wykonanie niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Lex 2012

Wykaz literatury powoływanej w pracy

- Polakowski D., VAT od produktów rolnych i niskoprzetworzonej żywności wprowadzony od 4.09.2000 r., Warszawa 2000
- Popławski M., Charakter prawny instytucji zwrotu podatku, „Państwo i Prawo” 2007, nr 9
- Prabucki J., Historia pszczelarstwa, (w:) Pszczelnictwo, J. Prabucki, R. Wróblewski (red.), Wrocław 1999
- Preibisch J., Korda P., Zwierzęta laboratoryjne, Warszawa 1974
- Pribyl J., Hydroponika dla każdego, Warszawa 1990
- Prutis S., Gospodarstwo rolne. Pojęcie i jego ewolucja na tle przekształceń europejskich, (w:) P. Czechowski, M. Korzycka-Iwanow, S. Prutis, A. Stelmachowski, Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej, Warszawa 1997
- Prutis S., Kształtowanie ustroju rolnego – potrzeba nowej regulacji ustawowej, „Studia Iuridica Agraria” 2007, t. V
- Prutis S., Pozycja prawna państwowych przedsiębiorstw gospodarki rolnej. (Ewolucja rozwiązań), Białystok 1987
- Prutis S., Zespoły rolników indywidualnych (Problemy organizacyjno–prawne), Warszawa 1980
- Pszczółkowska J., Ubezpieczenia społeczne rolników – stan obecny i możliwości rozwoju, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2000, nr 2
- Ptaszyk M., Nowe zasady obrotu nieruchomościami rolnymi inter vivos, „Państwo i Prawo” 1991, z. 7
- Puślecki D., Istota i funkcje ubezpieczenia chorobowego rolników, „Przegląd Prawa Rolnego” 2012, nr 1
- Pytkowski W., Organizacja i ekonomika gospodarstw, Warszawa 1976
- Radecki W., Ustawy: o ochronie zwierząt, o doświadczeniach na zwierzętach – z komentarzem, Warszawa 2007
- Radwański Z., Prawo cywilne, Warszawa 1997
- Radzikowski K., Zakres pojęcia „działalność rolnicza” na potrzeby podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości. Glosa do wyroku WSA z dnia 4 marca 2009 r., I SA/Łd 1275/08, „Finanse Komunalne” 2009, nr 11
- Ransome H.M., The Sacred Bee in Ancient Times and Folklore, New York 2004
- Readicker–Henderson E., A short history of the Honey Bee, London 2009
- Rejman G., Ochrona prawna zwierząt, „Studia Iuridica” 2006, nr XLVI
- Rędzisz M., Dopłaty dla hodowców jedwabników, „Biuletyn Informacyjny ARR” 2007, nr 6(192)
- Roszkowski Z., Uprawa roślin, Białystok 1992
- Rozpara K., Wybrane zagadnienia prawne pszczelarstwa, Warszawa 1989
- Rudnicki S., Prawo obrotu nieruchomościami, Warszawa 1999
- Rusinek M., Komentarz do ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, Lex 2007
- Rychlik T., Kosieradzki W., Podstawowe pojęcia w ekonomice rolnictwa, Warszawa 1981

- Sakson N., Nowa ochrona pieczarki, Poznań 2012
- Sakson N., Produkcja pieczarki na podłożu fazy III, Poznań 2009
- Sasin W., VAT w rolnictwie, leśnictwie i rybołówstwie, Skierniewice 2000
- Selwa J., Stelmachowski A., Prawo rolne, Warszawa 1970
- Semkiw P., Skubisa P., Evaluation of the economical aspects of polish beekeeping, „Journal of Apicultural Science” 2010, vol. 54, nr 2
- Serwacki J., Podatek od spadków i darowizn, Komentarz, (w:) Biblioteka podatkowa, t. IV, cz. A, W. Gronowski (red.), Warszawa 1997
- Sheffield G., Practical Application of a Lifetime Study of Habits of the Most Important Animal in the World, California 1941
- Schoeser M. Silk, Yale 2007
- Sieradzka M., Komentarz do art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, Lex 2012
- Siwek P., Mikroklimat w tunelach typu igołomskiego, www.ogrodinfo.pl
- Siwek P., Warzywa pod folią i włókniną, Warszawa 2004
- Siwulski M., Czerwińska-Nowak A., Sobieralski K., Biologia i uprawa twardziaka jadalnego shiitake, Poznań 2007
- Skarżyńska A., Augustyńska-Grzymek I., Koszty jednostkowe i dochodowość produkcji rolniczej w gospodarstwach indywidualnych w 1998 roku, Warszawa 1999
- Skowrońska-Bocian E., (w:) Kodeks cywilny, T. I, Komentarz do artykułów 1-449(10), K. Pietrzykowski (red.), Warszawa 2011
- Skrzydło W., Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Kraków 2002
- Sowiński G., Wąsowski R., Chów ślimaków, Olsztyn 2000
- Sowiński T., Finanse ubezpieczeń emerytalnych, Warszawa 2009
- Stachowiak S., Ekonomia agrofirmy, Warszawa 1998
- Stańko S., Tendencje w produkcji, konsumpcji i handlu mięsem drobiowym w Polsce w latach 1990-2009, „Zeszyty Naukowe SGGW. Problemy Rolnictwa Światowego” 2011, t. XI(26)
- Stańko S., Zewnętrzne uwarunkowania rozwoju rolnictwa, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G” 2008, t. 94, z. 2
- Stefańska K., Darowizna gospodarstwa rolnego na rzecz małoletniego, (w:) Obrót nieruchomościami rolnymi w praktyce notarialnej, Kraków 1997
- Stefańska K., Gospodarstwo rodzinne jako element ustroju rolnego, „Studia Iuridica Agraria” 2002, t. III
- Stefańska K., Model indywidualnego gospodarstwa rolnego w świetle znowelizowanego kodeksu cywilnego, „Państwo i Prawo” 1992, nr 3
- Stefańska K., Pojęcie gospodarstwa rolnego w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego, „Studia Iuridica Agraria” 2005, t. V
- Stefańska K., Poszukiwanie modelu indywidualnego gospodarstwa rolnego, „Studia Iuridica Agraria” 2001, t. II
- Stefko O., Kierunki rozwoju polskiego ogrodnictwa, „Zeszyty Naukowe SGGW. Problemy Rolnictwa Światowego” 2011, t. XI (26)

Wykaz literatury powoływanej w pracy

- Stefko O., Zróżnicowanie między płynnością a wypłacalnością polskich producentów ogrodniczych na tle Unii Europejskiej, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomia i Organizacja Produkcji Żywnościowej” 2011, nr 90
- Stefko O., Zróżnicowanie w gospodarowaniu rzeczowymi składnikami majątku w polskim ogrodnictwie na tle Unii Europejskiej, „Zeszyty Naukowe SGGW. Problemy Rolnictwa Światowego” 2011, t. XI (26)
- Stefko O., Łącka I., Inwestycje w ogrodnictwie i metody oceny ich efektywności, Poznań 2009
- Stelmachowski A., Gospodarstwo rolne; pojęcie i jego ewolucja na tle przekształceń europejskich, (w:) Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej, P. Czechowski, M. Korzycka-Iwanow, S. Prutis, A. Stelmachowski (red.), Warszawa 1997
- Stelmachowski A., Kształtowanie stosunków prawnych w rolnictwie, (w:) Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej, P. Czechowski, M. Korzycka-Iwanow, S. Prutis, A. Stelmachowski (red.), Warszawa 1994
- Stelmachowski A., Problemy ludzi starych na wsi w aspekcie prawnym, „Nowe Prawo” 1972, nr 7–8
- Stelmachowski A., Zdziennicki B., Prawo rolne, wyd. II, Warszawa 1987
- Stompor-Chrzan E., Wpływ wermikompostu na zdrowotność i masę siewek roślin strączkowych, (w:) Ekologiczne i gospodarcze znaczenie dżdżownic: materiały V krajowej konferencji naukowej, Rzeszów 2006
- Strzępka J., Problematyka cywilnoprawna przenoszenia własności gospodarstwa rolnego na następcę, (w:) Obrót nieruchomościami rolnymi w praktyce notarialnej, Kraków 1997
- Szarek S., Koc G., Uwarunkowania ekonomiczne produkcji pieczarek w Polsce, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 2011, nr 3
- Szudyga K., Uprawa pieczarki, Warszawa 2005
- Szymczak M. (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1981
- Szymecka A., Przedsiębiorstwo rolne we włoskim systemie prawnym, cz. II, „Przegląd Prawa Rolnego” 2008, nr 1
- Szymecka-Wesołowska A., O potrzebie reformy systemu ubezpieczenia społecznego rolników – głos w dyskusji, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i studia” 2010, nr 36
- Świdorski J., Czy taki system emerytalny dla rolników, Warszawa 1989
- Świerczewska E., Stępińska M., Niemiec J., Chów kur, Warszawa 1999
- Tarkowski Cz., Genetyka. Hodowla roślin. Nasiennictwo, Warszawa 1984
- Taszycka M., Polskie pasy kontuszowe, Kraków 1985
- Tomalak M., Rynek biologicznych środków ochrony roślin i przepisy legislacyjne, „Progress in Plant Protection/Postępy w Ochronie Roślin” 2010, nr 50(3)
- Truskiewicz Z., Przeniesienie własności nieruchomości rolnej w świetle ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, „Rejent” 2003, nr 9–10
- Truskiewicz Z., Regulacja prawna obrotu nieruchomościami rolnymi między żyjącymi – uwagi de lege ferenda, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. VIII
- Tryfan B., Dylematy zabezpieczenia rolników na starość. Polska i Europa, Warszawa 2004

- Urban M., *Ekonomika i organizacja gospodarstw rolnych*, Warszawa 1984
- Van der Veen H.B., van der Meulen H.A.B., van Bommel K.H.M., Doorneweert B., *Exploring agricultural taxation in Europe, Taxation and Social Security in Agriculture OECD Policy Brief*, 2006 www.oecd.org OECD, (2005). *Taxation and Social Security in Agriculture*, Paris
- Vainker S., *Chinese Silk: a cultural history*, London 2004
- Wach K., *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Kraków 2006
- Wajrak A., Miliard z nerek, „Gazeta Wyborcza” z 29 października 2011 r.
- Waługa M., *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2007
- Warylewski J. (red.), *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003
- Wasilewski M., Gruzziel K., *Koncepcja i konsekwencje zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach rolniczych*, (w:) *O nowy ład podatkowy*, J. Ostaszewski (red.), Warszawa 2007
- Wasilewski M., Gruzziel K., *Podatek rolny a podatek dochodowy – konsekwencje zmian dla gospodarstw rolnych*, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G” 2008, t. 94, z. 2
- Wasilewski M., Gruzziel K., *Podatek rolny a podatek dochodowy w gospodarstwach rolniczych – konsekwencje zmian*, „Wieś i Rolnictwo” 2008, nr 2
- Wąsowicz J., *Jedwabniki*, Warszawa 1966
- Weralski M., *Współczesne systemy podatkowe*, Warszawa 1979
- Węgrzyn A., *Metodyka ewidencji i rozliczania VAT w rolnictwie*, „Roczniki Naukowe SERiA” 2007, t. IX, z. 1
- Wiatrak A.P., *Przedsiębiorstwo rolnicze – istota działania i zakres występowania*, „Roczniki Naukowe SERiA” 2006, t. VII, z. 1
- Widło J., *Rozporządzenie przedsiębiorstwem*, Kraków 2002
- Wielicki W., Baum R., *Rola kapitału oraz wartości niematerialnych i prawnych w zarządzaniu przedsiębiorstwami rolnymi*, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G” 2009, t. 4
- Wierzbowski B., *Konstytucyjne prawo do ochrony zdrowia a ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w rolnictwie*, (w:) *Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne w rolnictwie*, J. Jastrzębska (red.), Lublin 2003
- Wierzbowski B., *Prawo ubezpieczeń społecznych w przebudowie ustroju rolnego*, Toruń 1985
- Wierzbowski B., *System zabezpieczenia społecznego rolników*, Warszawa–Poznań–Toruń 1981
- Wierzbowski B., *Ubezpieczenia społeczne rolników w systemie polityki społecznej państwa wobec mieszkańców wsi*, (w:) *Ubezpieczenia społeczne. Wieś i rolnictwo*, M. Adamowicz (red.), Warszawa 2002
- Wierzbowski B., *Ubezpieczenie społeczne rolników wyrazem solidaryzmu społecznego*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie” 2000, nr 4
- Wilde J., *Gospodarka pasieczna*, (w:) *Hodowla pszczół*, J. Wilde i J. Prabucki (red.), Poznań 2008
- Wilde J., *Systematyka pszczół*, (w:) *Pszczelnictwo*, J. Prabucki (red.), Szczecin 1998

Wykaz literatury powoływanej w pracy

- Winiewska R., Obciążenia podatkowe gospodarstw chłopskich w Polsce w latach 1944–1955, Warszawa 1961
- Wiśniewski A. W., Prawo o spółkach, t. I, Warszawa 1990
- Witkowski A., Obowiązek uiszczenia podatku gruntowego w ziemiopłodach w Polsce w latach 1947–1950, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego” 2007, z. 41
- Witkowski A., Pełnomocnicy rządowi do spraw podatku gruntowego w Polsce (1947–1950), Warszawa 2009
- Witkowski A., System podatków bezpośrednich Polski międzywojennej w pierwszych latach Polski Ludowej, „Zeszyty Prawnicze Uniwersytetu im. Kardynała Wyszyńskiego w Warszawie” 2001, z. 11.3.
- Włodarz R., Ekspertyza. Działalność rolnicza prowadzona w formie działów specjalnych produkcji rolnej w aspekcie ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych, Warszawa 2009, bip.minrol.gov.pl/
- Woś A., Agrobiznes. Mikroekonomia, t. 2, Warszawa 1996
- Woś A., Polskie rolnictwo 1945–2000, Warszawa 2000
- Woś A., Społeczno–ekonomiczna stratyfikacja rolnictwa, (w:) Rolnictwo w okresie transformacji systemowej (1989–1997), A. Woś (red.), Warszawa 1998
- Wójcicki K.W., Bartnictwo w dawnej Polsce. Z dawnych dziejów i wspomnień naszego stulecia, Warszawa 1975
- Wójcik S., Przeniesienie własności nieruchomości rolnej między osobami fizycznymi w świetle zmian kodeksu cywilnego, „Nowe Prawo” 1983, z. 1.
- Zabielska D., Uwarunkowania zasad funkcjonowania podatku VAT w gospodarstwach rolnych, „Zeszyty Naukowe SGGW” 2011, nr 89
- Zapiec–Laskowska M., Kleczowski L., Opodatkowanie dochodów osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 1
- Zarychta H., System ubezpieczeń społecznych rolników, „Przegląd Ubezpieczeń Społecznych i Gospodarczych” 2000, nr 11
- Zdanowicz J., Podatek od czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2001
- Zenkter M., Kultury in vitro na przestrzeni ostatnich 50 lat, (w:) Zastosowanie kultur in vitro w fizjologii roślin, F. Dubert, A. Skoczowski (red.), Kraków 1995
- Zieliński M., Piński A., Umrzeć ze śmiechu. Przewodnik po największych polskich nonsensach prawnych, „Wprost” 2003, nr 34
- Ziętara W., Miary wielkości gospodarstw i przedsiębiorstw rolniczych, „Roczniki Nauki Rolniczych. Seria G” 2009, t. 96, z. 4
- Ziętara W., Od gospodarstwa do przedsiębiorstwa, „Roczniki Naukowe SERiA” 2008, t. X, z. 3
- Ziętara W., Tendencje i możliwości rozwoju przedsiębiorstw o różnych kierunkach produkcji, „Roczniki Naukowe SERiA” 2011, t. XIII, z. 5
- Ziętara W., Wewnętrzne uwarunkowania rozwoju polskiego rolnictwa, „Roczniki Nauk Rolniczych. Seria G” 2008, t. 94, z. 2
- Ziombra M., Bocznik, Warszawa 2000
- Zubrzycki J., VAT w rolnictwie, Wrocław 2000