

Joanna Szlęzak-Matusiewicz

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Paweł Felis

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

DZIAŁALNOŚĆ ROLNICZA A DZIAŁY SPECJALNE PRODUKCJI ROLNEJ – IDENTYFIKACJA ZAKRESU POJĘCIOWEGO

1. Wprowadzenie

Obecny system opodatkowania rolnictwa w Polsce funkcjonuje w prawie niezmięnionej postaci od przeszło trzydziestu lat. Cechą charakterystyczną opodatkowania działalności rolniczej jest jego wyodrębnienie z powszechnego systemu podatkowego. Jedynym, powszechnym podatkiem obciążającym gospodarstwa rolne jest podatek rolny, a jego istota polega na obciążeniu obowiązkiem podatkowym majątku, tj. składających się na gospodarstwo hektarów przeliczeniowych gruntów. Nawiązuje więc do ilości, jakości i rodzaju gruntów, które są traktowane jako zewnętrzne znamiona świadczące o rozmiarach dochodów osiągniętych przez podatnika. Co istotne, duże znaczenie ma także średnia cena żyta, mająca odzwierciedlać możliwości przychodowe rolnika. W praktyce tak nie jest, ponieważ żyto ma znikome znaczenie w strukturze produkcji rolnej. Większość rolników w Polsce nie płaci więc podatku dochodowego, ponieważ wyłączono z niego dochody uzyskiwane z produkcji rolnej. Jedynie dochody z działów specjalnych produkcji rolnej objęto podatkiem dochodowym od osób fizycznych i prawnych. Dlatego tak ważne jest prawidłowe zdefiniowanie kluczowych pojęć dla wymienionych podatków.

Niniejsze opracowanie ma na celu określenie zakresu pojęciowego działalności rolniczej i działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej.

Rozgraniczenie tych dwóch pojęć ma przecież wpływ na wielkość obciążeń podatkowych. Działalność rolnicza jest bowiem opodatkowana podatkiem rolnym, a działy specjalne produkcji rolnej stanowią przedmiot opodatkowania podatkami dochodowymi (podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym od osób fizycznych¹).

2. Pojęcie działalności rolniczej na gruncie podatków dochodowych

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT/updof)² wyłącza z opodatkowania przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej (art. 2 ust. 1 pkt 1). Wyłączenie to oznacza, że przychody (dochody) osiągnane przez podatnika z tego źródła pozostają nieopodatkowane. Nie są one opodatkowane również innym podatkiem. Ustawodawca przewidział bowiem dla działalności rolniczej specjalny podatek – podatek rolny, którego wysokość nie zależy od przychodów (dochodów) tylko od wartości użytkowej ziemi uprawnej. W tym celu ustawodawca wprowadził definicję działalności rolniczej zawartą w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z treścią art. 2 ust. 2 updof jest nią 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 i reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą – licząc od dnia nabycia – co najmniej:

- miesiąc – w przypadku roślin,
- 16 dni – w przypadku wysoko intensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,
- 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
- 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt.

¹ Z uwagi na podobne regulacje w zakresie działalności rolniczej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w dalszej części rozważań autorzy odnosić się będą wyłącznie do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2018 poz. 200).

Wykonywanie działalności, która wypełnia znamiona przytoczonej definicji oznacza w praktyce jej nieopodatkowanie podatkiem dochodowym. Jak więc zauważa J. Bieluk, definicja działalności rolniczej powinna być określona precyzyjnie i nie pozostawiać pola do interpretacji³. W piśmiennictwie podkreśla się, że definicja ta nie może być rozszerzana w drodze interpretacji lub odwoływania się do innych aktów prawnych, w szczególności do ustawy o podatku rolnym, która również zawiera własną definicję działalności rolniczej⁴.

Działalność rolniczą niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym można podzielić na dwa rodzaje. Pierwszy z nich to działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu. Analiza tej części definicji pozwala wskazać zbiór cech, którymi charakteryzuje się działalność rolnicza, odróżniając ją od innych źródeł opodatkowanych podatkiem dochodowym.

W tej definicji działalności rolniczej jest mowa o wytwarzaniu, a więc produkcji produktów roślinnych lub zwierzęcych. Przychodami z działalności rolniczej będą zatem wyłącznie te przychody, które pochodzą bezpośrednio z działalności określonej w art. 2 ust. 2 updog, nie zaś wszelkie przychody związane z tą działalnością. Przykładowo, jak orzekł NSA w wyroku w 2016 r. „(...) przychód ze sprzedaży masy ziemnej (mułu) pozyskanej z odmulenia stawów rybnych oraz ze sprzedaży drewna i gałęzi pozyskanego z porządkowania terenów przyległych do stawów – nie stanowi przychodu z działalności rolnej w rozumieniu (...) ustawy o podatku dochodowym. Z definicji działalności rolniczej zawartej w art. 2 ust. 2 powyższej ustawy i przykładowo wymienionych w niej produktów – będących wytworami tej działalności – wynika, że są nimi tylko produkty bezpośredniej działalności rolniczej”⁵. Nieobjęta podatkiem dochodowym jest zatem wyłącznie ta działalność, która wymieniona jest w ustawie. Zwrócił na to uwagę WSA w 2011 r., stwierdzając, że „(...) Przepis art. 2 ust. 1 pkt 1 omawianej ustawy wyłącza (...) z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jedynie przychody »z działalności rolniczej«, a nie przychody »związane« czy »mające związek« z taką działalnością”⁶. Analizowany przez sąd przypadek dotyczył sprzedaży usługi polegającej na zwiększeniu pogłowia dzierzawionego stanu bydła. Zdaniem sądu nie był to przychód

³ J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej*, Temida 2, Białystok 2013, s. 127.

⁴ *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Słomka, K. Radzikowski, W. Safian, M. Szymocha, M. Wojciechowski, M. Zagórski, P. Zysk, Warszawa 2018 (Legalis).

⁵ Wyrok NSA z 25 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3385/14.

⁶ Wyrok WSA z 17 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Sz 945/10.

z działalności rolniczej, lecz jedynie przychód związany z taką działalnością, a ten nie podlega wyłączeniu z opodatkowania podatkiem dochodowym.

Z przytoczonej w ustawie o PIT definicji wynika również, że działalnością rolniczą jest wyłącznie działalność produkcyjna. Nie będzie nią zatem działalność polegająca na handlu produktami wymienionymi w przepisie ustawy. W przypadku działalności handlowej zastosowanie znajdzie definicja pozarolniczej działalności gospodarczej i zasady właściwe dla jej opodatkowania.

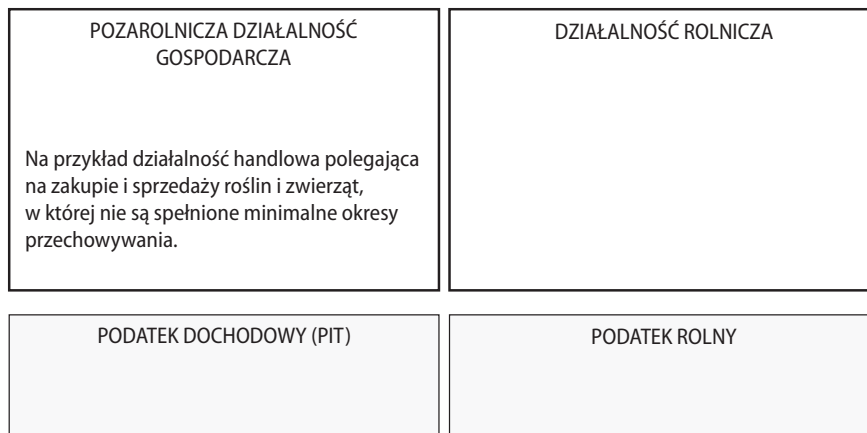
Ustawodawca wymaga, aby produkty wymienione w definicji działalności rolniczej były w stanie nieprzetworzonym. Produkt przetworzony to taki, który na skutek zastosowania względem niego określonych procesów technologicznych nabrał nowych cech, właściwości. Stan nieprzetworzony to taki stan produktu, który nie różni się zasadniczo od stanu, w jakim produkt znajdował się bezpośrednio po jego wytworzeniu⁷. Działalnością rolniczą nie będzie zatem działalność polegająca na przetwarzaniu sposobem przemysłowym produktów roślinnych lub zwierzęcych, również wtedy, gdy przetwarzanie sposobem przemysłowym dotyczy produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnych upraw albo hodowli lub chowu. Potwierdzeniem tej tezy jest treść art. 21 ust. 1 pkt 71 updof, zgodnie z którym zwolnione od podatku – a zatem objęte zakresem przedmiotowym ustawy – 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 na uboju zwierząt rzeźnych i obróbce poubojowej tych zwierząt, w tym również na rozbiórce, podziale i klasyfikacji mięsa⁸. Tego typu przychody są więc objęte podatkiem dochodowym, ale jednocześnie korzystają ze zwolnienia z podatku.

Drugim rodzajem działalności rolniczej wymienionym w art. 2 ust. 2 updof jest działalność polegająca na przetrzymywaniu zakupionych zwierząt i roślin przez minimalny okres, określony w ustawie, w trakcie którego następuje ich biologiczny wzrost. W tym przypadku o zakwalifikowaniu działalności do działalności rolniczej decyduje okres przetrzymywania określonych w ustawie o PIT produktów roślinnych i zwierzęcych. Jeżeli podatnik przetrzymuje zakupione zwierzęta i rośliny przez okres krótszy od minimalnego okresu wskazanego w ustawie, jego działalność nie stanowi działalności rolniczej w rozumieniu ustawy. Ich zbycie przed upływem terminów ustawowych oznacza opodatkowanie przychodów

⁷ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, Lex 2015.

⁸ *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym...*, op.cit.

podatkiem dochodowym, według zasad właściwych dla pozarolniczej działalności gospodarczej (rysunek 1).



Rysunek 1. Działalność rolnicza a pozarolnicza działalność gospodarcza

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o PIT.

3. Pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej

Właściwe zdefiniowanie tzw. działów specjalnych produkcji rolnej ma ogromne znaczenie, ponieważ wykonywanie działalności w tym zakresie nie jest wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym. Zgodnie z art. 2 ust. 3 updof działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin *in vitro*, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 (art. 2 ust. 3a).

Zasadniczą kwestią w kontekście przywołania dwóch definicji: działalności rolniczej i działów specjalnych produkcji rolnej, jest więc rozgraniczenie tych pojęć z uwagi na odmienny system ich opodatkowania. To, co je różni, to przede wszystkim zakres działalności i jej rozmiary. Uznanie danej działalności za rolniczą, wyłączoną z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych

bądź za działy specjalne produkcji rolnej zależy od jej rozmiarów⁹. Warto jednak zwrócić uwagę, że te dwa pojęcia nie mają charakteru rozłącznego. Jak bowiem zauważył skład orzekający NSA w wyroku z 2009 r.¹⁰ działalnością rolniczą jest także produkcja/uprawa prowadzona w ramach działów specjalnych: „(...) z woli ustawodawcy ta ostatnia została objęta opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a nie podatkiem rolnym. Czynnikiem rozróżniającym jest rozmiar prowadzonej działalności, co wyraźnie wynika z art. 2 ust. 3a upodof. Zatem aby móc zwolnić się z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, należy wykazać, że rozmiar tej produkcji nie przekracza norm ustalonych dla produkcji rolnej w ramach tak zwanych działów specjalnych”. Należy więc przyjąć, że działy specjalne produkcji rolnej są częścią działalności rolniczej prowadzoną w większych rozmiarach (rysunek 2)¹¹. Współzależność pomiędzy tymi definicjami polega na tym, że jednym z rodzajów działalności rolniczej są działy specjalne produkcji rolnej. Można zatem powiedzieć, że każda działalność prowadzona w ramach działów specjalnych produkcji rolnej jest działalnością rolniczą. W związku z tym, aby zaliczyć daną działalność do działów specjalnych produkcji rolnej, musi ona spełniać warunki uznania jej za działalność rolniczą¹². W jednej z interpretacji podatkowych stwierdzono, że: „(...) 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”¹³.

Kryteriami rozgraniczającymi działalność rolniczą od działów specjalnych produkcji rolnej są rodzaj i rozmiary tej działalności. Te dwa składniki określa załącznik 2 do ustawy o PIT (tabela 1), który ma decydujące znaczenie dla określenia pojęcia działów specjalnych. Pierwszym kryterium decydującym o tym, czy

⁹ Wyrok WSA z 4 września 2014 r., sygn. akt I SA/Po 626/14.

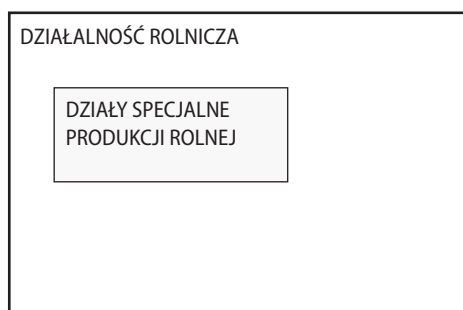
¹⁰ Wyrok NSA z 17 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 289/08.

¹¹ Choć nie ma tutaj pełnej zgody. W niektórych interpretacjach podatkowych wydawanych przez organy podatkowe prezentowane jest stanowisko niezaliczania działów specjalnych produkcji rolnej do działalności rolniczej. Jak wskazuje J. Bieluk, jest to stanowisko nieprawidłowe. Za: J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji...*, op.cit., s. 140.

¹² *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, C.H. Beck, Warszawa 2017 (Legalis).

¹³ Interpretacja indywidualna z 10 kwietnia 2006 r. (PM/E-4117-1/3/06).

mamy do czynienia z działkami specjalnymi produkcji rolnej, jest rodzaj działalności zawarty w załączniku 2 do ustaw o podatkach dochodowych. Jeśli wykonywany przez podatnika rodzaj upraw lub produkcji nie jest tam zawarty, jest to przesłanka do tego, żeby stwierdzić, że podatnik prowadzi działalność rolniczą, a nie działły specjalne produkcji rolnej. Jeśli zaś rodzaj wykonywanej przez podatnika działalności jest wymieniony w załączniku 2, wówczas kolejnym krokiem powinno być sprawdzenie rozmiarów tej działalności. Jeśli rozmiary działalności przekraczają wartości podane w załączniku 2, podatnik zobowiązany jest opodatkować działalność rolniczą jako działły specjalne produkcji rolnej podatkiem dochodowym (rysunek 3). Na przykład podatnik, który prowadzi działalność w zakresie upraw w szklarniach ogrzewanych poniżej 25 m², będzie prowadził działalność rolniczą. Jeśli zaś rozmiar upraw szklarniowych przekracza 25 m², wówczas jego działalność zostanie zakwalifikowana jako działły specjalne produkcji rolnej.



Rysunek 2. Działalność rolnicza a działły specjalne produkcji rolnej

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o PIT.

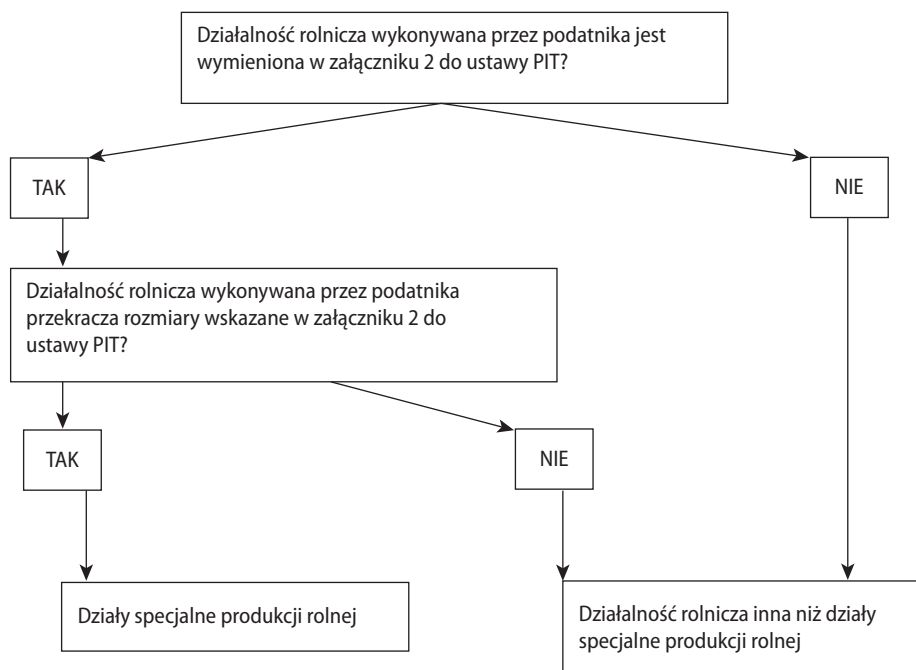
Tabela 1. Rodzaje i rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej oraz normy szacunkowe dochodu rocznego w 2018 r.

Lp.	Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw lub rodzajów produkcji	Norma szacunkowa dochodu rocznego	
			zł	gr
1	Uprawy w szklarniach ogrzewanych powyżej 25 m ²			
	a) rośliny ozdobne	1 m ²	11	12
	b) pozostałe	1 m ²	4	14
2	Uprawy w szklarniach nieogrzewanych powyżej 25 m ²	1 m ²	2	54

Lp.	Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw lub rodzajów produkcji	Norma szacunkowa dochodu rocznego	
			zł	gr
3	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych powyżej 50 m ²			
	a) rośliny ozdobne	1 m ²	8	29
	b) pozostałe	1 m ²	5	08
4	Uprawy grzybów i ich grzybni – powyżej 25 m ² powierzchni uprawowej	1 m ²	4	77
5	Drób rzeźny – powyżej 100 szt.			
	a) kurczęta	1 sztuka		15
	b) gęsi	1 sztuka	1	24
	c) kaczki	1 sztuka		33
	d) indyki	1 sztuka		81
6	Drób nieśny – powyżej 80 szt.			
	a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	3	16
	b) kury mięsne (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	2	64
	c) gęsi (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	1	74
	d) kaczki (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	3	25
	e) indyki (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	13	85
	f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych)	1 sztuka	2	32
7	Wylęgarnie drobiu			
	a) kurczęta	1 sztuka		01
	b) gęsi	1 sztuka		08
	c) kaczki	1 sztuka		02
	d) indyki	1 sztuka		08
8	Zwierzęta futerkowe			
	a) lisy i jenoty	od 1 samicy stada podstawowego	43	85
	b) norki	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	19	28
	c) tchórze	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	14	92
	d) szynszyle	powyżej 2 szt. samic stada podstawowego	22	79
	e) nutrie powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego	od 1 samicy stada podstawowego	5	25
	f) króliki powyżej 50 sztuk samic stada podstawowego	od 1 samicy stada podstawowego	5	25

Lp.	Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw lub rodzajów produkcji	Norma szacunkowa dochodu rocznego	
			zł	gr
9	Zwierzęta laboratoryjne			
	a) szczury białe	1 sztuka		14
	b) myszy białe	1 sztuka		02
10	Jedwabniki – produkcja kokonów	1 dm ³		32
11	Pasieki powyżej 80 rodzin	1 rodzina	3	18
12	Uprawy roślin in vitro – powierzchnia półek	1 m ²	190	81
13	Hodowla entomofagów – powierzchnia upraw roślin żywicielskich	1 m ²	158	99
14	Hodowla dżdżownic – powierzchnia łoża hodowlanego	1 m ²	79	50
15	Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym:			
	a) krowy powyżej 5 sztuk	1 sztuka	317	97
	b) cielęta powyżej 10 sztuk	1 sztuka	66	80
	c) bydło rzeźne powyżej 10 sztuk (z wyjątkiem opasów)	1 sztuka	34	95
	d) tuczniki powyżej 50 sztuk	1 sztuka	39	76
	e) prosięta i warchlaki powyżej 50 sztuk	1 sztuka	15	90
	f) chów i hodowla owiec powyżej 10 sztuk	od 1 matki	6	37
	g) tucz owiec powyżej 15 sztuk	1 sztuka	9	54
	h) konie rzeźne	1 sztuka	476	99
	i) konie hodowlane	1 sztuka stada podstawowego	381	60
	j) hodowla ryb akwariowych powyżej 700 dm ³ objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi	1 dm ³	1	43
	k) hodowla psów rasowych	1 sztuka stada podstawowego	42	94
	l) hodowla kotów rasowych	1 sztuka stada podstawowego	15	90

Źródło: Ustawa o PIT, załącznik nr 2 oraz Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 8 grudnia 2017 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz.U. 2017 poz. 2393).



Rysunek 3. Schemat określenia działów specjalnych produkcji rolnej

Źródło: opracowanie własne.

Warto zwrócić uwagę, że katalog czynności zaliczanych do działów specjalnych produkcji rolnej jest zamknięty. Jeżeli zatem podatnik wykonuje działalność, która nie jest wymieniona w załączniku 2, oznacza to, że nie prowadzi działów specjalnych produkcji rolnej. Tezę taką potwierdza również pismo MF z 19 lipca z 2002 r.¹⁴, dotyczące opodatkowania dochodów z hodowli strusi, w którym minister uznał, że hodowla ta nie stanowi działu specjalnego produkcji rolnej, gdyż tabela stanowiąca załącznik do ustawy w specyfice rodzajowej nie wymienia tego typu hodowli¹⁵. Innym przykładem jest działalność w zakresie hodowli ślimaków jadalnych. W świetle jednej z interpretacji jest to działalność rolnicza, ponieważ nie została wymieniona w wykazie „działy specjalne produkcji rolnej”¹⁶. Warto również zwrócić uwagę, że nie zawsze hodowla czy chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających ustalonych wartości nie stanowi działów specjalnych produkcji rolnej. Będzie tak na przykład w przypadku hodowli koni. Każda hodowla koni

¹⁴ PB2/MW-033-0213-1060/02.

¹⁵ *Podatek dochodowy od osób fizycznych...*, red. J. Marciniuk, op.cit.

¹⁶ Interpretacja indywidualna z 13 stycznia 2016 r., IPPB1/4511-1266/15-2/KS.

stanowi dział specjalny produkcji rolnej będący odrębnym źródłem przychodów, na co zwrócił uwagę między innymi NSA w wyroku z 2001 r.¹⁷.

Przychody z działów specjalnych podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, gdy działalność rolnicza (określona w załączniku 2) jest prowadzona również poza gospodarstwem rolnym. Ten przypadek dotyczy jednak tylko hodowli i chowu określonych w przepisach zwierząt (np. psy, koty rasowe, konie). Fakt, czy uprawa warzyw w szklarniach jest prowadzona w ramach gospodarstwa rolnego czy też nie, nie ma znaczenia dla kwalifikacji działalności. Wpływ ma na to jedynie wielkość prowadzonej działalności¹⁸.

Dla opodatkowania podatkiem dochodowym istotny jest nie tylko rodzaj wykonywanej działalności w ramach działów specjalnych produkcji rolnej, ale przede wszystkim fakt osiągnięcia dochodu. Jeżeli bowiem podatnik nie osiąga dochodów z tego tytułu, nie można mówić o jakimkolwiek obciążeniu podatkowym. Jeśli podatnik nie sprzedaje produktów z upraw w tunelach foliowych, to nie można uznać, że prowadzi działy specjalne produkcji rolnej – orzekł NSA¹⁹. Sprawa dotyczyła rolnika, który w ramach gospodarstwa rolnego na własne potrzeby hodował sadzonki (rozsady) roślin. Produkcja odbywała się pod ogrzewanymi tunelami foliowymi o powierzchni przekraczającej 50 m². Następnie rolnik sadił rozsady w polu i dalej je uprawiał. Efektem końcowym były warzywa, które sprzedawał. Spór dotyczył samej produkcji sadzonek – czy jest to działalność rolnicza czy dział specjalny produkcji rolnej. Zdaniem NSA „(...) Produkcja rozsad roślin w ogrzewanych tunelach foliowych o powierzchni powyżej 50 m², które nie są sprzedawane, lecz wykorzystywane dalej przez skarżącego w produkcji roślinnej, tzn. są wysadzone do gruntu i dalej uprawiane, należy potraktować jako działalność rolniczą niepodlegającą podatkowi dochodowemu od osób fizycznych. Opodatkowaniu podlega bowiem wyłącznie definitywne przysporzenie (art. 1, art. 9 ust. 1 i 2 updog). Skarżący nie uzyskuje żadnych przychodów z upraw pod ogrzewanymi tunelami. Rozsady roślin nie są przedmiotem obrotu gospodarczego. Ich uprawa stanowi jedynie etap procesu produkcji warzywniczej w prowadzonym przez skarżącego gospodarstwie i dopiero na skutek sprzedaży warzyw powstaje przychód, który jednak nie podlega opodatkowaniu z uwagi na to, że pochodzi z działalności rolniczej (...)”.

¹⁷ Wyrok NSA z 23 marca 2001 r., sygn. akt I Sa/Gd 1943/98.

¹⁸ Wyrok WSA z 16 października 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1132/07.

¹⁹ Wyrok NSA z 14 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2183/15.

4. Zakończenie

Przeprowadzona analiza prawna pojęć: działalność rolnicza i działy specjalne produkcji rolnej umożliwiła sformułowanie następujących wniosków:

- 1) Definicja działalności rolniczej wyłączonej z opodatkowania podatkiem dochodowym nie powinna być rozszerzana w drodze interpretacji.
- 2) Przychodami wyłączonymi z opodatkowania są wyłącznie te przychody, które pochodzą bezpośrednio z działalności rolniczej, nie zaś wszelkie przychody związane z tą działalnością.
- 3) Działalnością rolniczą jest wyłącznie działalność produkcyjna. Działalność polegająca na handlu produktami roślinnymi lub zwierzęcymi nie jest wyłączona z opodatkowania. Chyba że chodzi o działalność polegającą na przetrzymywaniu zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, o ile zachowane są ustawowe okresy przetrzymywania zwierząt i roślin.
- 4) Działalnością rolniczą jest sprzedaż produktów rolniczych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym. Przemysłowy sposób przetwarzania produktów roślinnych lub zwierzęcych jest wyłączony z zakresu pojęciowego działalności rolniczej.
- 5) Działy specjalne produkcji rolnej są częścią działalności rolniczej prowadzoną w większych rozmiarach. Kryterium rozgraniczającym działalność rolniczą od działów specjalnych produkcji rolnej jest więc rodzaj i rozmiar tej działalności.
- 6) Opodatkowanie podatkiem dochodowym działów specjalnych produkcji rolnej może mieć miejsce wtedy, gdy podatnik osiąga z tego tytułu przychody.

Bibliografia

Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, Lex 2015.

Bieluk J., *Działy specjalne produkcji rolnej*, Temida 2, Białystok 2013.

Interpretacja indywidualna z 10 kwietnia 2006 r., PM/E-4117-1/3/06.

Interpretacja indywidualna z 13 stycznia 2016 r., IPPB1/4511-1266/15-2/KS.

Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Słomka, K. Radzikowski, W. Safian, M. Szymocha, M. Wojciechowski, M. Zagórski, P. Zyśk, Warszawa 2018 (Legalis).

Pismo MF z 19 lipca z 2002 r., PB2/MW-033-0213-1060/02.

Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, red. J. Marciniuk, C.H. Beck, Warszawa 2017 (Legalis).

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 8 grudnia 2017 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz.U. 2017 poz. 2393).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2018 poz. 200).

Wyrok NSA z 14 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2183/15.

Wyrok NSA z 17 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 289/08.

Wyrok NSA z 23 marca 2001 r., sygn. akt I Sa/Gd 1943/98.

Wyrok NSA z 25 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3385/14.

Wyrok WSA z 16 października 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1132/07.

Wyrok WSA z 17 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Sz 945/10.

Wyrok WSA z 4 września 2014 r., sygn. akt I SA/Po 626/14.