

JERZY BIELUK

Opodatkowanie przetwarzania produktów roślinnych i zwierzęcych przez rolnika

1. Zagadnienia wstępne

Podatek dochodowy od osób fizycznych¹ ma bardzo szeroki zakres. Obejmuje wszelkie dochody osób fizycznych poza zwolnionymi przez ustawodawcę. Wyjątkami od zasady powszechności opodatkowania są między innymi dochody z rolnictwa, z tytułu spadków i darowizn oraz z czynności niemogących być przedmiotem skutecznej prawnie umowy². Podstawa opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób prawnych określona jest podobnie. 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 spod opodatkowania działalność rolniczą i obie, choć w różny sposób, wprowadzają opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej³. Opodatkowanie rolników indywidualnych różni się jednak od opodatkowania działalności rolniczej osób prawnych. W tym zakresie zaszły dwie poważne zmiany – od 1 stycznia 2016 roku⁴ wprowadzono zwolnienie niektórych przychodów rol-

¹ Wprowadzony ustawą z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.

² Art. 2 u.p.d.o.f. Podobnie szeroko określony jest przedmiot podatku dochodowego od osób prawnych, wprowadzonego ustawą z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm., dalej: u.p.d.o.p.), jednak ze względu na obraną problematykę publikacja koncentruje się na podatku dochodowym od osób fizycznych.

³ Szerzej: J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej. Problemy prawne*, Białystok 2013, s. 125-185.

⁴ Ustawą z 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 699 ze zm.).

ników indywidualnych związanych ze sprzedażą własnych, również przetworzonych produktów, od 1 stycznia 2017 r. ustawą z 16 listopada 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia sprzedaży żywności przez rolników⁵, dokonano w tym zakresie kolejnych zmian, wprowadzając m. in. pojęcie rolniczego handlu detalicznego⁶. Niniejszy artykuł poświęcony jest analizie zmian w opodatkowaniu podatkiem dochodowym obejmującym rolników indywidualnych.

2. Wyłączenie spod opodatkowania działalności rolniczej

Od momentu wprowadzenia podatków dochodowych do systemu podatkowego w Polsce z ich zakresu wyłączone są dochody z rolnictwa⁷. Zgodnie z art. 2 ust. 1 obu ustaw podatkowych 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 nabycia⁸.

⁵ Dz.U. z 2016 r. poz. 1961.

⁶ Art. 20 ust. 1c pkt 2 i art. 21 ust. 1 pkt 71a u.p.d.o.f.

⁷ Regulacja ta jest niezmienną od wejścia w życie obu ustaw o podatku dochodowym.

⁸ Art. 2 ust. 2 u.p.d.o.f. i podobnie art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p.

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, jak również przy określeniu granic działalności rolniczej w kontekście przetwórstwa i handlu.

Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁹ posługuje się inną definicją działalności rolniczej. Zgodnie z art. 3 tej 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 hektolitrow wina w ciągu roku gospodarczego. Od 1 stycznia 2016 r. obowiązuje też nowe wyłączenie w postaci działalności rolników w zakresie sprzedaży produktów przetworzonych, o której mowa w art. 20 ust. 1c u.p.d.o.f. Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej odwołuje się więc wprost do rozwiązań dotyczących opodatkowania działalności rolniczej.

Definicja zawarta w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej jest znacznie mniej precyzyjna od tej zawartej w u.p.d.o.f., jej znaczenie jest istotne przede wszystkim w kontekście wyłączenia rolników z obowiązków

⁹ Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tj. Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.), dalej: u.s.d.g. Szerzej o pojęciu działalności rolniczej w kontekście działalności gospodarczej zob. m. in. E. Wieczorek, *Komentarz do art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, Lex 2007; M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2012, s. 195-196; 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.

związanych z rejestracją i prowadzeniem działalności gospodarczej, jednak jej zakres nie wpływa na objęcie obowiązkiem podatkowym. W tym zakresie decydują ustawy o podatkach dochodowych. Oddzielną kwestią jest pewien chaos definicyjny związany z pojęciem działalności rolniczej¹⁰.

3. Rozszerzenie wyłączeń od 1 stycznia 2016 r.

Sprzedaż produktów rolnych przez rolników w stanie nieprzetworzonym nie podlega opodatkowaniu. Jest to działalność rolnicza wyłączona spod regulacji u.p.d.o.f. Natomiast sprzedaż przetworzonych płodów rolnych powodowała przed 1 stycznia 2016 r. objęcie rolnika obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego. Tak więc sprzedaż produktów wytworzonych przez rolnika z surowców powstałych w jego gospodarstwie rolnym, np. masła, dżemów, serów, pieczywa, wędlin itd., była opodatkowana tak, jak działalność gospodarza. Od 1 stycznia 2016 r. działalność taką wyłączono spod działania u.s.d.g. oraz wyłączono z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych¹¹. Zgodnie z dodanymi do art. 20 u.p.d.o.f. ust. 1c-1f, przychody ze sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu oraz mąki wytworzonej ze zboża pochodzącego z własnej uprawy, są uznawane za przychody z innych źródeł i nie stanowią przychodów z działalności gospodarczej¹². Regulacja ta została zmieniona od 1 stycznia 2017 r. ustawą z 16 listopada 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia sprzedaży żywności przez rolników. Zmodyfikowano warunki, jakie winny być spełnione, aby przychody z określonych rodzajów działalności przetwórczej mogły być zaliczone do przychodów z innych źródeł. Nie jest już niezbędny wymóg pochodzenia produktów wyłącznie z własnej uprawy, hodowli lub chowu. Wyraźnie też wymieniono produkty uznawane za takie, które są objęte analizowanym rozwiązaniem. Obok mąki ujęto też kaszę, płatki, otręby, oleje i soki wytworzone z surowców pochodzących z własnej uprawy (art. 20 ust. 1d u.p.d.o.f.).

Zgodnie z art. 20 ust. 1c u.p.d.o.f. opodatkowane są jako przychody z innych źródeł (zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.), przychody ze sprzedaży

¹⁰ Zob. R. Budzinowski, *Problemy ogólne prawa rolnego*, Poznań 2008, s. 194 i n.; również B. Jeżyńska, *Producent rolny jako przedsiębiorca*, Lublin 2008, s. 89 i n.

¹¹ Jednocześnie wyłączono taką działalność z obowiązku podlegania rygorom u.s.d.g.

¹² Zob. J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Legalis 2017, Komentarz do art. 20.

przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym na podstawie odrębnych przepisów, jeżeli:

- 1) sprzedaż nie jest wykonywana na rzecz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub na rzecz osób fizycznych na potrzeby prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej;
- 2) przetwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych i ich sprzedaż nie odbywa się przy zatrudnieniu osób na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze, z wyłączeniem uboju zwierząt rzeźnych i obróbki poubojowej tych zwierząt, w tym również rozbioru, podziału i klasyfikacji mięsa, przemiału zbóż, wytlóczenia oleju lub soku oraz sprzedaży podczas wystaw, festynów, targów przez rolnika prowadzącego działalność w ramach rolniczego handlu detalicznego;
- 3) sprzedaż odbywa się wyłącznie w miejscach:
 - a) w których produkty te zostały wytworzone lub
 - b) przeznaczonych do prowadzenia handlu;
- 4) jest prowadzona ewidencja sprzedaży, o której mowa w ust. 1e u.p.d.o.f., czyli prowadzona odrębnie za każdy rok podatkowy ewidencja sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych zawierająca co najmniej: numer kolejnego wpisu, datę uzyskania przychodu, kwotę przychodu, przychód narastająco od początku roku oraz ilość i rodzaj przetworzonych produktów. Dzielne przychody winny być ewidencjonowane w dniu sprzedaży. Ewidencję sprzedaży należy posiadać w miejscu sprzedaży przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych;
- 5) ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu stanowi co najmniej 50% tego produktu, z wyłączeniem wody.

Działalność tak określona nie podlega zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 71a u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem pod warunkiem, iż przychód nie przekracza kwoty 20.000 zł rocznie. W zakresie przychodów zwolnionych nie ma również konieczności prowadzenia ewidencji przychodów¹³. Powyżej

¹³ Art. 15 ust. 3 i 3a ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 2180 ze zm.).

20.000 zł natomiast sprzedaż taka jest opodatkowana niewielkim (2%¹⁴) ryczałtem¹⁵.

Zgodnie z art. 20 ust. 1ea u.p.d.o.f. w ramach rolniczego handlu detalicznego dopuszcza się sprzedaż na rzecz podmiotów, o których mowa w ust. 1c pkt 1 tego artykułu, do wysokości ilości żywności określonej w przepisach wydanych na podstawie art. 44a ust. 3 ustawy z 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia¹⁶, tj. w rozporządzeniu Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 16 grudnia 2016 r. w sprawie maksymalnej ilości żywności zbywanej w ramach rolniczego handlu detalicznego oraz zakresu i sposobu jej dokumentowania¹⁷. Rozporządzenie to dopuszcza określone ilości żywności zbywanej w ramach handlu detalicznego, odrębnie dla surowców pochodzenia niezwierzęcego, żywności pochodzenia niezwierzęcego innej niż surowce oraz żywności zawierającej jednocześnie środki spożywcze pochodzenia niezwierzęcego i produkty pochodzenia zwierzęcego, surowców pochodzenia zwierzęcego oraz produktów pochodzenia zwierzęcego innych niż surowce. Przykładowo dopuszczalne rocznie jest zbywanie maksymalnie 1400 kg produktów mięsnych, 148 200 sztuk jaj, 25 ton jabłek itd.

Zwolnienie z podatku dochodowego jest pomocą *de minimis* i ma do niej zastosowanie rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*¹⁸. Pomoc publiczna jest to zgodnie z art. 107 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹⁹ z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktacie, wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów i jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Wyłączenia z opodatkowania przychodów osiągniętych przez rolników indywidualnych z tytułu sprzedaży przetworzonych przez siebie produktów bez wątplenia stanowi uprzywilejowanie tych podmiotów na rynku, jednak w proponowanym kształcie jest zgodne z prawem unijnym.

¹⁴ Art. 12 ust. 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

¹⁵ Uzasadnienie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia sprzedaży żywności przez rolników (druk sejmowy nr 935, <http://sejm.gov.pl>) założono, iż jeżeli 10 tys. gospodarstw rolnych sprzeda produkty rolne w kwocie 20 tys. zł każde, to wpływy do budżetu państwa zmaleją o 4 mln zł rocznie (s. 7).

¹⁶ Dz.U. z 2015 r. poz. 594 ze zm.

¹⁷ Dz.U. z 2016 r. poz. 2159.

¹⁸ Dz.Urz. UE 2013 L 352, s. 1.

¹⁹ Dz.U. z 2004 r. nr 90 poz. 864/2 ze zm.

4. Uzasadnienie zmiany regulacji

Regulacja obowiązująca do 1 stycznia 2016 r. oprócz zmian związanych z wyłączeniem z opodatkowania określonych rodzajów aktywności rolników, również taką działalność wyłącza spod rygorów u.s.d.g. Powiązanie u.s.d.g. z u.p.d.o.f. ma na celu między innymi ujednoczenie pojęć. Należy pozytywnie ocenić tego rodzaju zabieg, gdyż zmniejsza możliwości różnych interpretacji tych samych stanów faktycznych²⁰. Takie rozwiązanie powoduje, iż działalność nieopodatkowana podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest jednocześnie działalnością nieobjętą rygorami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej, przewidzianymi w u.s.d.g.

Rozwiązanie prawne funkcjonujące przed 1 stycznia 2016 r. powodowało, iż powszechnie spotykana działalność rolników przerabiających własne produkty i sprzedających je konsumentom, była niezgodna z obowiązującym porządkiem prawnym. Zgodnie z uzasadnieniem ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw²¹: „projekt ustawy ma na celu umożliwienie rolnikom nieopodatkowanej i odformalizowanej produkcji i sprzedaży przetworzonych produktów rolnych (np. pieczywo, wędliny, dżemy, kompoty, sery) w niewielkim zakresie”.

W uzasadnieniu projektu ustawy trafnie naświetlono aktualną sytuację:

W obowiązującym stanie prawnym rolnicy mogą wytwarzać, a następnie sprzedawać, bez konieczności rejestrowania działalności gospodarczej i płacenia podatku dochodowego od osób fizycznych, jedynie nieprzetworzone produkty roślinne i zwierzęce. Obowiązujące przepisy nie uwzględniają potrzeb obrotu. Co za tym idzie sprzedaż przetworzonej żywności odbywa się obecnie poza legalnym obrotem, w tzw. szarej strefie. Z jednej strony występuje popyt na żywność produkowaną w tradycyjny sposób, z drugiej strony, rolnicy odpowiadają na ten popyt, sprzedając wytworzone przez siebie produkty. Skala tej produkcji jest na tyle niewielka, że rolnicy nie decydują się na wyjście z „szarej strefy” w obawie przed podatkiem dochodowym, którego zapłacenie czyniłoby ich działalność nieopłacalną. Innym czynnikiem zniechęcającym rolników jest formalizm procedur administracyjnych i podatkowych związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa. W efekcie zachowania niezgodne z prawem są stosunkowo powszechne i spotykają się z akceptacją społeczną. Rolą prawodawcy powinno być tworzenie prawa, które uwzględni istniejące stosunki społeczne. Dlatego należy prawnie usankcjonować działalność rolników²².

²⁰ We wcześniejszej wersji projektu proponowano dodanie do art. 3 u.s.d.g. ustępu 2 w brzmieniu: „przepisów ustawy nie stosuje się do działalności rolników w zakresie sprzedaży konsumentom przetworzonych osobiście lub przez domowników rolnika, w sposób inny niż przemysłowy, produktów roślinnych lub zwierzęcych, wytworzonych w jego gospodarstwie”.

²¹ Druk sejmowy nr 1640, VII kadencja, <http://sejm.gov.pl>, s. 1.

²² Ibidem.

Sprzedaż przetworzonych produktów jest jednak znacznie ograniczona. Najszerze jest ograniczenie wyłączenia z opodatkowania podatkiem dochodowym sprzedaży przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym na podstawie odrębnych przepisów.

Tak więc w przypadku, gdy rolnik prowadzi dział specjalny produkcji rolnej, przetworzenie produktów uzyskanych w ramach takiej działalności będzie opodatkowane podatkiem dochodowym bez ograniczeń. Zgodnie z art. 2 ust 3 u.p.d.o.f. 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. W myśl art. 3a ust. 3a u.p.d.o.f. nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do tej ustawy, który określa ściśle zakres działalności, którego przekroczenie powoduje obowiązek podatkowy. Przepis art. 24 ust. 7 u.p.d.o.f. przewiduje, że 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, 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”²³.

W przypadku niespełnienia chociażby jednego z powyższych warunków przychody uzyskiwane ze sprzedaży produktów powstających po przetworzeniu surowców otrzymywanych w działalności rolniczej będą traktowane jako przychody z działalności gospodarczej, ze wszystkimi konsekwencjami wynikającymi z ustaw o podatkach dochodowych i u.s.d.g.

Oferta sprzedaży przetworzonych produktów z założenia ma być kierowana do konsumentów. Wyłączona ze zwolnienia jest sprzedaż na rzecz osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych w każdej sytuacji. Natomiast

²³ Aktualnie kwestie te reguluje Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 7 grudnia 2016 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 2058).

sprzedaż na rzecz osób fizycznych podlega wyłączeniu z opodatkowania wtedy, gdy nie jest dokonywana na potrzeby prowadzonej przez nich działalności gospodarczej²⁴. Dodatkowo przetwarzanie musi być dokonywane osobiście lub przez domowników rolnika, co wyłącza zatrudnianie pracowników na jakiegokolwiek podstawie, z wyłączeniem uboju zwierząt rzeźnych i obróbki poubojowej tych zwierząt, w tym również rozbioru, podziału i klasyfikacji mięsa, przemiału zbóż, wytłoczenia oleju lub soku oraz sprzedaży podczas wystaw, festynów, targów przez rolnika prowadzącego działalność w ramach rolniczego handlu detalicznego²⁵. Dopuszczalne jest wyłącznie przetwarzanie w sposób inny niż przemysłowy – co wyłącza stosowanie linii produkcyjnych i technologii charakterystycznych dla produkcji na dużą skalę²⁶. Wreszcie produkcja ma być dokonywana z co najmniej 50% własnych surowców, co wyklucza możliwość skupowania przez rolnika produktów w celu ich przetworzenia, bez wymaganego udziału surowców wytworzonych przez siebie²⁷.

5. Miejsce sprzedaży przetworzonych produktów

W myśl art. 20 ust. 1c pkt 3 u.p.d.o.f. sprzedaż może odbywać się wyłącznie w miejscach, w których produkty te zostały wytworzone lub przeznaczonych do prowadzenia handlu. Regulację należy ocenić w pełni pozytywnie. Dotychczas sprzedaż była dopuszczalna w miejscu, w których produkty te zostały wytworzone oraz na targowiskach, przez które rozumie się wszelkie miejsca przeznaczone do prowadzenia handlu, z wyjątkiem sprzedaży dokonywanej w budynkach lub w ich częściach²⁸. Zmiana usankcjonowała powszechną praktykę sprzedaży produktów przetworzonych w miejscach handlowych, przy czym obejmuje aktualnie nie tylko targi, rynki, kiermasze itd., ale także budynki przeznaczone do handlu.

Na skutek regulacji najprawdopodobniej rolnicy poszerzą działalność w zakresie przetwórstwa z wytworzonych przez siebie surowców, w szczególności w zakresie produkcji pieczywa, wędlin, serów, soków, dżemów itd. Stosunkowo nieduże obciążenia formalne związane z działalnością w tym zakresie (np. prowadzenie ewidencji sprzedaży) może zachęcić rolników do

²⁴ Art. 20 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.f.

²⁵ Art. 20 ust. 1c pkt 2 u.p.d.o.f.

²⁶ Art. 20 ust. 1c u.p.d.o.f.

²⁷ Art. 20 ust. 1c pkt 5 u.p.d.o.f.

²⁸ Art. 20 ust. 1c pkt 3 u.p.d.o.f. w brzmieniu nadanym ustawą z 16 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 251).

tychczas nieprowadzących działalności przetwórczej w obawie przed uznaniem tej działalności za działalność gospodarczą i związanym z tym obowiązkiem spełnienia licznych wymogów przewidzianych prawem.

Podkreślić należy, iż niepodleganie przepisom u.s.d.g. nie zwalnia rolnika z przestrzegania przepisów innych ustaw. W związku z przetwarzaniem produktów roślinnych i zwierzęcych oraz sprzedażą wytworzonych produktów konsumentom rolnik będzie obowiązany przestrzegać przepisy o bezpieczeństwie żywności i żywienia²⁹. Dodatkowo rolnicy będą obowiązani przestrzegać przepisów ustawy z 30 maja 2014 r. o prawach konsumenta³⁰, skoro w relacji z konsumentem występują jako podmiot będący przedsiębiorcą.

Brak jest adekwatnej regulacji w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, a zatem osoby prawne zajmujące się działalnością rolniczą i przetwarzaniem własnych produktów są objęte w pełnym zakresie podatkiem dochodowym z tego tytułu, jak z innej działalności gospodarczej.

6. Uwagi końcowe

W pełni pozytywnie ocenić należy zmianę w zasadach opodatkowania i prowadzenia działalności gospodarczej dotyczących małego przetwórstwa w rolnictwie. Zmiany w opodatkowaniu działalności wytwórczej w rolnictwie w dużej części likwidują problem szarej strefy w sprzedaży przez rolników produktów przetworzonych lub wytworzonych w ich gospodarstwach. Ostatnia nowelizacja u.p.d.o.f. obowiązująca od 1 stycznia 2017 r., pozwala m.in. na uelastycznienie w zakresie możliwości zatrudnienia pracowników do przetwórstwa w określonym zakresie czy też rozszerzenie miejsc, w których może być prowadzona sprzedaż towarów, co wpływa na zwiększenie możliwości zastosowania omawianego wyłączenia spod opodatkowania. Działalność taka, jak kiszenie kapusty czy robienie serów, dżemów itp. winna być traktowana tak, jak inna działalność rolnicza, a nie odrębna w stosunku do niej działalność gospodarcza. I dobrze, że połączono zniesienie ograniczeń administracyjnych w tym zakresie ze zwolnieniem podatkowym. Co do precyzji obecnych rozwiązań, to czas pokaże, czy nie będą one wykorzystywane do prób włączenia w zwolnienie przetwórstwa przemysłowego.

Na marginesie należy podkreślić, iż pojęcie działalności rolniczej w różnych wersjach pojawia się w szeregu regulacji prawnych. Różni je zakres,

²⁹ Ustawa z 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia, t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 149.

³⁰ T.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 683.

sposób definiowania, użyte sformułowania. Jednak, jak się wydaje, często te różnice wynikają nie ze świadomej decyzji ustawodawcy, ale z tradycyjnych sformułowań używanych w danym akcie prawnym, które nie są przedmiotem głębszej refleksji. Podobnie jest z pojęciem działalności wytwórczej w rolnictwie, używanym w u.s.d.g. Docelowo wskazane byłoby wypracowanie jednolitej definicji działalności rolniczej wspólnej dla regulacji administracyjnych, cywilnoprawnych i podatkowych, z ewentualnym doprecyzowaniem do potrzeb danego aktu prawnego.

TAXATION OF THE PROCESSING OF PLANT AND ANIMAL PRODUCTS

S u m m a r y

The recent changes in the taxation of agricultural activities in Poland have excluded small-scale agricultural processing activities from personal income tax. Consequently, a farmer who produces his own cheese, jams, or sauerkraut and sells his products to consumers is not taxed. These changes have largely eliminated the black market activity of selling processed goods produced on individual farms. The new regulation is to be evaluated positively, as the production activity carried out using own resources and work, and in a large part from the produce grown on the farm, should be treated as an agricultural rather than economic activity.

LA TASSAZIONE SULLA TRASFORMAZIONE DI PRODOTTI VEGETALI E ANIMALI SVOLTA DA PARTE DELL'AGRICOLTORE

R i a s s u n t o

Dopo i recenti cambiamenti introdotti nell'ambito della tassazione nel campo dell'attività agricola in Polonia, l'attività di trasformazione di dimensioni limitate è stata esclusa dall'ambito di applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Un agricoltore che produce formaggio, marmellate, crauti a base di prodotti propri non è soggetto alla tassazione in oggetto. I cambiamenti in esame eliminano in gran parte il problema dell'economia sommersa nell'ambito della vendita, effettuata da parte degli agricoltori, di prodotti trasformati nelle loro aziende. La nuova regolamentazione dovrebbe essere valutata positivamente in quanto l'attività di trasformazione svolta con risorse proprie, in gran parte da prodotti provenienti dall'azienda agricola, dovrebbe essere considerata un'attività agricola e non un'attività commerciale.