

JERZY BIELUK

Pojęcie działalności rolniczej w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych

1. W polskim prawie brakuje jednolitego pojęcia określającego procesy wytwórcze w rolnictwie. Ustawodawca posługuje się różnymi wyrażeniami, jak np. „produkcja rolna”, „działalność rolnicza”, „działalność wytwórcza w rolnictwie”, które nie oznaczają dokładnie tego samego. Dla przykładu, wystarczy porównać interesujące nas tu wyrażenia występujące w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników, ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego, ustawie o swobodzie działalności gospodarczej lub w ustawie o podatku rolnym¹.

Przedmiotem niniejszych rozważań jest pojęcie działalności rolniczej identycznie zdefiniowane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych². Warto w tym miejscu przytoczyć tę definicję w całości – jest to: „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,

¹ Por. art. 2 ust 3 ustawy z 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego, Dz. U. Nr 64, poz. 592 z późn. zm.; art. 6 pkt 3 ustawy z 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, tekst jedn.: Dz. U. 2003, Nr 64, poz. 592 z późn. zm.; art. 2 ust. 2 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jedn.: Dz. U. 2006, Nr 136, poz. 969; art. 3 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jedn.: Dz. U. 2007, Nr 155, poz. 1095.

² Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn.: Dz. U. 2000, Nr 14, poz. 176, z późn. zm.; ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn.: Dz. U. 2000, Nr 54, poz. 654, z późn. zm. Dalej ze względu na identyczne brzmienie powoływanych przepisów obie ustawy określane będą skrótem u.p.d.

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 nabycia³.

Celem niniejszego artykułu jest zasygnalizowanie problemów związanych z interpretacją i stosowaniem tak zdefiniowanego pojęcia działalności rolniczej, choć trzeba zdawać sobie sprawę z tego, że szczegółowa analiza sformułowań zawartych w przytoczonej definicji oraz rozstrzygnięcie spornych zagadnień prawnych wymaga dużo obszerniejszego opracowania. Nie zajmuję się tu również kwestią oceny systemu opodatkowania działalności rolniczej⁴ ani też analizą innych ujęć definicyjnych działalności rolniczej w polskim systemie prawa. Z pewnością potrzebna jest szersza dyskusja, podjęta już w literaturze⁵, na temat tego pojęcia, poprzez zatem trzeba zgłaszać w literaturze postulat jego ujednolicenia⁶.

Skupienie uwagi na pojęciu działalności rolniczej w wymienionych ustawach podatkowych wynika z roli, jaką pełni to pojęcie w zakresie

³ Art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁴ Szerzej o problemach związanych z opodatkowaniem rolnictwa podatkami dochodowymi por. J. Bieluk, *Podatek dochodowy w rolnictwie*, „Studia Iuridica Agraria”, t. VI, Białystok 2007, s. 201 i n. Zaznaczyć jednak należy, że system opodatkowania rolnictwa w Polsce z dominującą w tym zakresie rolą podatku rolnego uznać trzeba za archaiczny i niemający nic wspólnego ze sprawiedliwym rozłożeniem obciążeń podatkowych.

⁵ Por. R. Budzinowski, *Problemy ogólne prawa rolnego*, Poznań 2008, s. 194 i n.; por. idem, *Prawne pojęcie działalności rolniczej*, „Prawo i Administracja”, t. II, Piła 2003; B. Jeżyńska, *Producent rolny jako przedsiębiorca*, Lublin 2008, s. 89 i n.; A. Szymecka, *Przedsiębiorstwo rolne we włoskim systemie prawnym*, cz. II, „Przegląd Prawa Rolnego” 2008, nr 1, s. 199 i n.

⁶ Na temat niezgodności terminologicznej por. R. Budzinowski, *Prawne pojęcie...*, s. 166. Zdaniem tego Autora, „Taki stan legislacji nie odpowiada postulatowi jasności prawa, nie ułatwia też jego stosowania, zaś przed doktryną pojawia się zadanie uporządkowania siatki pojęciowej, a w szczególności określenia znaczenia tych pojęć, które mają walor podstawowych – dla prawa rolnego – kategorii pojęciowych”.

ustalenia przedmiotu opodatkowania. Od momentu wprowadzenia podatków dochodowych do systemu podatkowego w Polsce, z ich zakresu wyłączone są dochody z rolnictwa⁷; działalność rolnicza nie jest objęta podatkami dochodowymi. Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, nie stosuje się przepisów tychże ustaw. Jedynym podatkiem, który obciąża rolników, jest podatek rolny, skonstruowany na zupełnie innych zasadach niż podatki dochodowe. Nie jest on zależny od przychodu ani od dochodu osiągniętego z działalności rolniczej, jest rodzajem podatku majątkowego o konstrukcji uzależniającej wysokość obciążenia gospodarstwa rolnego od jego wielkości i jakości gruntów. Innej regulacji podlegają działy specjalne produkcji rolnej⁸. Wprawdzie tego rodzaju działalność jest uznawana za rolniczą, ale podlega ona podatkowi dochodowemu, choć w inny sposób niż pozarolnicza działalność gospodarcza.

Zaliczenie określonego rodzaju działalności do działalności rolniczej ma zatem ogromne znaczenie ze względu na możliwość wyłączenia spod opodatkowania podatkiem dochodowym. Dlatego też ustawowa definicja tej działalności powinna być ścisła i precyzyjna, jasno określać przedmiot wyłączenia, czyli rodzaje aktywności człowieka, które do takiej działalności należy zaliczyć. Z tego punktu widzenia w dalszych rozważaniach zostanie przeprowadzona szczegółowa analiza poszczególnych elementów składowych przytoczonej wcześniej definicji działalności rolniczej.

2. Definicja ta wylicza różne rodzaje aktywności zaliczane do działalności rolniczej. Zgodnie z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług⁹ (dział 01), 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 u.p.d., do działalności rolniczej zalicza się wytwarzanie produktów roślinnych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw. Pojęcie wytwarzania

⁷ Konstrukcja zwolnienia działalności rolniczej z opodatkowania podatkami dochodowymi jest niezmienniona od 1 stycznia 1991 r.

⁸ Takie pojęcie występuje też w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników.

⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z 6 kwietnia 2004 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz. U. Nr 89, poz. 844, z późn. zm.

jest wystarczająco precyzyjne, jednak brak jest tu rozróżnienia między roślinami i produktami roślinnymi. Właściwsze byłoby uwzględnienie obu tych kategorii. Można oczywiście uznać, że pojęcie produktów roślinnych zakresem odpowiada „roślinom i produktom pochodzenia roślinnego” z PKWiU, ale zdecydowanie precyzyjniejsze byłoby na przykład określenie „wytwarzanie roślin i produktów pochodzenia roślinnego”.

Przepisy o statystyce publicznej są bardzo istotne w konstruowaniu przepisów podatkowych. Definicje zawarte w ustawie o podatku od towarów i usług przewidują wręcz bezpośrednie zastosowanie tych przepisów¹⁰. Należy dążyć do sytuacji, w której definicje ustawowe byłyby precyzyjne i określałyby 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 to należy tłumaczyć w ten sposób, że podmiotem prowadzącym produkcję rolną jest osoba, która uzyskuje dochody z tych produktów. Nie chodzi tu o prawo do ziemi, lecz o brak pośredników między osobą produkującą a sprzedającą. Jeżeli producent i osoba sprzedająca to te same podmioty, wówczas można powiedzieć, że produkty roślinne pochodzą z własnych upraw¹¹.

Jeśli chodzi o kolejne wyrażenie zawarte w analizowanej definicji („wytwarzanie produktów zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym z ho-

¹⁰ Por. art. 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.): „Ilekoć w dalszych przepisach jest mowa o: [...] 6) towarach – rozumie się przez to rzeczy ruchome, jak również wszelkie postacie energii, budynki i budowle lub ich części, będące przedmiotem czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, które są wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, a także grunty”.

¹¹ Drzewa to niewątpliwie rośliny – jednak do gospodarki leśnej odnoszą się inne przepisy. W u.p.d. przychody z gospodarki leśnej zostały ujęte w odrębnym punkcie – u.p.d. 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 u.p.d.)) Zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy z 28 września 1991 r. o lasach (tekst jedn.: Dz. U. 2005, Nr 45, poz. 435, z późn. zm.) „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 nieprzerobionym. Zaznaczyć należy, że ustawa z 8 czerwca 2001 r. o przeznaczeniu gruntów rolnych do zalesienia” (Dz. U. Nr 73, poz. 764, z późn. zm.) uchylona została 14 stycznia 2004 r. przez art. 15 ustawy z 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, z późn. zm.).

dowli lub chowu”), trzeba zauważyć, że w PKWiU występuje sformułowanie „zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego”. Przyjąć należy, że wytwarzanie produktów zwierzęcych mieści w sobie wytwarzanie („produkcję”) zwierząt oraz produktów pochodzenia zwierzęcego. Jednak precyzyjniejsze byłoby powtórzenie za PKWiU terminu „produkcja” (ewentualnie „wytwarzanie”) zwierząt i produktów pochodzenia zwierzęcego”, aczkolwiek może najbardziej ściśle byłoby sformułowanie „hodowla i chów zwierząt oraz wytwarzanie produktów pochodzenia zwierzęcego”.

W celu określenia treści tego ostatniego wyrażenia warto przytoczyć definicję ustawową produktów pochodzenia zwierzęcego według ustawy z 16 grudnia 2005 r. o produktach pochodzenia zwierzęcego¹², odwołującej się do rozporządzenia (WE) nr 853/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z 29 kwietnia 2004 r., ustanawiającego szczególne przepisy dotyczące higieny w odniesieniu do żywności pochodzenia zwierzęcego¹³, zgodnie z którym: „»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” (załącznik I, ust. 8.1).

Zarówno produkty roślinne, jak i zwierzęce winny być wytwarzane „w stanie nieprzetworzonym”. W ten sposób do działalności rolniczej nie zalicza się już przetwarzania produktów rolnych¹⁴, jednak takie stanowisko może budzić kontrowersje. Na tym tle mogą rodzić się wątpliwości co do zaliczenia konkretnej aktywności do działalności rolniczej. Przetwarzanie niektórych produktów w gospodarstwie rolnym należy ze swojej istoty do procesu produkcji. 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 bądź sprzedaż zwierząt w klatkach może zostać uznane za działalność opodatkowaną¹⁵.

Część wątpliwości dotyczących opodatkowania przetwarzania produktów rolnych jest eliminowana dzięki zwolnieniu określonych źródeł

¹² Dz. U. Nr 17, poz. 127, z późn. zm.

¹³ Dz. Urz. UE L 139 z 30 kwietnia 2004 r., s. 55.

¹⁴ Por. R. Budzinowski, *Prawne pojęcie...*, s. 170.

¹⁵ 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.

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 dochody 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 poubojowej tych zwierząt, w tym również na rozbiorze, podziale i klasyfikacji mięsa¹⁶. Zwolnione są również dochody mogące stanowić dodatkowe źródło utrzymania rolników, ze sprzedaży surowców roślin zielarskich i ziół dziko rosnących sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Wytrobów 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 rodziny¹⁷.

W ten sposób taka działalność, jak kiszenie produktów roślinnych czy też wytwarzanie w gospodarstwie rolnym sera z mleka w nim produkowanego, nie jest już działalnością rolniczą w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Uznać należy, że właściwsze byłoby ujęcie działalności polegającej na naturalnym przerobie produktów wytwarzanych w gospodarstwie rolnym za działalność rolniczą. Obecna konstrukcja sztucznie dzieli proces produkcji np. ogórków kiszonych w gospodarstwie na fazę wyłączoną z opodatkowania (do momentu zebrania ogórków) i fazę działalności gospodarczej zwolnionej z opodatkowania (od momentu ich zakiszenia do sprzedaży). Z kolei w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w ogóle brak jest tego rodzaju wyłączeń z opodatkowania, należy więc uznać, że tego rodzaju działalność prowadzona przez osoby prawne nie jest uważana za działalność rolniczą i podlega opodatkowaniu na ogólnych zasadach¹⁸.

W dalszej części analizowanej definicji wymienia się „produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą gruntową, szklarniową i pod folią oraz produkcję roślin ozdobnych”. Wyrażenia te doprecyzowują omówione już pojęcie działalności polegającej na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo

¹⁷ Art. 21 ust. 1 pkt 72 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

¹⁸ Jest to jedno z szeregu rozwiązań czyniących działalność rolniczą w formie spółki kapitałowej dużo mniej korzystną.

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. Takie wyłączenie nie budzi wątpliwości¹⁹.

Wyjaśnienia wymaga sformułowanie „produkcja grzybów uprawnych”. Warto przypomnieć, że stanowi ono doprecyzowanie pojęcia „działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych”. Pojawia się tutaj jednak jeden zasadniczy problem – grzyby nie są roślinami i nie są również zwierzętami. Są odrębną jednostką klasyfikacyjną. Jest to szkolny błąd ustawodawcy – nie można pisać o roślinach i zwierzętach, jakby był to podział wyłączny. Według definicji ustawowej grzyby są roślinami lub zwierzętami, co nie odpowiada współczesnej nauce biologii.

Zgodnie z rozpowszechnionymi obecnie podziałami świata żywego, rośliny stanowią jedno z pięciu (według innych klasyfikacji: sześciu) królestw obejmujących wszystkie organizmy jądrowe i bezyądrowe²⁰. Oczywiście definicja dla celów podatkowych nie musi zawierać określenia całego świata żywego, jednak informacje w niej zawarte muszą być zgodne z nauką. Jeśli ustawodawca objął definicją działalności rolniczej produkcję grzybów uprawnych, to winien właściwie ten rodzaj produkcji zakwalifikować. Skoro grzyby nie są roślinami ani zwierzętami, to wyrażenie ustawowe jest błędne, sprzeczne z podstawami nauki biologii.

Z kolei wyrażenie „produkcja sadownicza” jest skonkretyzowaniem działalności polegającej na wytwarzaniu produktów roślinnych. Pojęcie produkcji sadowniczej nie budzi wątpliwości²¹. Zgodnie z *Encyklopedią powszechną PWN*: „Sadownictwo to dział gospodarstwa wiejskiego zajmujący się produkcją owoców jadalnych w sadach (np. jabłonie, grusze, śliwy), gajach (np. oliwki, drzewa cytrusowe), na plantacjach (np. porzeczki,

¹⁹ Odnośnie do pojęcia warzyw w prawie europejskim por. np. art. 2 ust. 1b dyrektywy Rady 55/2002 WE z 13 czerwca 2002 r. w sprawie obrotu materiałem siewnym warzyw, Dz. U. UE L Nr 193, z 20 lipca 2002 r. z późn. zm.

²⁰ Por. *Encyklopedia powszechna PWN*, hasło „grzyby” na stronie internetowej www.encyklopedia.pwn.pl: „Grzyby, grupa organizmów jądrowych dawniej zaliczanych do królestwa roślin, obecnie, po stwierdzeniu zasadniczych różnic między komórkami grzybów i roślin, są traktowane jako odrębne królestwo (*Mycota. Fungi*) organizmów (jedno z 5 królestw) na równi z roślinami, zwierzętami”. Zaznaczyć należy, że nie jest to podział powszechnie przyjęty, ale w każdej klasyfikacji grzyby nie mieszczą się ani w królestwie roślin, ani zwierząt.

²¹ Odnośnie do pojęcia roślin sadowniczych patrz np. dyrektywa Rady 2008/90/WE z 29 września 2008 r. w sprawie obrotu materiałem rozmnożeniowym roślin sadowniczych oraz roślinami sadowniczymi przeznaczonymi do produkcji owoców, Dz. U. UE L z 8 października 2008 r., Nr 267.

truskawki)”²². Również ta działalność musi być prowadzona na bazie własnych upraw.

Następne sformułowanie ustawowe „hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych” rodzi zastrzeżenia jako niezbyt precyzyjne. Lepiej byłoby posługiwać się wyrażeniem „hodowla, chów i produkcja materiału zarodowego”. Natomiast z pewnością ptactwo i owady użytkowe stanowią zwierzęta, dlatego sformułowanie dotyczące „zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych” nie jest prawidłowe. Jeżeli intencją ustawodawcy jest oddzielne zaznaczenie wyłączenia z opodatkowania hodowli i produkcji materiału zarodowego ptactwa i owadów użytkowych, analizowane sformułowanie winno brzmieć następująco: „hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, w tym ptactwa i owadów użytkowych”.

Zaznaczyć należy, że w prawie polskim występuje pojęcie materiału biologicznego. Nie jest ono tożsame z pojęciem materiału zarodowego – jest to termin węższy. Zgodnie z ustawą z 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich²³, materiał biologiczny to nasienie reproduktorów, komórki jajowe i zarodki przeznaczone do wykorzystania w rozmnażaniu zwierząt gospodarskich.

Osobnego wyjaśnienia wymaga działalność rolnicza określona jako „produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego”. Ustawodawca przykładowo wymienia tu rodzaje produkcji zwierzęcej zawarte w pojęciu szerszym. 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”. Ta ostatnia różni się skalą i metodami działalności od produkcji w niewielkich gospodarstwach, natomiast jest to nadal

²² Definicja ze strony internetowej: www.encyklopedia.pwn.pl; por. też *Sadownictwo*, red. S. A. Pieniążek, Warszawa 2000, s. 14: „Sadownictwo obok warzywnictwa i kwiaciarnictwa jest częścią ogrodnictwa. Wraz z warzywnictwem zajmuje się uprawą roślin ogrodniczych, służących człowiekowi za pożywienie. Na początku XX w. prowadzono jeszcze dyskusję dotyczącą podziału roślin na sadownicze i warzywnicze. Byli i tacy, którzy zaliczali melony do roślin sadowniczych a truskawki do roślin warzywniczych. Dopiero Amerykanie dali ścisłą definicję, która oddzieliła rośliny sadownicze od warzywniczych. Określili oni, że sadownictwo jest dziedziną ogrodnictwa zajmującą się uprawą roślin trwałych (wieloletnich), dających jadalne owoce. Owoc w rozumieniu sadownictwa jest to część jadalna trwale (wieloletniej) rośliny, związana z rozwojem kwiatu. Dlatego do sadownictwa należy truskawka, nie należy zaś melon ani rabarbar lub szparag, gdyż melon jest rośliną jednoroczną, a częścią jadalną rabarbaru i szparaga nie są owoce”.

²³ Dz. U. Nr 133, poz. 921 z późn. zm.

działalność rolnicza. Intencją ustawodawcy, jak należy się domyślać, było podkreślenie, że nawet produkcja rolna prowadzona w większym rozmiarze i podobnymi metodami, jak produkcja przemysłowa, choć zbliża się do działalności nierolniczej, to jednak nadal jest poddana regulacji takiej samej, jak działalność prowadzona w mniejszych rozmiarach. Kwalifikacja rolnicza działalności nie jest więc zróżnicowana ze względu na skalę i metody produkcji.

W analizowanej definicji ustawodawca używa wyrażenia „hodowla ryb”, a nie wspomina o chowie ryb. Zgodnie z ustawą z 18 kwietnia 1985 r. o rybactwie śródlądowym²⁴ (art. 1 ust. 2), „za chów ryb uważa się działania zmierzające do utrzymywania i zwiększania produkcji ryb, a za hodowlę – chów połączony z doborem i selekcją, w celu zachowania i poprawienia wartości użytkowej”. Pominięcie tego wyrażenia stanowi wyraźne niedopatrzenie ustawodawcy, który winien zawrzeć w definicji zarówno pojęcie hodowli, jak i chowu. Poza tym omawiana definicja obejmuje wyłącznie ryby. Brak jest innych organizmów żywych, które również żyją w wodzie, mają wartość handlową i są zaliczane do produktów rybołówstwa – skorpioniaków, langust i pozostałych raków morskich, homarów, krewetek, krabów i ostryg. Chów i hodowla raków jest działalnością, która jest prowadzona w Polsce. Występuje tu zatem wyraźna luka w prawie: niewątpliwie działalnością rolniczą jest chów raków pominięty w definicji ustawowej. Organy skarbowe interpretują przepisy w tym zakresie – opierając się na Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług – w ten sposób, że zaliczają raki do ryb²⁵, co może w kontekście klasyfikacji organizmów żywych nie jest prawidłowe, ale biorąc pod uwagę cel zwolnienia – w pełni właściwe.

Odrębnej analizy wymaga użycie przez ustawodawcę dwóch pojęć: „hodowla” i „chów”. Mają one różne znaczenie, a ustawodawca posługuje się nimi bardzo nieprecyzyjnie.

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

²⁴ Tekst jedn.: Dz. U. 1999, Nr 66, poz. 750, z późn. zm.

²⁵ Por. wyjaśnienie Izby Skarbowej w Gdańsku BI/005-0852/03 na: <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.

lub zmodyfikowanych właściwościach. Jest to więc działanie skierowane na udoskonalenie populacji genetycznej zwierząt lub roślin. Ustawa o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich²⁶ definiuje hodowlę zwierząt jako 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.

Natomiast „chów” jest zapewnieniem zwierzętom użytkowym i hodowlanym prawidłowych warunków bytowania i rozwoju, dzięki którym możliwy jest pełny rozwój pożądanych cech. W zakres tego pojęcia wchodzi takie czynności, 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 obejmuje zagadnień związanych z rozrodem zwierząt. Hodowla skierowana jest więc na udoskonalanie genetyczne zwierząt, chów zaś na maksymalne wykorzystanie ich istniejących cech.

W analizowanej definicji pominięta jest działalność polegająca na chowie ryb, a wspomina się jedynie o ich hodowli. 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”²⁷. Podobnie w PKWiU (05.00.6) mowa jest o usługach związanych z chowem i hodowlą ryb.

Istotną rolę w rolniczej kwalifikacji działalności pełnią wskazane przez ustawodawcę okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin. 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 okresy przetrzymywania zakupionych roślin lub zwierząt, które muszą zostać zachowane, aby przetrzymywanie to można było uznać za działalność rolniczą w rozumieniu ustawy. Zatem obie ustawy o podatku

²⁶ Art. 2 pkt 4 ustawy z 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich, Dz. U. Nr 133, poz. 921 z późn. zm.

²⁷ Art. 2 pkt 15 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.

dochodowym w taki sam sposób normują okresy przetrzymywania zakupionych roślin i zwierząt:

- miesiąc w przypadku roślin,
- 16 dni w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek,
- 6 tygodni w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego, a 2 miesiące w przypadku pozostałych zwierząt, liczone od dnia nabycia.

W przypadku niezachowania okresów wskazanych w przepisach ustaw podatkowych działalność osób zakupujących, a później sprzedających rośliny i zwierzęta, nie będzie traktowana jako działalność rolnicza, zostanie natomiast uznana za działalność podlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych lub fizycznych. Działalność taka opodatkowana jest na normalnych zasadach, tak jak każda działalność gospodarcza.

Tak sztywne określenie terminów przetrzymywania roślin i zwierząt rodzi wątpliwości, związane zwłaszcza z postępem genetycznym w rolnictwie i coraz szybszym wzrostem i przybieraniem na wadze zwierząt²⁸. Na przykład brojlery kurze zakupione przez rolnika mogą osiągnąć wagę ubojową przed upływem 6 tygodni od daty zakupu. Jeżeli przed upływem tego terminu zostaną sprzedane do uboju, wówczas ta działalność nie będzie uznana za działalność rolniczą. Stanie się działalnością gospodarczą opodatkowaną na normalnych zasadach. Rolnik sprzedający zakupiony drób rzeźny zbyt wcześnie naraża się na zasadniczą zmianę formy opodatkowania. Natomiast chów drobiu w ilościach przekraczających 100 sztuk jest zaliczany już do działu specjalnego produkcji rolnej²⁹.

²⁸ Por. pismo Izby Skarbowej w Olsztynie Ośrodek Zamiejscowy w Elblągu nr PM/E-4117-1/3/06 z 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”.

²⁹ 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 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 zob. np. M. Zapiec-Laskowska, L. Kleczkowski, *Opodatkowanie*

3. Wspomnieć należy, że – zgodnie z u.p.d. – przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Działalność polegająca na prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej jest więc działalnością rolniczą, a jedynie nie jest wyłączona z opodatkowania podatkiem dochodowym. Obie ustawy identycznie definiują działy specjalne produkcji rolnej. Są nimi: „uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin *in vitro*, fermowa hodowla 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”.

Zgodnie z u.p.d. nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załącznikach do obu ustaw. Szczegółowa analiza pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej wymaga oddzielnej analizy. W tym miejscu warto tylko wspomnieć, że również to pojęcie nie jest wystarczająco precyzyjne i może w konkretnych przypadkach budzić wiele wątpliwości. Trudno racjonalnie wytłumaczyć fakt, że np. hodowla strusi jest uważana za działalność rolniczą niebędącą działem specjalnym produkcji rolnej, hodowla natomiast gęsi jest. Nie można też racjonalnie wytłumaczyć, dlaczego rolnik, który chowa 90 sztuk drobiu, nie będzie podatnikiem podatku dochodowego, natomiast stanie się nim, gdy stado przekroczy 100 sztuk.

4. Jak widać, definicja działalności rolniczej zawarta w u.p.d. jest nieprecyzyjna i może wywoływać problemy w praktyce. Oprócz błędów, takich jak zaliczenie grzybów do roślin lub zwierząt, zawiera ona poważniejsze nieścisłości: nierozróżnianie hodowli i chowu zwierząt czy nieuwzględnienie innych organizmów żyjących w wodzie oprócz ryb. Praktyka organów skarbowych idzie w kierunku rozsądnej interpretacji przepisów, jednak w prawie podatkowym dążyć należy do jak największej precyzji sformułowań i definicji, szczególnie w przypadku wyłączeń z opodatkowania. Definicja zawarta w u.p.d. wymaga zmian polegających na ścisłym określeniu rodzajów działalności wyłączonych z opodatkowania.

dochodów osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej, „Monitor Podatkowy” 2000, 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 5 grudnia 2005 r., sygn. DF/415-51/05/AJ, na: www.sip.mf.gov.pl.

Zmiany te winny być dokonane przy uwzględnieniu przepisów dotyczących klasyfikacji wyrobów i usług.

Należy uznać słuszność postulatów włączenia w pojęcie działalności rolniczej nie tylko czynności właściwych dla rozwoju cyklu biologicznego roślin i zwierząt, lecz także czynności wykonywanych przez producenta rolnego stanowiących przedłużenie procesu produkcji, jeżeli opierają się na produktach wytwarzanych w danym gospodarstwie rolnym³⁰.

THE CONCEPT OF AGRICULTURAL ACTIVITY IN PERSONAL AND COMPANY INCOME TAX ACT

Summary

The deliberations presented in the paper focus on the definition of agricultural activity contained in the Personal and Company Income Tax Act. Polish law exempts agricultural activity from taxation, hence the importance for the tax payer of an accurate and precise definition of that activity.

A detailed analysis of the above issue shows that certain formulations of the definition of agricultural activity are not only inaccurate, but often wrong. To give an example, there is no provision for the difference between *breeding* and *raising*, and *mashrooms* are listed as plants.

It is therefore postulated that the existing definition should be redrafted, made more precise, and offer an accurate description of activities exempted from taxation, made with regard to the existing regulations on the classification of goods and services.

LA NOZIONE DI ATTIVITÀ AGRICOLA NELLE LEGGI SULL'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE E DELLE PERSONE GIURIDICHE

Riassunto

L'obiettivo del saggio è la definizione di attività agricola prevista dalla legge sull'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche. Nel diritto polacco l'attività agricola non è soggetta ad imposte sul reddito perciò l'esatta determinazione di questa attività riveste grande importanza per il contribuente.

³⁰ Należy w pełni zgodzić się z wnioskami R. Budzinowskiego, który po analizie pojęcia działalności rolniczej w prawie polskim stwierdza, że „przeprowadzone rozważania uprawniają [...] do zgłoszenia postulatu *de lege ferenda* co do konieczności wprowadzenia w prawie polskim nowoczesnego, szerokiego pojęcia działalności rolniczej”; por. R. Budzinowski, *Prawne pojęcie...*, s. 177.

L'approfondita analisi svolta conduce alla constatazione che i termini utilizzati nelle definizioni sono non solo imprecisi ma inducono anche in errore. Il legislatore, ad esempio, non distingue diversi tipi di allevamento ed include i funghi nelle piante.

In conclusione l'Autore auspica il cambiamento delle definizioni analizzate, attraverso una stretta determinazione dei tipi di attività esclusi dalla tassazione, prendendo in considerazione le norme sulla classificazione delle merci e dei servizi.