

Podatek dochodowy w działalności rolniczej

1. Zagadnienia wstępne

Tematem niniejszego artykułu jest przedstawienie problemu opodatkowania działalności rolniczej podatkami dochodowymi w Polsce¹. Poza zakresem głównych rozważań pozostają problemy związane z opodatkowaniem działów specjalnych produkcji rolnej. Jest to odrębny, szeroki temat, który tutaj zostanie tylko zasygnalizowany.

Podatek dochodowy od osób fizycznych² ma bardzo szeroki zakres. Obejmuje wszelkie przychody osób fizycznych, poza zwolnionymi przez ustawodawcę. Wyjątkami od powszechności opodatkowania są m. in. dochody z rolnictwa, dochody z tytułu spadków i darowizn oraz z czynności niemogących być przedmiotem skutecznej prawnie umowy³. Podobnie szeroko określony jest przedmiot podatku dochodowego od osób prawnych⁴. 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 podobnie⁵. Jest nią dochód rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztem ich uzyskania.

W podatku dochodowym od osób fizycznych na przestrzeni lat ustawodawca konsekwentnie zawęża zakres ulg. Co więcej, brak jest zwolnień o charakterze podmiotowym. Zwolnienia o charakterze przedmiotowym mają różny charakter, związane ze szczególnym charakterem określonych przychodów – odszkodowania, ekwiwalenty; ze względami społecznymi – świadczenia rodzinne.

1 Artykuł dotyczy stanu prawnego na dzień 1 stycznia 2007 r.

2 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 z późn. zm.

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

4 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 z późn. zm.

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

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych zawiera zwolnienia o charakterze podmiotowym. Zwolnienia te dotyczą między innymi Skarbu Państwa, Narodowego Banku Polskiego, jak również Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Agencji Rynku Rolnego, Agencji Nieruchomości Rolnych⁶.

2. Wyłączenie z opodatkowania działalności rolniczej

Z opodatkowania podatkami dochodowymi wyłączone są dochody z rolnictwa. Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych jednakowo regulują kwestie opodatkowania działalności rolniczej, wyłączając ją z objęcia podatkami dochodowymi. Działalność rolnicza jest określona szeroko 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*⁷.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 obu ustaw, zasadniczo do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, nie stosuje się przepisów tychże ustaw. Definicja przytoczona powyżej nie jest pozbawiona niekonsekwencji i winna być bardziej precyzyjna, jednak praktyka jej stosowania nie budzi wątpliwości. Zauważyć jednak należy, iż ustawodawca nieprecyzyjnie posługuje się pojęciami *hodowli* i *chowu*. Są to pojęcia o zupełnie innym zakresie pojęciowym. *Hodowla* jest zespołem 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 zespół działań skierowanych

⁶ Art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁷ Art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podobnie art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

na wykorzystanie istniejących właściwości zwierząt, aby uzyskać od nich określone produkty – mięso, jaja, mleko. W zakres tego pojęcia wchodzi utrzymanie, pielęgnowanie zwierząt, ich wyżywienie i rozród. 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. Wynika to być może z pewnej tradycji językowej – mówimy z reguły *hodowla ryb*, a nie *chów ryb* jednak nie jest to sformułowanie poprawne. 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*⁸. Definicja z ustaw o podatku dochodowym zawiera też luki – 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 ryb⁹ co może z punktu widzenia klasyfikacji organizmów żywych nie jest prawidłowe, ale biorąc pod uwagę cel zwolnienia – w pełni właściwe.

Ustawodawca określa zwolnienie ze względu na przedmiot działalności, nie wiąże zwolnienia z jakimkolwiek warunkiem, na przykład z posiadaniem gospodarstwa rolnego, z prowadzeniem produkcji rolnej w ramach gospodarstwa rolnego. Wszelka działalność określona szeroką definicją jako rolnicza jest wyłączona spod przepisów ustawy. Wyjątkiem są określone w ust. 3 art. 2 obu ustaw działy specjalne produkcji rolnej, które, mimo iż ich prowadzenie jest działalnością rolniczą, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Wyliczenie szczególnych rodzajów działalności podlegających zwolnieniu – 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 zarodkowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych itd. – jest wyliczeniem przykładowym, wyliczeniem podającym rodzaje produkcji, które mogą budzić wątpliwości, jeżeli chodzi o ich zakwalifikowanie do działalności rolniczej, zaś tu jednoznacznie do takiej działalności są zaliczone.

W przypadku gdy 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 przetrzymywa-

8 Art. 2 pkt 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.

9 Por. 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 rybactwa – i dalej działalność w zakresie hodowli, chowu i odłowu raków, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

nia zakupionych roślin lub zwierząt, które muszą zostać zachowane, aby przetrzymywanie to można było uznać za działalność rolniczą w rozumieniu ustawy. I tak, obie ustawy o podatku dochodowym w taki sam sposób normują okresy przetrzymywania zakupionych roślin i zwierząt. Okresy te to: miesiąc w przypadku roślin, 16 dni w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek, 6 tygodni w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego, 2 miesiące w przypadku pozostałych zwierząt. Terminy liczy się od dnia nabycia. 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 uznana za działalność podlegającą 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 zwierząt¹⁰. 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 mamy wówczas 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 to dział specjalny produkcji rolnej¹¹.

Ustawy podatkowe z opodatkowania podatkiem dochodowym wyłączają również przychody z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach¹². W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych to wyłączenie obejmuje również przychody z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o przeznaczeniu gruntów rolnych do zalesienia.

10 Por. pismo Izby Skarbowej w Olsztynie, Ośrodek Zamiejscowy w Elblągu, Nr PM/E-4117-1/3/06 z dnia 10.04.2006 r., www.mofnet.gov.pl.

11 Zgodnie z art. 2 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, działy specjalne podlegają opodatkowaniu podatkami dochodowymi podobnie jak pozarolnicza działalność gospodarcza. W przypadku osób fizycznych mają one 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 np. M. Zapiec-Laskowska, L. Kleczkowski, Opodatkowanie dochodów osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej, *Monitor Podatkowy* 2000 r., nr 1; por. też A. Konopka, W. Sech, J. Dziuba, Podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, Warszawa 1992. Por. też wyjaśnienia Urzędu Skarbowego w Kartuzach z dn. 05.12.2005, sygn. DF/415-51/05/AJ, na stronie www.sip.mf.gov.pl

12 Art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy z 28.09.1991 r. o lasach¹³, gospodarką leśną jest działalność leśna w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów oraz realizację pozaprodukcyjnych funkcji lasu. Natomiast ustawa o przeznaczeniu gruntów rolnych do zalesiania została uchylona, więc przepis powyższy nie ma znaczenia prawnego i powinien być z ustawy usunięty¹⁴.

3. Zwolnienia w podatku dochodowym

Produkcja roślin i zwierząt oraz sprzedaż produktów rolnych wytworzonych w gospodarstwie jest działalnością rolniczą¹⁵. Wątpliwości co do uznania danej działalności za działalność rolniczą lub pozarolniczą w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych pojawić się mogą przy działalności polegającej na przetwarzaniu produktów wytwarzanych w gospodarstwach rolnych. Pojawia się pytanie, kiedy przetworzenie produktów rolnych jest jeszcze działalnością rolniczą, kiedy natomiast staje się działalnością podlegającą opodatkowaniu¹⁶. Z pewnością sprzedaż siana zebranego i wysuszonego przez rolnika czy też kapusty zebranej i zakiszonej przez rolnika nie będzie budziła wątpliwości co do uznania za działalność rolniczą, ale już na przykład konfekcjonowanie produktów rolnych czy sprzedaż zwierząt w klatkach budzi poważne wątpliwości co do klasyfikacji tego rodzaju działalności¹⁷. Wątpliwości te w dużej części wyeliminowane są dzięki zwolnieniu określonych źródeł dochodów z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Niektóre rodzaje działalności związane z rolnictwem są więc objęte podatkiem dochodowym, ale z niego zwolnione. Z podatku dochodowego od osób fizycznych zwolnione są dochody¹⁸ ze sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy lub hodowli, niestanowiących działów specjalnych produkcji rolnej, przerobionych sposobem przemysłowym, jeżeli przerób polega na kiszeniu produktów roślinnych lub przetwórstwie mleka albo uboju zwierząt rzeźnych i obróbce

13 Dz.U. z 2005 r. Nr 45, poz. 435, z późn. zm.

14 Ustawa z dnia 8 czerwca 2001 r. o przeznaczeniu gruntów rolnych do zalesienia. (Dz.U. Nr 73, poz. 764) z późn. zm., uchylona z dniem 15.01.2004 ustawą z dnia 28.11.2003 o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich ze środków pochodzących z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej (Dz.U. Nr 229, poz. 2273).

15 R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Poznań 1992, s. 110, zalicza sprzedaż produktów wytworzonych w danym gospodarstwie do czynności związanych z prowadzeniem działalności rolniczej.

16 R. Budzinowski, *op. cit.*, s. 110 i n. na tle ustawy o działalności gospodarczej wyróżniał czynności związane z przygotowaniem produktów do sprzedaży – np. porcjowanie, „zwykłe” prace związane z rolnictwem, np. młócenie zboża, tradycyjne czynności przetwórcze wykonywane w gospodarstwie rolnym, dotyczące wytworzonych w nim produktów, np. mleka na twaróg, owoców na susz.

17 Por. wyjaśnienie Urzędu Skarbowego Łódź – Widzew, sygn. IX-005/282/Z/K/06, również wyjaśnienie urzędu Skarbowego w Wieruszowie, US-I/415-3/03 (www.sip.mf.gov.pl)

18 Art. 21 ust. 1 pkt 71 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

poubojowej tych zwierząt, w tym również na rozbiorze, podziale i klasyfikacji mięsa. Zwolnione są również dochody, mogące stanowić dodatkowe źródło utrzymania rolników, ze sprzedaży surowców roślin zielarskich i ziół dziko rosnących leśnych, sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) w grupie o symbolu 01.11.91–00, jagód, owoców leśnych (PKWiU 01.13.23–00) i grzybów (PKWiU 01.12.13–00.43) – ze zbioru dokonywanego osobiście albo z udziałem członków najbliższej rodziny¹⁹.

Natomiast w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych brak jest tego rodzaju wyłączeń. Należy więc uznać, iż tego rodzaju działalność, jeżeli jest prowadzona przez osoby prawne, nie jest uważana za działalność rolniczą i podlega opodatkowaniu²⁰.

Ustawodawca zwalnia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych również inne kategorie przychodów związanych z działalnością rolniczą. Są to:

- dotacje z budżetu państwa otrzymane na dofinansowanie przedsięwzięć realizowanych w ramach Specjalnego Przedakcesyjnego Programu na Rzecz Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich (SAPARD);
- dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia lub świadczenia częściowo odpłatne, otrzymane na cele związane z działalnością rolniczą z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, od agencji rządowych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych;
- zasiłki chorobowe wypłacone na podstawie odrębnych przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników oraz ubezpieczeniu społecznym członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, spółdzielni kółek rolniczych oraz ich rodzin, w części odpowiadającej udziałowi dochodu z tytułu działalności rolniczej, z wyjątkiem polegającej na prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej, w dochodzie podzielnym spółdzielni;
- wynagrodzenia otrzymywane przez członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych z tytułu użytkowania przez spółdzielnie wniesionych wkładów gruntowych;
- dochody uzyskane z tytułu wynajmu pokoi gościnnych, w budynkach mieszkalnych położonych na terenach wiejskich w gospodarstwie rolnym, oso-

19 Art. 21 ust. 1 pkt 72 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

20 Jest to jedno z szeregu rozwiązań, czyniących działalność rolniczą w formie spółki kapitałowej dużo mniej korzystną.

bom przebywającym na wypoczynku oraz dochody uzyskane z tytułu wyżywienia tych osób, jeżeli liczba wynajmowanych pokoi nie przekracza 5²¹.

W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych katalog zwolnień jest trochę inny. Do zwolnień zalicza się przychody uzyskane w ramach programu SAPARD jak również dopłaty bezpośrednie stosowane w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej. Do tego katalogu dochodzą zwolnienia związane z przeznaczeniem dochodów z działalności pozarolniczej, oraz zwolnienie dochodów z działalności pozarolniczej i z działów specjalnych produkcji rolnej przeznaczonych 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 działalnością rolniczą²².

4. Zwolnienia dochodu z działalności pozarolniczej, jeżeli przeznaczony zostanie na działalność rolniczą

Artykuł 17 ust. 1 pkt 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje możliwość zwolnienia od podatku dochodu z działalności pozarolniczej, w tym z działów specjalnych produkcji rolnej – w części przeznaczonej 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 działalności²³.

Aby skorzystać z omawianej możliwości zwolnienia dochodów podatników, należy udokumentować poniesienie wydatków na działalność rolniczą. Podatnicy zobowiązani są prowadzić ewidencję stosownie do zasad prowadzenia rachunkowości, w sposób zapewniający ustalenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i należnego podatku.

21 Art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

22 Art. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

23 Nie dotyczy to sytuacji, gdy: 1. dochody uzyskane są z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami; zwolnieniem objęte są jednak dochody jednostek naukowych i badawczo-rozwojowych, w rozumieniu odrębnych przepisów, uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego; 2. dochody uzyskane są z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania na warunkach określonych w art. 17a–17k; 3. dochody, bez względu na czas ich osiągnięcia, wydatkowane są na inne cele niż wymienione w tych przepisach. Art. 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W przypadku gdy trudno rozdzielić ponoszone koszty na część przypadającą na działalność rolniczą – niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym i pozarolniczą – opodatkowaną podatkiem dochodowym, zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, koszty ponoszone przez podatników dzieli się na poszczególne źródła w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów. Koszty poniesione przez podatnika powinny mieć odbicie w prowadzonej przez niego rachunkowości – w rachunkach, fakturach, dowodach wewnętrznych.

Zwolnienie z podatku dochodowego dochodu uzyskanego z działalności pozarolniczej, w przypadku gdy dochód z tej działalności zostanie przeznaczony w roku podatkowym na działalność rolniczą, możliwe jest tylko wtedy, gdy udział przychodów z działalności rolniczej powiększonych o wartość zużytych do przetwórstwa rolnego i spożywczego surowców i materiałów pochodzących z własnej produkcji roślinnej i zwierzęcej, stanowi co najmniej 60% przychodu osiągniętego w roku podatkowym ze wszystkich rodzajów działalności.

Zwolnione z podatku dochodowego są również 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. Tego rodzaju rozwiązania należy ocenić zdecydowanie pozytywnie. W przypadku spółdzielni likwidują podwójne opodatkowanie: raz – zysku spółdzielni, drugi raz – wynagrodzenia członków spółdzielni. Jednak pewnym mankamentem jest nieobjęcie tego rodzaju zwolnieniem wypłat na rzecz udziałowców spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, zajmujących się działalnością rolniczą. W przypadku takich spółek, nadal utrzymuje się niezrozumiały podział na dochody spółki nieobjęte opodatkowaniem z uwagi na to, iż są to dochody z działalności rolniczej i dochody z tytułu pracy w takiej spółce oraz z tytułu dywidendy – objęte opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Ustawodawca konsekwentnie – przy założeniu zwolnienia działalności rolniczej z podatków dochodowych – powinien wprowadzić zwolnienie wszelkich dochodów z takiej działalności.

Poza tym w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych brak jest analogicznych przepisów wprowadzających zwolnienie dochodu uzyskanego z działalności pozarolniczej, w przypadku gdy dochód z tej działalności zostanie przeznaczony w roku podatkowym na działalność rolniczą. Brak jest uzasadnienia dla takiej nierówności podmiotów. W powyższym przypadku w wyraźnie korzystniejszej sytuacji są podmioty gospodarcze podlegające podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Być może ustawodawca kierował się problemami związanymi z obliczeniem procentu przychodu przeznaczonego na działalność rolniczą w przypadku osób fizycznych. Ale w przypadku prowadzenia np. księgi przychodów i roz-

chodów, a tym bardziej pełnej księgowości, jest możliwe obliczenie wysokości przychodów z działalności pozarolniczej wydatkowanych na działalność rolniczą. Osoby fizyczne przeznaczające dochody z działalności gospodarczej na prowadzone przez siebie gospodarstwo rolne, powinny korzystać z takiego samego zwolnienia tych dochodów z opodatkowania jak osoby prawne.

5. Opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej

Problem opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej to oddzielny temat wymagający obszerniejszego potraktowania. W tym miejscu należy wspomnieć, iż jest to rodzaj działalności rolniczej objęty opodatkowaniem podatkami dochodowymi. Jest to działalność rolnicza, która ze względu na swoją specyfikę nie została zwolniona z opodatkowania. 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 rolnym²⁴. Natomiast nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załącznikach do obu ustaw. Tak więc w zależności od wielkości danego rodzaju działalności, jest ona objęta opodatkowaniem lub nie. Na przykład rolnik, który chowa 90 sztuk drobiu nie będzie podatnikiem podatku dochodowego, natomiast stanie się nim przy przekroczeniu 100 sztuk drobiu.

Przychody z działów specjalnych produkcji rolnej podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych według norm szacunkowych dochodu rocznego, określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów²⁵. Podatnik będący osobą fizyczną może również wybrać opodatkowanie faktycznie uzyskanego dochodu. W przypadku osób prawnych stosujemy reguły takie jak przy innego rodzaju przychodach, czyli opodatkowanie rzeczywistego wyniku finansowego.

6. Zryczałtowane formy opodatkowania przychodów związanych z działalnością rolniczą

Niektóre źródła przychodu związane z działalnością rolniczą są opodatkowane w formie ryczałtu od przychodów²⁶. Osoby fizyczne osiągające przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej mogą opłacać zryczałtowany podatek dochodo-

24 Art. 2 ust. 3 zarówno ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i ustawy o podatku od osób prawnych.

25 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 września 2006 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz.U. Nr 181, poz. 1329).

26 Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.).

wy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych bądź karty podatkowej. Podstawowe stawki ryczałtu to 20%, 17%, 8,5%, 5,5% i 3,0%. Stawką 3% opodatkowane są przychody z działalności rybaków morskich i zalewowych w zakresie sprzedaży ryb i innych surowców pochodzących z własnych połowów, z wyjątkiem sprzedaży konserw oraz przerw z ryb i innych surowców z połowów,

Opodatkowaniu w formie karty podatkowej podlegają przychody ze sprzedaży piasku, żwiru, kamieni, glinki, torfu i innych minerałów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Działalność ta jest opodatkowana określoną kwotą w zależności od liczby mieszkańców w miejscowościach, w których są one wykonywane. W ten sposób opodatkowane są usługi polegające na przewozie mleka do punktów skupu, zrywce i wywózce drewna z lasu do punktów przeładunkowych oraz sprzedaż piasku, żwiru, kamieni, glinki, torfu i innych minerałów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego

7. Opodatkowanie przychodów z dzierżawy

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, za przychody uważane są przychody z dzierżawy, poddzierżawy działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej²⁷. W związku z powyższym uznać należy, iż dochody z dzierżawy gospodarstwa rolnego lub jego składników nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, chyba że gospodarstwo rolne lub jego składniki przeznaczone będą na cele nierolnicze lub na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. Dochody z dzierżawy działów specjalnych produkcji rolnej podlegają opodatkowaniu bezwarunkowo.

Zgodnie z art. 2 ust. 4 obu ustaw, ilekroć w ustawie jest mowa o gospodarstwie rolnym, oznacza to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym²⁸. Przypomnieć należy, iż według przepisów 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 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*²⁹.

Przepis ten rodzi poważne konsekwencje, jeżeli chodzi o opodatkowanie dzierżawy. Zgodnie z przytoczoną wyżej definicją, składniki gospodarstwa rolnego to

27 Art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

28 Zgodnie z ustawą z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jednolity Dz.U. z 2006 r., Nr 136, poz. 969 z późn. zm.

29 Art. 1 i 2 ustawy o podatku rolnym.

wyłącznie grunty. Natomiast umowa dzierżawy gospodarstwa rolnego – konstrukcja cywilistyczna – obejmowała będzie z reguły też inne składniki gospodarstwa. Przypomnijmy też, iż zgodnie z definicją z kodeksu cywilnego, gospodarstwo rolne – art. 55(3) to *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*.

W związku z tym zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dzierżawy gospodarstwa rolnego obejmowało będzie wyłącznie grunty. Jeżeli np. w skład gospodarstwa wchodzi budynki, maszyny itd., to dzierżawa tych składników nie będzie zwolniona z opodatkowania. Ustawodawca użył do określenia zakresu przedmiotowego umowy definicji z ustawy podatkowej, natomiast zdecydowanie właściwsze byłoby odwołanie się do cywilistycznej konstrukcji gospodarstwa rolnego. Dzierżawa gospodarstwa rolnego grozi więc konsekwencjami podatkowymi związanymi z uznaniem, że na przykład część czynszu dzierżawanego należna jest za budynki i maszyny i ta część nie podlega zwolnieniu z opodatkowania.

Brak odpowiednika przepisu zwalniającego dochody z dzierżawy z opodatkowania w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych powoduje, że dochody takie uzyskiwane przez osoby prawne będą opodatkowane.

8. Przychody ze sprzedaży gospodarstw rolnych

Zgodnie 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i z art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wolne od podatku dochodowego są przychody z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Zwolnienie nie dotyczy przychodu uzyskanego ze sprzedaży gruntów, które w związku z tą sprzedażą utraciły charakter rolny lub leśny.

Tak jak przy dzierżawie, mamy do czynienia z zastosowaniem definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym do konstrukcji cywilistycznej – umowy sprzedaży. I tak jak przy dzierżawie rodzi to szereg niekorzystnych, zwiększających opodatkowanie, skutków dla rolników. Zastosowanie definicji z ustawy o podatku rolnym to ciekawy zabieg ustawodawcy, mający na celu zwiększenie dochodów budżetowych.

Odwołanie to zawęziło stosowanie zwolnienia wyłącznie do składników gospodarstwa rolnego zawartych w definicji z ustawy o podatku rolnym, czyli wyłącznie do gruntów, które spełniają określone tam warunki. Ze zwolnienia wyłączono wszelkie składniki gospodarstwa rolnego – zgodnie z definicją cywilistyczną – oprócz gruntów. Wyłączono więc budynki, inwentarz żywy i martwy, prawa zwią-

zane z gospodarstwem itd. Zwolnieniu nie podlegają więc często najwartościowsze często składniki gospodarstwa – budynki, maszyny itd. W przypadku nabycia gospodarstwa rolnego, zwolnienie obejmuje jedynie jeden, często niewiele wart w stosunku do pozostałych składnik – grunty. Oczywiście, rozwiązanie to jest korzystne z punktu widzenia maksymalizacji dochodów budżetu państwa, jednak jeżeli zamiarem ustawodawcy byłoby na przykład wspieranie zmian własnościowych w rolnictwie, to z pewnością regulacja nie ułatwia tego. Niezrozumiałe jest też – przy odwoływaniu się do cywilistycznej konstrukcji sprzedaży – odwoływanie się nie do definicji stworzonej dla potrzeb obrotu – definicji z kodeksu cywilnego, a do definicji, której zasadniczym celem jest określenie przedmiotu opodatkowania w podatku rolnym

Konsekwencje takiego rozwiązania są też zaskakujące z innej strony. Zwolnienie zależy nie od powierzchni gruntu sprzedawanego, ale od powierzchni gruntu będącego własnością (będącego w posiadaniu) sprzedającego. W sytuacji gdy rolnik sprzedaje grunt o powierzchni 0,9 ha przeliczeniowego, nie będąc właścicielem innych gruntów, to sprzedaż taka będzie podlegała opodatkowaniu, gdyż grunt nie będzie spełniał warunku 1 ha rzeczywistego lub przeliczeniowego, aby móc ten grunt uznać za gospodarstwo rolne. Natomiast jeżeli rolnik będzie sprzedawał tę samą działkę o powierzchni 0,9 ha³⁰, będąc właścicielem jeszcze jednej działki o powierzchni 0,2 ha, to grunty będące jego własnością będą gruntami gospodarstwa rolnego i w tym przypadku sprzedawał on będzie składnik gospodarstwa rolnego, a taka sprzedaż jest zwolniona z opodatkowania. Tego rodzaju rozwiązanie ustawowe z pewnością nie zasługuje na aprobatę.

Wnioski

Rozwiązania dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych są, jeżeli chodzi o działalność rolniczą, w dużej części zbieżne. Z zakresu obu podatków wyłączona została typowa produkcja rolna. Jednocześnie objęte opodatkowaniem są działy specjalne produkcji rolnej. Wyłączenie skonstruowane jest w sposób jasny i klarowny. Jednak na styku działalności produkcyjnej i przetwórstwa w rolnictwie pojawiają się wątpliwości co do kwalifikacji danego rodzaju działalności jako rolniczej.

Ponieważ przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, rolnicy nie składają rocznych zeznań podatkowych, nie są obowiązani wpłacać zaliczek itd. Jednocześnie nie korzystają z ulg i zwolnień przewidzianych przez ustawę.

30 Przyjmijmy uproszczone założenie, że hektar rzeczywisty równa się hektarowi przeliczeniowemu. Należy zauważyć, iż przekroczenie zarówno rzeczywistej powierzchni, jak i przeliczeniowej powyżej 1 ha pozwala na uznanie danego gruntu za składnik gospodarstwa rolnego.

Rolnik ma niewielkie możliwości uwzględniania kosztów działalności przy obciążeniach podatkowych. Jedyną instytucją w tym zakresie jest mało elastyczna, zawężona przedmiotowo i co do wysokości, ulga inwestycyjna w podatku rolnym. Brak jest mechanizmów pozwalających na kształtowanie wysokości obciążeń podatkowych w zależności od określonych zdarzeń. Opodatkowanie rolnictwa nie zna pojęcia kosztów uzyskania przychodów, nie ma możliwości amortyzacji itd. Oczywiście łączy się to również z brakiem obowiązku prowadzenia ewidencji dla celów podatkowych.

Mechanizm obosiecznego działania nieopodatkowania rolnictwa podatkiem dochodowym widać najlepiej na przykładzie kredytów. Rolnik, biorąc kredyty, nie może odsetek od tych kredytów wpisywać w koszty działalności. W ten sposób koszty kredytu w przypadku osoby fizycznej są wyższe od kosztów kredytu zaciągniętego przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą o 19, 30 lub 40%, gdyż osoba prowadząca działalność gospodarczą zalicza odsetki w koszty, pomniejszając w ten sposób dochód do opodatkowania. W przypadku osób prawnych, koszt kredytu maleje o stawkę podatku dochodowego od osób prawnych. Rolnik, biorąc kredyt na normalnych, komercyjnych warunkach, płaci więc o wiele wyższe odsetki niż podmiot gospodarczy opodatkowany na normalnych zasadach³¹.

Na wyłączenie rolnictwa z systemu opodatkowania podatkiem dochodowym należy patrzeć w kontekście funkcjonowania całości systemu opodatkowania rolnictwa. Podatek dochodowy jest stosunkowo sprawiedliwym sposobem rozłożenia ciężaru utrzymania państwa na podatników. Jednocześnie podatek rolny nie jest obciążeniem wysokim, choć jego wysokość może być porównywalna z wysokością podatku zryczałtowanego.

Zwolnienie działalności rolniczej z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych jest skonstruowane konsekwentnie i w sposób niebudzący większych wątpliwości interpretacyjnych. Jednak konstrukcja zwolnienia powoduje, iż rolnicy, chcąc założyć spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółkę akcyjną, mimo zwolnienia spółki z podatku dochodowego, muszą liczyć się z tym, iż zostaną obciążeni podatkiem od dochodów uzyskiwanych ze spółki. W ten sposób, w obecnym stanie prawnym, znacznie ogranicza się, a nawet uniemożliwia rozwój działalności rolniczej w formie spółek prawa handlowego³². Również opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej wyraźnie preferuje osoby fizyczne, które mają wybór: czy rozliczać się z podatku za pomocą norm szacunko-

31 Oczywiście pod warunkiem, że podmiot gospodarczy ma dochód, który może zmniejszyć poprzez uwzględnienie w kosztach działalności odsetek, zaś rolnik ma możliwości uzyskania kredytu preferencyjnego m. in. dzięki działalności Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa.

32 Oczywiście, opodatkowanie dochodów to nie jedyny argument, który przemawia przeciwko prowadzeniu działalności rolniczej w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej. Jest to również konieczność prowadzenia pełnej księgowości, sformalizowanie działania spółki, szczególnie w przypadku spółki akcyjnej. Jednak mimo to, spółki zajmujące się działalnością rolniczą pojawiają się coraz częściej w polskiej rzeczywistości gospodarczej.

wych dochodu czy według rzeczywistych dochodów? Osoby prawne nie mają możliwości stosowania norm szacunkowych dochodu.

Odrębną kwestią jest wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie. Nie musi to oznaczać rewolucji w opodatkowaniu rolnictwa w Polsce, gdyż w większości krajów Unii Europejskiej działalność rolnicza poprzez różne mechanizmy jest zwolniona z opodatkowania³³. Uznać jednak należy, iż wprowadzenie podatku dochodowego jest w rolnictwie polskim w dłuższym okresie czasu koniecznością, m. in. ze względu na postulat jednolitości systemu podatkowego i na istniejące archaiczne rozwiązania (podatek rolny).

33 Por. m.in. N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Warszawa 1996, s. 38 i n.; H. Litwińczuk, *Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1995, s. 8 i n.