

ANNA KAPALA

Prawnopodatkowe aspekty agroturystyki

1. Z prowadzeniem agroturystyki, tak jak każdej działalności zarobkowej, wiążą się określone obowiązki podatkowe: dochody osiągnane z takiej działalności podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (lub od osób prawnych), w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów stosuje się podatek od towarów i usług (VAT), natomiast grunty, budynki i budowle, w których działalność jest wykonywana, obciążone są podatkiem od nieruchomości.

Podatki bezpośrednie (dochodowe) nie zostały jednolicie uregulowane przez ustawodawstwo unijne. Każde państwo ma swobodę przy ich ustalaniu, pod warunkiem że ich stosowanie nie będzie naruszało równej konkurencji między przedsiębiorcami Unii Europejskiej. Harmonizacja zasad opodatkowania w UE dotyczy przede wszystkim podatku VAT, w stosunku do którego tzw. szósta dyrektywa ustaliła m.in. zasadę powszechności tego podatku, ograniczając wykaz działalności, które mogą być od niego zwolnione, objęte stawką 0%, lub stawką obniżoną¹.

Polskie przepisy wprowadzają zróżnicowane obciążenia podatkowe w zależności od tego, czy agroturystyka prowadzona jest w ramach zwolnienia od przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej², czy też jest działalnością gospodarczą podlegającą obowiązkowi rejestracji

¹ Szósta dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG), Dz. Urz. WE, L 145 z 13 czerwca 1977 r.

² Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. 2004, Nr 173, poz. 1807 ze zm.

w ewidencji działalności gospodarczej (lub – w zależności od jej formy organizacyjno-prawnej – w Krajowym Rejestrze Sądowym)³.

Aspekty prawnopodatkowe w agroturystyce nie były przedmiotem bliższego zainteresowania w literaturze polskiej⁴. Znacznie bogatsza w tym zakresie jest literatura włoska⁵.

Celem artykułu jest próba oceny, czy i na ile regulacja podatkowa sprzyja prowadzeniu agroturystyki. Realizacja tego celu wymaga zbadania, w jaki sposób ustawodawca reguluje kwestię opodatkowania agroturystyki, a zwłaszcza według jakich kryteriów przyznaje zwolnienia, ulgi lub stosuje inne ustępstwa podatkowe. Punktem odniesienia w ocenie polskich rozwiązań będzie analiza włoskich przepisów podatkowych w zakresie agroturystyki, której regulacja ma już długą tradycję⁶. W pierwszej części bliższej analizie zostaną poddane włoskie regulacje podatkowe, a w drugiej – polskie. Ich konfrontacja pozwoli na sformułowanie wniosków i podjęcie próby oceny polskich i włoskich rozwiązań prawnopodatkowych w zakresie agroturystyki.

2. Przybliżenie obowiązujących we Włoszech regulacji prawnopodatkowych w zakresie agroturystyki wydaje się szczególnie interesujące dlatego, że włoski ustawodawca *expressis verbis* przyznał tej aktywności status działalności rolniczej powiązanej. Agroturystyka została bowiem

³ O pojęciu agroturystyki w prawie polskim zob. A. Kapała, *Prawne pojęcie agroturystyki*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2008, nr 1, s. 99 i n.

⁴ Zob. literaturę powołaną w: A. Kapała, *Administracyjnoprawne uwarunkowania działalności agroturystycznej. Studium prawnoporównawcze*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2009, nr 1, s. 98.

⁵ Na temat opodatkowania działalności agroturystycznej zob. komentarze: L. Francario, L. Paoloni, *L'impresa agrituristica. Normativa comunitaria, nazionale, regionale*, Napoli 1989, s. 90 i n.; P. Boria, *La disciplina tributaria dell'agriturismo*, „Rassegna Tributaria” 1990, s. 179 i n.; G. Di Paolo, *La disciplina fiscale dell'agriturismo*, „Diritto e Giurisprudenza Agraria e dell'Ambiente” 1994, nr 1; L. Garbagnati, *I profili fiscali dell'agriturismo*, „Diritto e Giurisprudenza Agraria e dell'Ambiente” 2007, nr 11; G. Ferrara, *Il trattamento fiscale del conferimento d'azienda in società esercente l'agriturismo*, „Diritto e Giurisprudenza Agraria e dell'Ambiente” 2007, nr 5; L. Costato, C. A. Graziani, F. Albisinni, et. al., *Commentario alla legge 20 febbraio 2006, n. 96 «Disciplina dell'agriturismo»*, „Rivista di Diritto Agrario” 2006, z. 4, s. 551 i n.; P. Borghi (red.), *Le nuove norme statali sull'agriturismo (l. 20 febbraio 2006, n. 96)*, „Le Nuove Leggi Civili Commentate” 2007, nr 1-2, s. 127 i n.

⁶ Pierwsze unormowania prawne z zakresu agroturystyki zostały wprowadzone we Włoszech na poziomie regionalnym już w latach siedemdziesiątych, zob. np. ustawę prowincji Trento, nr 11 z 20 marca 1973 r.; prowincji Bolzano, nr 42 z 10 września 1973 r.; regionu Veneto, nr 21 z 31 stycznia 1975 r. Pierwsza ustawa krajowa o agroturystyce (nr 730) została uchwalona 5 grudnia 1985 r., „Gazzetta Ufficiale”, nr 295 z 16 grudnia 1985 r.

zdefiniowana w kodeksie cywilnym w art. 2135 jako tzw. rolnicza działalność powiązana, która obok tradycyjnych działalności rolniczych prowadzona jest przez przedsiębiorcę rolnego⁷. Z przepisów ustawy ramowej nr 96/2006 o agroturystyce⁸ wynika jednak, że dla celów podatkowych agroturystyka zaliczana jest do działalności gospodarczej, z której dochód podlega opodatkowaniu tak jak dochód przedsiębiorcy. Dlatego ta ustawa odsyła w art. 7 do regulacji podatkowych⁹, o których mowa w art. 5 ustawy nr 413 z 30 grudnia 1991¹⁰. Ten ostatni akt prawny nie obejmuje działalności agroturystycznej reżimem rolnym pod względem podatkowym¹¹, przewiduje natomiast w art. 5 ust. 1 szczególny, oparty na ryczałcie, system rozliczania podatku dochodowego od dochodów osiągniętych z agroturystyki.

Wskazana forma opodatkowania ma ograniczony zakres podmiotowy, nie obejmuje bowiem m.in. spółek akcyjnych i komandytowych, spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielni, towarzystw wzajemnych ubezpieczeń, ani innych jednostek publicznych i prywatnych mających siedzibę na terytorium kraju, których celem jest głównie lub wyłącznie działalność handlowa. Wymienione podmioty rozliczają podatek od przychodów uzyskanych z działalności agroturystycznej na zasadach ogólnych, uregulowanych w art. 55 i następnym dekrety Prezydenta Republiki

⁷ Według art. 2135 ust. 3 wł. k.c., przez działalności powiązane rozumie się m.in. działalności polegające na przyjmowaniu osób i gościnności, wykonywane przez tego samego przedsiębiorcę rolnego, wykorzystującego w większości urządzenia lub zasoby gospodarstwa, które są normalnie stosowane do prowadzenia działalności rolniczej.

⁸ Ustawa nr 96/2006 o agroturystyce (legge 20 febbraio 2006, n. 96, „Disciplina dell’agriturismo”) opublikowana w „Gazzetta Ufficiale”, nr 63 z 16 marca 2006 r. Zob. komentarze do tej ustawy w: L. Costato, C. A. Graziani, F. Albisinni et. al., op. cit.; P. Borghi (red.), op. cit.

⁹ Zob. komentarze do art. 7 ustawy 96/2006: C. Tosello, *Commento all’art. 7*, w: *Commentario alla legge 20 febbraio 2006, n. 96...*, s. 551 i n.; G. Ferrara, *Commento all’art. 7*, w: *ibidem*, s. 570 i n.; M. Mazzo, *Commento all’art. 7*, w: P. Borghi (red.), op. cit., s. 179 i n.

¹⁰ Legge del 30 dicembre 1991, n. 413 „Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l’attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale”, „Gazzetta Ufficiale”, nr 305 z 31 grudnia 1991 r., Supplemento ordinario.

¹¹ Na temat opodatkowania działalności rolniczej zob. np.: P. Boria, *La disciplina tributaria dell’agricoltura*, „Rivista di Diritto Tributario” 2003, nr 1, s. 313 i n.; S. Muleo, *Impresa agraria e imposizione reddituale*, Milano 2005; F. Picciardera, *La nozione di reddito agrario*, Milano 2004.

nr 917 z 1986 r. o podatku dochodowym¹², a także podlegają VAT na zasadach ogólnych.

Analiza art. 5 ust. 1 pozwala zauważyć brak wyraźnego wyodrębnienia działalności agroturystycznej dla celów podatkowych. Aktywność ta traktowana jest jak działalność gospodarza oddzielna od rolniczej (mimo że jest z nią powiązana), której dochody nie mogą być w żaden sposób zaliczane do dochodów rolniczych¹³. Omawiana regulacja nie uzależnia możliwości rozliczania podatku w formie ryczału od limitu osiąganego przychodu. Wysokość przychodu nie jest kryterium decydującym o powstaniu obowiązku rozliczania się na zasadach ogólnych.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy nr 413/1991, podstawą opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód z działalności agroturystycznej, składający się z 25% sumy osiągniętych zysków (przychodu netto bez podatku VAT). Przy obliczaniu podstawy opodatkowania nie mają znaczenia ewentualne nadwyżki kapitałowe powstałe w wyniku sprzedaży dóbr służących do prowadzenia działalności agroturystycznej, zwanych dobrami instrumentalnymi (maszyny, nieruchomości itp.). Jednak dokonanie przez rolnika sprzedaży dóbr instrumentalnych w celach niezwiązanych z wykonywaną działalnością agroturystyczną może powodować powstanie nadwyżki podlegającej opodatkowaniu (art. 86 dekretu o podatku dochodowym).

Z treści ust. 3 analizowanego art. 5 wynika, że ryczałt nie jest obowiązkową formą opodatkowania. Podatnik może wybrać formę rozliczania się z podatku dochodowego na zasadach ogólnych poprzez zaznaczenie odpowiedniej rubryki w deklaracji VAT. Wskazane zgłoszenie jest skuteczne w zakresie podatku dochodowego i ma moc wiążącą przez okres trzech lat. Innymi słowy – podstawową formą opodatkowania agroturystyki podatkiem dochodowym jest ryczałt, uregulowany w art. 5 ust. 1 ustawy nr 413/1991. Podatnik może jednak zrezygnować z takiej formy i wybrać sposób rozliczania się na zasadach ogólnych, uregulowany w dekrete o podatku dochodowym. Zgodnie z art. 55 i następnymi omawianego dekretu, przy obliczeniu podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych brane są pod uwagę zarówno składniki dodatnie, jak i ujemne przychodu, w tym także wcześniej wspomniane nadwyżki kapitałowe ze sprzedaży tzw. dóbr instrumentalnych.

¹² Testo Unico Imposte sui Redditi, „Gazzetta Ufficiale”, nr 302 z 31 grudnia 1986 r. (powoływany dalej jako dekret o podatku dochodowym).

¹³ C. Tossello, op. cit., s. 556.

Również w zakresie podatku VAT działalność agroturystyczna nie jest zaliczana do działalności typowo rolniczych i nie może korzystać z reżimu VAT przewidzianego dla tej ostatniej, mimo że jest wykonywana przez przedsiębiorcę rolnego w powiązaniu z działalnością rolniczą. Obie działalności – agroturystyczna i rolnicza – w celach VAT muszą być księgowane oddzielnie, zgodnie z dyspozycją art. 36 ust. 4 dekretu Prezydenta Republiki nr 633 z 1972 r. w sprawie regulacji podatku od wartości dodanej¹⁴. Powoływana już ustawa nr 413/1991 nie przewiduje ograniczenia podmiotowego w zakresie podatku VAT, o czym stanowi jej art. 5 ust. 2. Oznacza to, że regulacje dotyczące podatku VAT mają zastosowanie do przedsiębiorstwa rolnego prowadzącego działalność agroturystyczną bez względu na jego formę organizacyjno-prawną. Podmiot, który ma zamiar prowadzić działalność agroturystyczną, po otrzymaniu upoważnienia od organów gminy musi zawiadomić o tym właściwy urząd skarbowy i złożyć deklarację w celu rozliczania podatku VAT.

Możliwość zastosowania ryczałtowej formy opodatkowania działalności agroturystycznej została przewidziana również w zakresie VAT. Na mocy art. 5 ust. 2 ustawy nr 413/1991, podatek od wartości dodanej z tytułu prowadzenia działalności agroturystycznej stanowi równowartość połowy podatku należnego za dokonane operacje, a zatem obniżony jest o 50% z tytułu ryczałtowego rozliczania VAT. Omawiana forma określana jest mianem pasywnej, uniemożliwia bowiem odliczanie podatku VAT od zakupionych towarów lub usług. Podobnie jak w przypadku podatku dochodowego, podatnik może zrezygnować z ryczałtu i wybrać opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej na zasadach ogólnych (art. 5 ust. 3). Warto dodać, że rozliczanie VAT na zasadach ogólnych nie powoduje obowiązku oddzielania działalności agroturystycznej od rolniczej i nie wyklucza wspomnianego prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach.

Analizowana regulacja nie przewiduje uproszczeń księgowych odnośnie do wymagań związanych z określeniem dochodu. Podatnik obowiązany jest przechowywać dokumenty księgowe wymagane do ustalenia uzyskanego przychodu. W tym celu powinien posiadać rejestr wystawianych rachunków w formie ponumerowanych bloczków rachunków fiskalnych, zakupionych u autoryzowanych sprzedawców. Ponadto sprzedaż usług „typu bar” w gospodarstwie agroturystycznym wiąże się z wymogiem

¹⁴ Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, „Gazzetta Ufficiale”, nr 292 z 11 listopada 1972, Supplemento ordinario.

wydawania paragonów fiskalnych, co z kolei implikuje konieczność posiadania kasy fiskalnej. W przypadku usług innych niż „typu bar”, na podstawie art. 12 ustawy nr 413/1991 gospodarstwa agroturystyczne obowiązane są wystawiać rachunki fiskalne.

Kolejnym obowiązkiem podatkowym, znajdującym zastosowanie w związku z prowadzeniem działalności agroturystycznej, jest podatek od nieruchomości. Na wstępie należy wyjaśnić, że we Włoszech podstawą do naliczenia podatku od nieruchomości (ICI – imposta comunale sugli immobili) jest katastralna wartość ziemi, tzw. *rendita catastrale*¹⁵. Jest to oficjalna wartość nieruchomości wpisana do ogólnokrajowego rejestru, obejmującego wszystkie posiadłości we Włoszech. Do 1993 r. budynki wiejskie wpisywano do katastru gruntów i budynków, gdzie figurowały jako elementy dodatkowe względem wartości gruntów, na których były zbudowane. Nie podlegały podatkowi od budynków, ich wartość katastralna zawierała się bowiem w wartości gruntów. Przyjmowano, że budynki położone na terenach wiejskich mają charakter instrumentalny, tj. służą prowadzeniu działalności rolniczej. Mogły być zamieszkiwane przez osoby pracujące na roli lub wykorzystywane do chowu bydła, a także magazynowania sprzętu i zapasów. Od 1993 r. w katastrze budynków wyodrębniane są wiejskie budynki mieszkalne oraz nieruchomości wiejskie o charakterze pomocniczym (instrumentalnym)¹⁶. Obie kategorie

¹⁵ Gminny podatek od nieruchomości (ICI) został wprowadzony w 1993 r. dekretem z mocą ustawy z 30 grudnia 1992 r. (*decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, Supplemento Ordinario n. 137*) „Gazzetta Ufficiale”, nr 305 z 30 grudnia 1992 r.

¹⁶ W celu stworzenia kompletnego spisu krajowego dziedzictwa budowlanego, obejmującego budynki wiejskie i miejskie, ustawa nr 557 z 30 grudnia 1993 r. wprowadziła instytucję nowego katastru budynków, ustanawiając obowiązek wpisania do niego wszystkich budynków istniejących we Włoszech; zob. *Decreto legislativo 30 dicembre 1993, n. 557, Ulteriori interventi correttivi di finanza pubblica per l'anno 1994*, opublikowany w „Gazzetta Ufficiale”, nr 305 z 30 grudnia 1993 r. Dla kwalifikacji budynków wiejskich, które w odróżnieniu od pozostałych zwolnione są z podatku od nieruchomości, ustawa z 1993 r. wyodrębnia kryteria uznawania wiejskiego charakteru budynków mieszkalnych (art. 9 ust. 3) oraz kryteria wyróżniające nieruchomości wiejskie o charakterze pomocniczym (instrumentalnym) (art. 9 ust. 3 bis). Budynki mieszkalne mają wiejski charakter, jeżeli są wykorzystywane w celach mieszkalnych: a) przez właściciela lub posiadacza uprawnionego do korzystania, b) przez pracowników wykonujących działalności rolnicze w gospodarstwie rolnym na czas określony lub nieokreślony, ale przez okres nie krótszy niż 100 dni w roku, c) przez członków lub zarządców spółdzielni rolniczych, będących przedsiębiorcami rolnymi wpisanymi do rejestru przedsiębiorców, d) przez osoby mające ustalone prawo do emerytury lub renty rolniczej, e) przez pomocników zgłoszonych jako takich w celach ubezpieczeniowych.

zwolnione są z podatku od nieruchomości. Budynki wykorzystywane do prowadzenia działalności agroturystycznej zaliczane są do drugiej kategorii wiejskich zabudowań – tj. o charakterze pomocniczym (instrumentalnym), a dokładniej do kategorii D/10 („budynki spełniające funkcje produkcyjne związane z działalnością rolniczą”)¹⁷. Należą do niej obiekty służące prowadzeniu działalności rolniczej inne niż domy mieszkalne oraz budynki przeznaczone na działalność agroturystyczną.

We Włoszech z prowadzeniem działalności agroturystycznej wiąże się jeszcze jeden podatek specyficzny dla włoskiego systemu: podatek regionalny od działalności produkcyjnych (IRAP – l'imposta regionale sulle attività produttive), wprowadzony dekretem z mocą ustawy nr 446 z 15 grudnia 1997 r.¹⁸ W myśl tego dekretu, podatek IRAP dotyczy działalności zorganizowanej, ukierunkowanej na produkcję lub wymianę dóbr, świadczenie usług, niezależnie od jej formy organizacyjno-prawnej. Przedsiębiorca rolny prowadzący działalność agroturystyczną podlega podatkowi IRAP, tak jak inne podmioty wykonujące w sposób ciągły działalność handlową, zawodową czy artystyczną. Podstawą opodatkowania jest wartość produkcji netto, czyli osiągnięty z produkcji (lub ze świadczenia usług) dochód netto. Jest to podatek proporcjonalny do wartości wystawianych faktur.

Dochód osiągany z działalności agroturystycznej podlega opodatkowaniu pełną stawką omawianego podatku, nie zaś obniżoną, przewidzianą dla działalności rolniczych. Dla producentów rolnych podstawą opodatkowania działalności rolniczych jest różnica pomiędzy wysokością należnego podatku a wartością zakupów dokonanych w celu produkcji, zgodnie z danymi zgłoszonymi w deklaracji VAT. Producenci rolni mogą wybrać sposób ustalania podstawy opodatkowania właściwej dla przedsiębiorców handlowych. Jeżeli są zwolnieni z VAT, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem regionalnym od działalności produkcyjnych.

Podsumowując przeprowadzoną analizę włoskich regulacji podatkowych w zakresie agroturystyki, należy stwierdzić, że włoskie prawo po-

¹⁷ Kategoria D/10 została wprowadzona dekretem Prezydenta Republiki nr 139 z 23 marca 1998 r.; zob. Decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 139 Regolamento recante norme per la revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali, a norma dell'art. 3, comma 156, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, „Gazzetta Ufficiale”, nr 108 z 12 maja 1998 r.

¹⁸ Decreto Legislativo del 15 dicembre 1997 n. 446, Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali, „Gazzetta Ufficiale”, nr 298 z 23 grudnia 1997 r., Supplemento ordinario.

datkowe kwalifikuje dochód uzyskiwany z agroturystyki jako dochód z działalności gospodarczej. Oznacza to, że w świetle uregulowań podatkowych agroturystyka nie jest działalnością gospodarstwa (przedsiębiorstwa) rolnego, ale przedsiębiorstwa prowadzącego działalność gospodarczą (usługową, handlową). Działalność agroturystyczna nie generuje dochodu rolnego, natomiast jest on uzyskiwany z działalności typowo rolniczej, zdefiniowanej w art. 2135 ust. 1 wł. k.c.¹⁹, a także z działalności powiązanej, o której mowa w pierwszej części art. 2135 ust. 3 wł. k.c.²⁰ Włoski ustawodawca nie zdecydował się na całkowite uproszczenie podatkowego reżimu w zakresie agroturystyki poprzez asymilację dochodów uzyskiwanych z tej działalności z dochodami rolniczymi. Uprzywilejowane traktowanie agroturystyki w prawie podatkowym ogranicza się do możliwości rozliczania podatku dochodowego i podatku VAT w formie ryczałtu, jednak kwalifikowanie dochodów z działalności agroturystycznej jako odrębnych od dochodów rolniczych powoduje konieczność prowadzenia oddzielnej księgowości, co może nastęrczać przedsiębiorcy rolnemu dodatkowych trudności.

3. Analizę polskich regulacji podatkowych w agroturystyce należy rozpocząć od wskazania dwóch istotnych kwestii. Po pierwsze – w polskim systemie podatkowym działalność rolnicza nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym²¹ (art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, powoływanej dalej jako updog)²². W odniesieniu

¹⁹ W myśl art. 2135 ust. 1 wł. k.c. do rolniczych działalności z natury należy uprawa gruntu, gospodarka leśna i hodowla zwierząt.

²⁰ Według art. 2135 ust. 3 wł. k.c., „przez działalności powiązane, wykonywane przez tego samego przedsiębiorcę rolnego, rozumie się, w każdym razie, działalności polegające na obrabianiu, przetwarzaniu, komercjalizacji i podnoszeniu wartości, odnoszone do produktów otrzymanych w większości z uprawy gruntu, lasu oraz hodowli zwierząt. Pojęcie to obejmuje także działalność ukierunkowaną na dostarczanie dóbr lub świadczenie usług, przy wykorzystaniu w większości urządzeń lub zasobów gospodarstwa, które są normalnie stosowane do wykonywania działalności rolniczej, a także działalności polegające na podnoszeniu wartości terytorium i dziedzictwa wiejskiego oraz leśnego albo też na przyjmowaniu osób i gościnności”.

²¹ Działalność rolnicza według definicji z art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest określona szeroko. Tak też stanowi art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Warto dodać, że działy specjalne produkcji rolnej, mimo że ich prowadzenie jest działalnością rolniczą, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Na temat opodatkowania działalności rolniczej zob. J. Bieluk, *Pojęcie działalności rolniczej w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2008, nr 2, s. 181 i n.

²² Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. 2000, Nr 14, poz. 176 ze zm.

do podmiotów prowadzących wskazaną działalność jedynym obowiązującym podatkiem jest podatek rolny, uregulowany w ustawie z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym²³. Po drugie – w prawie polskim definicje działalności rolniczej nie obejmują, w przeciwieństwie do prawa włoskiego, agroturystyki, a przepisy podatkowe traktują agroturystykę jak działalność gospodarczą, odrębną od rolniczej. Przeprowadzona analiza dowiodła, że takie podejście cechuje także włoski system podatkowy, jednakże należy zwrócić uwagę na dość istotną różnicę. Polski ustawodawca, choć nie przyznał agroturystyce statusu działalności rolniczej, to jednak w zakresie podatku dochodowego przewidział dla tej działalności znacznie większe ustępstwa w porównaniu z rozwiązaniami włoskimi. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadza – w odróżnieniu od włoskich regulacji – całkowite zwolnienie przedmiotowe w odniesieniu do działalności wymienionych w art. 21 ust. 1 pkt 43, powszechnie określanych jako agroturystyczne. Zgodnie z brzmieniem powyższego artykułu, wolne od podatku dochodowego są: „dochody uzyskane z tytułu wynajmu pokoi gościnnych, w budynkach mieszkalnych położonych na terenach wiejskich w gospodarstwie rolnym, osobom przebywającym na wypoczynku oraz dochody uzyskane z tytułu wyżywienia tych osób, jeżeli liczba wynajmowanych pokoi nie przekracza 5”.

Uprzywilejowane traktowanie agroturystyki w zakresie podatku dochodowego nie ogranicza się zatem do formy ryczałtu, jak w przypadku włoskich przepisów, ale wyraża się w całkowitym zwolnieniu dochodów uzyskiwanych z agroturystyki z podatku dochodowego. Ustawa uzależnia jednak przyznanie zwolnienia podatkowego od spełnienia szeregu warunków. Po pierwsze – liczba wynajmowanych pokoi nie może przekraczać 5, przy czym chodzi o pokoje przeznaczone do wyłącznej dyspozycji gości. Nie ma znaczenia ilość łóżek znajdujących się w pokoju. Po drugie – pokoje gościnne muszą znajdować się w budynku mieszkalnym²⁴ gospodarstwa rolnego, a nie w odrębnych domkach turystycznych, przyczepach mieszkalnych czy w budynkach gospodarczych zaadaptowanych na cele

²³ Dz. U. 1993, Nr 94, poz. 431 ze zm. Jak się zauważa, taki system podatkowy, oparty na opodatkowaniu powierzchni rolnej, stanowi *sui generis* „wyłom” w ogólnych zasadach obowiązujących w Polsce, opartych *in primis* na opodatkowaniu dochodów; por. A. Lichorowicz, *Podstawowe kierunki rozwoju polskiego ustawodawstwa rolnego w okresie przedakcesyjnym*, w: R. Budzinowski, A. Zieliński (red.), *Prawo rolne. Problemy teorii i praktyki*, Poznań-Kluczbork 2002, s. 61.

²⁴ Budynkiem mieszkalnym jest budynek dopuszczony do użytkowania jako mieszkalny na podstawie decyzji administracyjnej lub jeśli zameldowani są w nim stali mieszkańcy.

turystyczne. Po trzecie – budynek mieszkalny musi znajdować się na terenie wiejskim²⁵ i jednocześnie należeć do gospodarstwa rolnego²⁶. Wskazane rozwiązanie krytykowane jest przez rolników prowadzących działalność agroturystyczną w gospodarstwach rolnych położonych na terenach miejskich, którzy argumentują, że podstawową przesłanką uzasadniającą zwolnienie przedmiotowe agroturystyki powinno być prowadzenie przez rolnika gospodarstwa rolnego, czyli wykonywanie działalności rolniczej, bez względu na miejsce położenia gospodarstwa²⁷. Po czwarte – na mocy omawianego art. 21 ust. 1 pkt 43 upodf, pokoje mogą być wynajmowane jedynie turystom²⁸, czyli osobom przebywającym na wypoczynku i korzystającym z noclegu w gospodarstwie rolnym. Ponadto zwolnienie obejmuje także dochody uzyskane ze sprzedaży posiłków domowych turystom wynajmującym pokoje w gospodarstwie rolnym. Nie zalicza się do tej ostatniej działalności prowadzenia ogólnodostępnych usług gastronomicznych.

Warto dodać, że z podatku dochodowego zwolnione są nie tylko dochody uzyskiwane ze sprzedaży posiłków domowych osobom zakwaterowanym, ale także – w myśl art. 21 ust. 1 pkt 71 – wolne od podatku są dochody ze sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących

²⁵ Obszarami wiejskimi są tereny gmin wiejskich oraz teren oznaczony jako wiejski w gminach miejsko-wiejskich. Obszary wiejskie oznacza się zgodnie z rozporządzeniem Ministra Infrastruktury z 27 stycznia 2004 r. w sprawie sposobu ewidencjonowania przez służbę geodezyjną i kartograficzną przebiegu granic i powierzchni jednostek podziału terytorialnego państwa (Dz. U. 2004, Nr 18, poz. 173), wydanego na podstawie art. 26 ustawy z 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. 2005, Nr 240, poz. 2027 ze zm.).

²⁶ Definicja gospodarstwa rolnego przyjęta w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych jest tożsama z definicją sformułowaną w ustawie o podatku rolnym, a więc uznającą za gospodarstwo rolne obszar gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, 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.

²⁷ Według wyjaśnień Ministra Finansów – Pismo Ministra Finansów z 7 lutego 2006 r. (odpowiedź na zapytanie poselskie), zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 43 upodf ma na celu aktywizację środowisk wiejskich i rozwój przedsiębiorczości na tych terenach. Udzielanie preferencji podatkowych osobom zajmującym się wynajmowaniem pokoi w miastach przeczyłoby celom wprowadzenia zwolnienia. Taka działalność nie ma bowiem charakteru działalności agroturystycznej, ale jest aktywnością zbliżoną do usług hotelarskich, a więc typowej działalności gospodarczej.

²⁸ Według art. 3 pkt 9 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych (tekst jedn.: Dz. U. 2004, Nr 223, poz. 2268 ze zm.), za turystę uznaje się osobę, która podróżuje do innej miejscowości poza swoim stałym miejscem pobytu na okres nieprzekraczający 12 miesięcy, dla której celem podróży nie jest podjęcie stałej pracy w odwiedzanej miejscowości i która korzysta z noclegu przynajmniej przez jedną noc.

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 mięsa²⁹. W celu uniknięcia wątpliwości co do oceny, w jakim zakresie przetwarzanie produktów rolnych jest działalnością rolniczą, a kiedy staje się aktywnością podlegającą opodatkowaniu³⁰, ustawa wprowadza zwolnienia z podatku dochodowego określonych źródeł dochodów.

Kolejny punkt ustawy przewiduje zwolnienie z opodatkowania dochodów uzyskiwanych ze sprzedaży surowców roślin zielarskich i leśnych ziół dziko rosnących, sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) w grupie 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 rodziny³¹. Natomiast dochody ze sprzedaży produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnego gospodarstwa rolnego w stanie nieprzetworzonym wcale nie podlegają przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Należy zauważyć, że art. 21 ust. 1 pkt 43 updof nie zwalnia od podatku dochodowego dochodów osiąganych z innych usług świadczonych przez rolnika w gospodarstwie rolnym i związanych z pobytem turystów. Z drugiej strony, na podstawie art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, powyższe usługi (obok wynajmu i sprzedaży posiłków domowych) nie podlegają przepisom tej ustawy. Łączna analiza obu artykułów pozwala sformułować wniosek, że inne usługi związane z pobytem turystów mogą być świadczone przez rolnika w ramach uprzywilejowanego reżimu art. 3, ale jedynie w nieodpłatnej formie. Pobieranie wynagrodzenia za wskazane usługi powoduje powstanie obowiązku rozliczenia podatku dochodowego oraz rejestracji działalności gospodarczej.

Interpretacje urzędów skarbowych potwierdzają, że usługi świadczone za wynagrodzeniem, takie jak wypożyczanie rowerów, kajaków, prowa-

²⁹ Przed 1 stycznia 2004 r. omawiane zwolnienie nie dotyczyło dochodów uzyskiwanych przez osoby, które dokonywały sprzedaży towarów i produktów innych niż pochodzących z własnej uprawy lub hodowli.

³⁰ Na temat wyróżnienia czynności związanych z prowadzeniem działalności rolniczej zob. R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Poznań 1992, s. 110 i n.

³¹ Zob. J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2008.

dzenie nauki jazdy konnej, sprzedaż wyrobów rękodzieła ludowego, potraw i produktów regionalnych, nie są objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 21 ust. 1 pkt 43 updof³². Według jednego z pomorskich urzędów skarbowych, „dochody uzyskiwane przez podatnika z umożliwienia turystom łowienia ryb podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych, ponieważ zwolnienie obejmuje jedynie przychody osiągane z hodowli ryb, a nie usług polegających na umożliwieniu turystom ich łowienia”³³. Za przychody z działalności pozarolniczej podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym należy uznać przychody osiągane z prowadzenia odpłatnych jazd konnych. Definicja działalności rolniczej zawarta w art. 2 ust. 2 wymienia szereg działalności uważanych za rolnicze, polegających na prowadzeniu czynności związanych z uprawą roślin lub hodowlą zwierząt. Nie obejmują one prowadzenia odpłatnych jazd konnych³⁴.

Z kolei inny Urząd Skarbowy stwierdził, że „usługi rekreacyjne (jazda konna w siodle, przejażdżki powozem i saniami z zaprzęgiem konnym itp.) należy zakwalifikować do źródła przychodów uzyskiwanych z pozarolniczej działalności gospodarczej, pomimo że wykonywane są przy wykorzystaniu bazy i urządzeń związanych z gospodarstwem rolnym, którego celem jest produkcja rolna (środki transportu, konie), z której dochody nie podlegają zwolnieniu od podatku dochodowego³⁵. W interpretacjach podkreśla się, że nie ma przeszkód do korzystania ze zwolnienia od podatku dochodu uzyskanego z tytułu wynajmu pokoi gościnnych i wyżywienia osób, jeżeli są świadczone odpłatnie także inne usługi, z których dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym³⁶. W takim przypadku dochody zwolnione z podatku nie są łączone z innymi dochodami przy obliczaniu podstawy opodatkowania.

Zatem rolnik, który oprócz prowadzenia działalności agroturystycznej objętej zwolnieniem z art. 21 ust. 1 pkt 43 updof, świadczy odpłatnie inne usługi w ramach działalności gospodarczej, obowiązany jest opłacać po-

³² Zob. interpretacje Urzędu Skarbowego w Koninie o sygnaturze PDI-415/1/05.

³³ Interpretacja Izby Skarbowej w Gdańsku z 6 listopada 2003 r. o sygnaturze BI/005-0509/03.

³⁴ Zob. R. Kubacki, *Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych*, t. I, Wrocław 2006, s. 52.

³⁵ Interpretacja Drugiego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie z 30 czerwca 2004 r. o sygnaturze II US.PB.I-415/45/04.

³⁶ Tego zdania są zarówno Drugi Urząd Skarbowego w Rzeszowie z 30 czerwca 2004 r. (interpretacja o sygnaturze II US.PB.I-415/45/04), jak i Urząd Skarbowy w Koninie (interpretacja o sygnaturze PDI-415/1/05).

datek dochodowy jedynie od dochodów uzyskiwanych z tej ostatniej działalności. Dlatego kalkulacja cenowa tzw. usługi agroturystycznej powinna wyraźnie rozdzielać odpłatność za wynajem pokoi gościnnych osobom przebywającym na wypoczynku i za wyżywienie osób, dla których wynajęto te pokoje (z których dochód jest zwolniony z opodatkowania podatkiem dochodowym), od odpłatności za pozostałe usługi rekreacyjne, z których dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym³⁷.

Gdy rolnik prowadzi działalność niespełniającą choćby jednego z warunków uprawniających go na mocy art. 21 ust. 1 pkt 43 updof do zwolnienia z opłacania podatku dochodowego, lub z obowiązku rejestrowania działalności gospodarczej na podstawie art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, wówczas musi wybrać jeden ze sposobów rozliczania podatku dochodowego i zarejestrować działalność gospodarczą.

Zgodnie z art. 9a updof dochody osiągnięte przez podatników prowadzących działalność gospodarczą są opodatkowane na zasadach ogólnych, określonych w art. 27 updof. Podatnik może zwrócić się z wnioskiem do naczelnika urzędu skarbowego o zastosowanie innej formy opodatkowania (art. 9a updof). Zatem przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą, polegającą na świadczeniu w gospodarstwie rolnym usług turystycznych, może złożyć wniosek lub oświadczenie o zastosowanie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej lub opodatkowania 19% podatkiem liniowym, o którym mowa w art. 30c updof.

Przedsiębiorcy prowadzący pozarolniczą działalność, która nie podlega omawianym powyżej zwolnieniom podatkowym i nie jest rozliczana na podstawie karty podatkowej lub ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, rozliczają podatek dochodowy na zasadach ogólnych. Podstawą opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest dochód rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztem ich uzyskania. Opłacanie podatku na zasadach ogólnych odbywa się na podstawie faktycznie osiągniętego dochodu, po jego comiesięcznym obliczeniu na podstawie deklaracji składanych na druku PIT-5. Podatek dochodowy pobiera się od podstawy jego obliczenia według skali określonej w art. 27 updof.

Podatek lub zaliczkę zmniejsza się o kwotę wolną od podatku, ogłaszaną co roku przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Ponadto, podatek dochodowy obliczony zgodnie z art. 27 lub art. 30c updof ulega obniżeniu o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne podatnika

³⁷ Zobacz interpretację Drugiego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie (z 30 czerwca 2004 r., II US.PB.I-415/45/04.

lub osób z nim współpracujących. Rozliczanie podatku w omawianej formie powoduje dla podatnika obowiązek prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów związanych z wykonywaną działalnością.

Rolnicy, o których mowa w § 2 ust. 2 rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów³⁸, są obowiązani prowadzić księgę przychodów i rozchodów, według wzoru ustalonego w załączniku nr 2 do rozporządzenia. Powyższa, nieco uproszczona forma księgi ma zastosowanie do rolników prowadzących gospodarstwo rolne i wykonujących działalność gospodarczą osobiście lub z udziałem członków rodziny pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym, jeżeli łączny przychód z tej działalności gospodarczej nie przekracza 10 000 zł w roku podatkowym (§ 2 ust. 2).

Opisane powyżej zasady ogólne stosuje się także do podatników, którzy w celu rozliczenia się z podatku wybrali formę podatku liniowego, z tą różnicą, że podatek należny jest wyliczany według stałej stawki 19%, zgodnie z art. 30c ust. 1 updof. Podatnicy obowiązani są wpłacać na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości różnicy między podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku, obliczonym zgodnie z art. 30c updof, a sumą należnych zaliczek za poprzednie miesiące. O wyborze tej formy opłacania podatku dochodowego podatnik obowiązany jest powiadomić pisemnie naczelnika urzędu skarbowego do dnia 20 stycznia, a gdy rozpoczyna działalność w ciągu roku – do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia działalności, a w każdym wypadku nie później niż w dniu uzyskania pierwszego przychodu.

Opodatkowanie osób fizycznych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych i kartą podatkową reguluje ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (dalej uzpdpof)³⁹. Podobnie jak przy wyborze rozliczania podatku w formie podatku liniowego, także w przypadku gdy przedsiębiorca zdecyduje się na opodatkowanie na podstawie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, zobowiązany jest złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne oświadczenie o wyborze wskazanej formy do 20 stycznia roku podatkowego (art. 9 uzpdpof). Natomiast podatnik rozpoczynający działalność gospodarczą w trakcie roku podatkowego powinien złożyć takie oświadczenie do dnia poprzedzającego dzień

³⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz. U. Nr 152, poz. 1475 ze zm.

³⁹ Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zm.

rozpoczęcia działalności, nie później jednak niż w dniu uzyskania pierwszego przychodu. Do podatników rozpoczynających działalność w roku podatkowym, którzy w poprzednim roku podatkowym nie prowadzili działalności, opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych stosuje się od dnia uzyskania pierwszego przychodu (art. 7 uzdpopf). Zgodnie z art. 9 uzdpopf w przypadku rozpoczęcia działalności gospodarczej w trakcie roku podatkowego i niezłożenia w określonym terminie oświadczenia (wniosku), podatnik jest obowiązany do założenia właściwych ksiąg i opłacania podatku na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym.

Formę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym od przychodów ewidencjonowanych mogą stosować m.in. podatnicy, którzy prowadzą działalność gospodarczą zaklasyfikowaną jako hotelarską według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU grupa 55.1), lub świadczą usługi w tzw. obiektach noclegowych, a także w innych budynkach przeznaczonych na krótkie zakwaterowanie (PKWiU grupa 55.2). Ryczałt znajdzie zatem zastosowanie, gdy wynajmowane pokoje mieszczą się poza budynkiem mieszkalnym, np. w domkach turystycznych czy też w odpowiednio zaadaptowanych pomieszczeniach gospodarczych lub znajdują się w budynkach położonych poza administracyjnymi granicami obszarów wiejskich. Ponadto wynajmowane pokoje nie muszą należeć do gospodarstwa rolnego.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 uzdpopf ryczałt od przychodów ewidencjonowanych wynosi 17% przychodów ze świadczenia usług w wymienionych obiektach. Natomiast od przychodów z działalności usługowej, w tym przychodów z działalności gastronomicznej w zakresie sprzedaży napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, obowiązuje stawka w wysokości 8,5% (art. 12 ust. 1 pkt 3 uzdpopf). Jeżeli podatnik prowadzi działalność gastronomiczną, nieobejmującą sprzedaż napojów o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, to ryczałt od przychodów wynosi 3,0% (art. 12 ust. 1 pkt 5 uzdpopf). Należy podkreślić, że świadczenie usług związanych z rekreacją, kulturą i sportem sklasyfikowane w dziale 92 PKWiU wyłącza podatnika z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych⁴⁰. Przedsiębiorcy świadczący odpłatnie inne usługi związane

⁴⁰ Zob. Załącznik nr 2 do powoływanej ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, wprowadzający wykaz usług, których świadczenie wyłącza podatnika z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, oznaczonych według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.

z pobytem turystów podlegają obowiązkowi rozliczania podatku dochodowego na zasadach ogólnych.

Podatnicy są obowiązani za każdy miesiąc obliczać ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego w terminie do dnia 20 następnego miesiąca (art. 21 uzpdpof). Ryczałt obliczany jest od łącznej sumy osiągniętego przychodu niezależnie od wysokości kosztów uzyskania przychodu. W Polsce, w przeciwieństwie do włoskich przepisów podatkowych, możliwość zastosowania ryczałtu zależy od wysokości przychodów. Zgodnie z treścią art. 6 ust. 4 uzpdpof podatnicy opłacają w roku podatkowym ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, jeżeli w roku poprzedzającym rok podatkowy uzyskali przychody z tej działalności w wysokości nieprzekraczającej 150 000 euro. Ryczałt może być zastosowany bez względu na wysokość przychodów, w przypadku gdy podatnik rozpocznie wykonywanie działalności w roku podatkowym i nie korzysta z opodatkowania w formie karty podatkowej (art. 6 ust. 4 pkt 2 uzpdpof).

Na podatnikach rozliczających się w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych ciąży obowiązek posiadania i przechowywania dowodów zakupu towarów, prowadzenia wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ewidencji wyposażenia oraz ewidencji przychodów odrębnie za każdy rok podatkowy. Obowiązek prowadzenia ewidencji powstaje od dnia, od którego ma zastosowanie opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (art. 15 ust. 2 uzpdpof).

Czwartą formą rozliczania podatku jest karta podatkowa, również uregulowana w ustawie z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (art. 23-41). Regulowanie podatku we wskazanej formie odbywa się poprzez comiesięczne wpłacanie stałej kwoty, niezależnie od osiągniętego przychodu.

Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 1 zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej mogą płacić podatnicy prowadzący działalność usługową lub wytwórczo – usługową, określoną w części I tabeli stanowiącej załącznik nr 3 do ustawy (zwanej dalej tabelą), przy zatrudnieniu nieprzekraczającym stanu określonego w tabeli. Kartę podatkową mogą stosować osoby fizyczne (w tym także rolnicy prowadzący gospodarstwa rolne) świadczące usługi hotelarskie, polegające na wynajmie pokoi gościnnych oraz domków turystycznych z możliwością wydawania posiłków, gdy spełnionych jest kilka warunków. Po pierwsze, zgodnie z cz. XII tabeli, liczba

wynajmowanych pokoi, wraz z domkami turystycznymi, nie przekracza 12. Po drugie, oprócz wydawania posiłków turystom nie są świadczone odpłatnie inne usługi turystyczne. Po trzecie, przy prowadzeniu tej działalności podatnik nie korzysta z usług osób niezatrudnionych przez siebie oraz usług innych przedsiębiorców i zakładów oraz nie prowadzi innej działalności pozarolniczej poza wymienionymi w jednej z 12 części tabeli, tj. działalności, która może być opodatkowana kartą podatkową.

Stawka podatku od usług hotelarskich, polegających na wynajmie pokoi gościnnych i domków turystycznych łącznie z wydawaniem posiłków, jeżeli łączna liczba pokoi (w tym także w domkach turystycznych) nie przekracza 12, uzależniona jest od liczby mieszkańców danej miejscowości. Przy czym stawki podane w cz. XII tabeli dotyczą wskazanej działalności przy zatrudnieniu nie więcej niż 2 pracowników lub 2 pełnoletnich członków rodziny, nie wyłączając małżonka. A zatem karta podatkowa może być stosowana tylko w przypadku, gdy działalność gospodarza polega na wynajmie nie więcej niż 12 pokoi gościnnych i jest prowadzona przez nie więcej niż dwóch zatrudnionych pracowników lub pełnoletnich członków rodziny, łącznie z małżonkiem.

4. Innym istotnym podatkiem, który musi być brany pod uwagę w przypadku prowadzenia działalności agroturystycznej, jest podatek od towarów i usług, powszechnie nazywany podatkiem VAT. Podatek ten uregulowany jest przepisami ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴¹ (powoływanej w dalszej części jako ustawa o VAT). Zgodnie z przepisami wskazanego aktu prawnego osoba uzyskująca dochody z odpłatnego świadczenia usług jest obowiązana opłacać VAT, bez względu na to, czy jest przedsiębiorcą, czy rolnikiem prowadzącym działalność usługową uregulowaną w art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Według ustawy o VAT działalność agroturystyczna nie jest zwolniona z podatku VAT, ponieważ nie jest traktowana ani jako działalność rolnicza, ani jako usługa rolnicza⁴², a została sklasyfikowana wg Klasyfikacji Wyro-

⁴¹ Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.

⁴² Ustawa o VAT w art. 2 pkt 15 przez działalność rolniczą rozumie produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, gruntową, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub

bów i Usług w dziale usług hoteli i restauracji⁴³. W analizowanym tu zakresie przepisy polskie nie różnią się od włoskich, w obu regulacjach bowiem działalność agroturystyczna objęta jest opodatkowaniem VAT jako pozarolnicza działalność gospodarcza. Rolnicy rozpoczynający wykonywanie działalności agroturystycznej są zwolnieni z podatku VAT dopóty, dopóki roczna wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 50 000 zł (art. 113 ust. 1)⁴⁴. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku. Dlatego – zgodnie z art. 109 ustawy o VAT – rolnicy są zobowiązani do prowadzenia uproszczonej ewidencji sprzedaży dla potrzeb uchwycenia momentu przekroczenia limitu VAT, pod rygorem opodatkowania obrotu podatkiem VAT w wysokości 22% bez prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach. Do ewidencji powinny być załączane kopie wystawianych rachunków.

Podstawowa stawka podatku VAT w Polsce wynosi 22%, a dla usług wymienionych w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, w tym dla usług hotelarskich obowiązuje obniżona stawka 7% (art. 41 ust. 2 ustawy o VAT). Wynajem pokoi i sprzedaż posiłków domowych są wyliczone w załączniku nr 3 do ustawy o VAT, jako usługi hotelarskie, a dokładnie jako grupowe usługi świadczone w kwaterach turystycznych i innych budynkach przeznaczonych na krótki pobyt. Natomiast dochody pochodzące z innych usług świadczonych odpłatnie przez rolnika podlegają podatkowi VAT w wysokości 22%. Warto jeszcze zwrócić uwagę na uregulowania dotyczące sprzedaży niektórych produktów. Według art. 146 ust. 1 pkt 2c ustawy o VAT sprzedaż herbaty, kawy i gazowanych napojów niealkoholowych, wód mineralnych, a także sprzedaż w stanie nieprzetworzonym produktów pochodzących z własnego gospodarstwa rolnego podlega pełnej stawce (22%) podatku VAT.

fermowego oraz chów i hodowlę ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin *in vitro*, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (PKWiU 02.01.13) oraz bambusa (PKWiU 02.01.42-00.11), a także świadczenie usług rolniczych.

⁴³ Symbol KWiU 55.

⁴⁴ Zgodnie z ustawą z 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 215, poz. 1666) kwotę, o której mowa w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT dla 2010 r., przyjmuje się w wysokości 100 000 zł, natomiast dla 2011 r. limit obrotu uprawniającego do zwolnienia od podatku od towarów i usług wyniesie 150 000 zł.

Zwolniona z podatku VAT jest sprzedaż produktów pochodzących z własnego gospodarstwa dokonywana przez rolnika ryczałtowego. Prowadzący działalność podlegającą opodatkowaniu VAT jest obowiązany wystawiać fakturę VAT zgodnie z art. 106 ust. 4 ustawy o VAT. Faktura powinna zawierać elementy wskazane w Rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług⁴⁵.

Natomiast do obowiązków przedsiębiorców i rolników prowadzących działalność agroturystyczną, a niebędących podatnikami VAT, należy, podobnie jak we Włoszech, wystawianie rachunków. Rachunki muszą spełniać minimalne wymagania dla dowodów księgowych, uregulowane ustawą z 29 września 1994 r. o rachunkowości⁴⁶. W szczególności powinny posiadać określenie rodzaju dowodu, stron, opis i wartość usługi, datę wystawienia i podpis wystawcy. Obowiązek wystawiania rachunków ciąży także w stosunku do rolnika, który prowadzi działalność agroturystyczną niepodlegającą ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Z treści art. 87 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa wynika, że do wystawiania rachunków – na żądanie klienta – są obowiązani wszyscy podatnicy prowadzący działalność gospodarczą.

Przez działalność gospodarczą – rozumie się w myśl art. 3 pkt 9 ustawy – Ordynacja podatkowa każdą działalność dochodową wykonywaną we własnym imieniu i na własny rachunek lub na rachunek osoby trzeciej, także wtedy kiedy inne ustawy nie kwalifikują tej działalności jako gospodarczą albo nie kwalifikują podmiotu prowadzącego takiej działalności jako przedsiębiorcy. Powyższy obowiązek potwierdzają interpretacje urzędów skarbowych⁴⁷, które precyzują ponadto, że tylko sprzedaż turystom przebywającym na wypoczynku produktów roślinnych i zwierzęcych, pochodzących z własnej uprawy lub hodowli i nieprzetworzonych w sposób przemysłowy, nie musi być udokumentowana rachunkiem lub paragonem. W myśl bowiem art. 87 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa obowiązek wystawienia rachunku nie dotyczy rolników sprzedających produkty roślinne i zwierzęce pochodzące z własnej uprawy lub hodowli,

⁴⁵ Dz. U. Nr 212, poz. 1337 ze zm.

⁴⁶ Dz. U. Nr 121, poz. 591 ze zm.

⁴⁷ Zob. interpretację Urzędu Skarbowego w Złotoryji z 31 marca 2006 r. o sygnaturze PD/414/1/6/2/06 oraz Urzędu Skarbowego w Leżajsku z 19 grudnia 2005 r. o sygnaturze US-PDM/415/9/2005.

nieprzerobione sposobem przemysłowym, chyba że sprzedaż jest dokonywana w ich odrębnych, stałych miejscach sprzedaży, poza obrębem uprawy lub hodowli.

5. Kolejnym podatkiem mającym zastosowanie w przypadku prowadzenia działalności agroturystycznej jest podatek od nieruchomości. Jest on uregulowany ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁴⁸ i obejmuje wszystkich właścicieli gruntów, budowli oraz budynków. Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi, zgodnie z art. 4, powierzchnia, a dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa. W myśl art. 2 ust. 2 powyższej ustawy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Natomiast budynki, budowle i grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, w tym usług hotelarskich podlegają podatkowi od nieruchomości według wyższej stawki⁴⁹.

Zgodnie z art. 1a ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się działalności rolniczej lub leśnej oraz wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5. Zatem budynek mieszkalny położony na obszarach wiejskich, w którym prowadzona jest przez rolnika (mającego stałe miejsce pobytu w gminie położonej na tym terenie) działalność agroturystyczna, polegająca na wynajmie nie więcej niż 5 pokoi, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki przewidzianej dla budynków mieszkalnych, a nie dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Obowiązek opłacenia wyższego podatku powstaje w przypadku braku łącznego spełnienia przesłanek z omawianego art. 1a ust. 2, a także wtedy,

⁴⁸ Dz. U. Nr 9, poz. 31 ze zm.

⁴⁹ W myśl art. 5 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych „Rada gminy, w drodze uchwały, określi wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: 1) od gruntów: a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków – 0,62 zł od 1 m² powierzchni, [...] 2) od budynków lub ich części: a) mieszkalnych – 0,51 zł od 1 m² powierzchni użytkowej, b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 17,31 zł od 1 m² powierzchni użytkowej”.

gdy na terenie budynków mieszkalnych i gruntów rolnych świadczone są odpłatnie działalności niewymienione w powoływanym artykule, takie jak usługi żywienia lub usługi rekreacyjne.

6. Na końcu warto wspomnieć o obciążeniu zbliżonym do podatku, tj. o opłacie miejscowej, której inkasentami mogą zostać właściciele kwater agroturystycznych. Do jej uiszczenia, zgodnie z art. 17 powoływanej już ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, za każdy dzień pobytu mogą zostać zobowiązane osoby przebywające dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach. Zaliczają się do nich także miejscowości znajdujące się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej. Natomiast w miejscowościach o statusie uzdrowiska może być pobierana opłata uzdrowiskowa (której nie łączy się z opłatą miejscową). Wysokość opłaty, na obszarze swojej właściwości miejscowej, określają rady gmin. Mogą one w drodze uchwały zobowiązać kierowników obiektów, w których świadczone są usługi hotelarskie, do pełnienia funkcji inkasentów opłaty miejscowej przy wykonywaniu czynności meldunkowych.

7. Przeprowadzona analiza pozwala zauważyć, że polski ustawodawca w zakresie agroturystyki, jako działalności związanej z rolnictwem, przyznaje zwolnienia, ulgi, zniżki i inne ustępstwa podatkowe, które w konsekwencji mają niewątpliwie wpływ na wsparcie dochodów rolników, na rozwój działalności agroturystycznej, a w szerszej perspektywie na rozwój obszarów wiejskich. Na tle zaprezentowanych rozwiązań uzasadnione wydaje się ogólne stwierdzenie, że polskie przepisy podatkowe nie traktują agroturystyki w sposób mniej korzystny niż regulacje włoskie, mimo że omawiana aktywność nie ma w Polsce statusu tzw. powiązanej działalności rolniczej. Oba systemy podatkowe uznają agroturystykę za działalność gospodarczą odrębną od rolniczej, której jednak przyznają określone przywileje. Włoski model uprzywilejowania opiera się na zastosowaniu z mocy prawa zryczałtowanej formy opodatkowania zarówno w odniesieniu do podatku dochodowego jak i do podatku VAT. Polskie przepisy podatkowe oferują bardziej uprzywilejowany model, przewidując całkowite zwolnienie z podatku dochodowego dochodów uzyskiwanych z działalności agroturystycznej wykonywanej w granicach określonych w art. 21

ust. 1 pkt 43 updof. Takie rozwiązanie zrównuje dochody uzyskiwane z tej aktywności z dochodami osiąganymi z działalności rolniczej.

Podatnikom prowadzącym działalność poza zakresem wyznaczonym przez art. 21 ust. 1 pkt 43 updof polski ustawodawca rezerwuje jednak możliwość wyboru uprzywilejowanych form rozliczania podatku dochodowego określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osób fizycznych. Polskie przepisy, inaczej niż włoskie, ograniczają możliwość rozliczania podatku w formie ryczałtu, uzależniając jego zastosowanie od wysokości rocznych przychodów. Natomiast karta podatkowa może być stosowana w przypadku działalności agroturystycznej, polegającej na wynajmie do 12 pokoi, prowadzonej przez nie więcej niż dwóch zatrudnionych pracowników lub pełnoletnich członków rodziny, łącznie z małżonkiem. Obie uprzywilejowane formy opodatkowania wyłączają możliwość odpłatnego świadczenia w ramach działalności agroturystycznej innych usług turystycznych, rekreacyjnych, czy kulturalnych związanych z pobytem turystów. Odpłatne świadczenie wymienionych usług możliwe jest tylko w ramach opodatkowania na zasadach ogólnych.

Włoskie przepisy umożliwiają rozliczanie w formie ryczałtu podatku dochodowego od dochodu osiąganego z agroturystyki, pojmowanej zgodnie z definicją z art. 2 ust.1 ustawy nr 96/2006 jako wszelkie usługi przyjmowania i gościnności. Wskazana forma opodatkowania nie ogranicza zatem zakresu działalności agroturystycznej wyłącznie do świadczenia najmu lub do żywienia gości, a ponadto jej zastosowanie nie jest uwarunkowane wysokością osiągniętych dochodów. Jedynym ograniczeniem jest ilość osób przebywających na wypoczynku i ilość wydawanych posiłków, które zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy nr 96/2006 o agroturystyce nie mogą przekroczyć 10. W zakresie podatku VAT działalność agroturystyczna zarówno w Polsce, jak i we Włoszech nie korzysta ze zwolnienia przedmiotowego, przy czym polska ustawa o VAT objęła tę aktywność obniżoną, 7% stawką podatkową zamiast podstawową wynoszącą 22%. Takie rozwiązanie, w przeciwieństwie do włoskiego zryczałtowanego modelu VAT, nie pozbawia rolnika ani przedsiębiorcy prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach.

W zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków i gruntów na terenie których prowadzona jest agroturystyka, włoskie regulacje podatkowe są korzystniejsze, oferują bowiem zwolnienie podatkowe odnośnie do wszystkich nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności agroturystycznej, bez względu na zakres świadczonych w nich

usług związanych z agroturystyką. Natomiast w Polsce opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają jedynie użytki rolne. Niższa stawka opodatkowania, właściwa dla budynków mieszkalnych znajduje zastosowanie do budynków mieszkalnych, w których prowadzona jest działalność polegająca wyłącznie na wynajmie turystom do 5 pokoi gościnnych. Świadczenie innych usług w budynku mieszkalnym, w tym usług żywienia gości, powoduje obowiązek opłaty wyższej stawki podatku od nieruchomości, określonej dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Jak widać zakres ulg i przesłanek ich zastosowania jest zróżnicowany w obu systemach podatkowych, dlatego nie dysponując identycznym wspólnym „mianownikiem” trudno jest dokonać precyzyjnej oceny, który system podatkowy jest korzystniejszy. Niewątpliwie łączy je tendencja do kwalifikowania agroturystyki jako działalności gospodarczej i jednocześnie do preferencyjnego jej traktowania, zapewne ze względu na jej związek z – wciąż wymagającymi wsparcia – dochodowością gospodarstw rolnych i obszarami wiejskimi. Należy jednak wspomnieć, że włoski ustawodawca wymaga opłacenia dodatkowego podatku przy prowadzeniu agroturystyki, nieistniejącego w polskim systemie podatkowym, tj. regionalnego podatku od działalności produkcyjnej, który jest kolejnym ograniczeniem dochodów z agroturystyki i dodatkowym uciążliwym obowiązkiem.

LEGAL AND TAX ASPECTS OF AGRITOURISM

S u m m a r y

The aim of this article was an attempt at an evaluation whether and to what degree tax regulations promote agritourism business. Tax regulations referring to this form of agricultural activity were analysed. Italian legal solutions, of long standing, constituted the reference point for the evaluation of Polish regulations.

In conclusion the author states that Polish tax solutions concerning agritourism may not be considered less advantageous in comparison to Italian ones, despite the fact that the discussed form of economic activity in Poland does not have the status of the so-called related agricultural activity. The analysed tax systems consider agritourism as economic activity separate from agricultural activity, although they still grant certain privileges. In terms of income tax the Polish legislation, in contrast to the Italian system, allows for a possibility of a complete exemption from taxation for income from agritourism business. Exemptions, tax allowance, tax concessions and other tax relief forms provided for by the Polish law obviously have an effect on the supplementation of income for farmers and on the development of agritourism activity.

LA DISCIPLINA FISCALE DELL'AGRITURISMO

S o m m a r i o

Con questo articolo ci si propone di valutare se, e in quale misura, la regolazione fiscale favorisca lo svolgimento dell'attività agrituristica. A tal fine sono state esaminate le norme fiscali riguardanti l'agriturismo. Le soluzioni legislative italiane, aventi una lunga tradizione, costituiscono un punto di riferimento per la valutazione della regolazione polacca.

Nella conclusione l'Autrice afferma che le soluzioni fiscali polacche non possono essere considerate meno favorevoli rispetto a quelle italiane, nonostante nell'ordinamento giuridico polacco l'attività agrituristica non abbia lo *status* dell'attività agricola connessa. Entrambi i sistemi fiscali considerano l'agriturismo come un'attività commerciale distinta da quella agricola, alla quale, tuttavia, riservano alcuni privilegi. Per quanto riguarda, ad esempio, l'imposta sul reddito il legislatore polacco ha previsto, persino, diversamente da quello italiano, nel caso siano soddisfatti determinati criteri, la possibilità di un'esenzione totale dei redditi provenienti dall'attività agrituristica.

Indubbiamente, tutti gli esoneri, riduzioni e altre agevolazioni fiscali, previste nel sistema fiscale polacco, favoriscono il sostegno ai redditi degli agricoltori e lo sviluppo dell'attività agrituristica.