

Anna Milewska

Katedra Polityki Europejskiej, Finansów Publicznych i Marketingu
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

Podatek dochodowy z działów specjalnych w świetle obowiązujących przepisów prawnych

Wstęp

Działalność rolnicza w Polsce, co do zasady, nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Jedynym wyjątkiem od tej reguły jest opodatkowanie dochodów osiąganych z tzw. działów specjalnych produkcji rolnej. O ile definicja produkcji rolnej została zawarta m.in. w ustawie o podatku rolnym¹, o tyle trudniej odnaleźć tę charakteryzującą działy specjalne. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych² zawiera katalog dotyczący rodzajów i rozmiarów prowadzonych działów specjalnych objętych podatkiem dochodowym, nie uwzględnia jednak i nie precyzuje ich cech wspólnych. W literaturze przedmiotu³ *za działy specjalne produkcji rolnej uznaje się te rodzaje upraw i hodowli, których prowadzenie nie jest uzależnione od warunków klimatycznych i glebowych*. Reasumując, zgodnie z art. 2 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do działów specjalnych produkcji rolnej zalicza się:

- 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,

¹Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1984 r. Nr 52, poz. 268). Treść art. 2 pkt. 2 stanowi, że *za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb*.

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

³Konopka A., Sech W., Dziuba J., *Podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej*. Wydawnictwo Inter Lex, Warszawa 1992, s. 7.

- hodowlę dżdżownic, hodowlę entomofagów,
- hodowlę jedwabników,
- prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

Ponadto, w art. 2 ust. 3a ustawy zaznaczono, że nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy. Szczegółowe dane dotyczące wybranych rodzajów i rozmiarów działów specjalnych zamieszczono w tabeli 1.

Tabela 1

Wybrane rodzaje i rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej oraz norm szacunkowych dochodu rolniczego w latach 2009–2011

Lp.	Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni	Norma szacunkowa w zł (w latach)		
			2009	2010	2011
1.	Uprawy w szklarniach ogrzewanych powyżej 25 m ²				
	a) rośliny ozdobne b) pozostałe	1 m ² 1 m ²	9,55 3,55	9,65 3,59	9,42 3,50
2.	Uprawy w szklarniach nie ogrzewanych powyżej 25 m ²	1 m ²	2,19	2,21	2,16
3.	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych powyżej 50 m ²				
	a) rośliny ozdobne b) pozostałe	1 m ² 1 m ²	7,12 4,49	7,19 4,43	7,02 4,32
4.	Uprawa grzybów i ich grzybni	1 m ²	4,11	4,15	4,05

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Dz.U. z 2008 r. Nr 173, poz. 1073, Dz.U. z 2009 r. Nr 160, poz. 1269, Dz.U. z 2010 r. Nr 188, poz. 1264.

Celem głównym artykułu było przedstawienie form i zasad opodatkowania dochodów z działów specjalnych w świetle obowiązujących przepisów prawa. Dla pełniejszego zobrazowania analizowanego zagadnienia autorka posłużyła się przykładami. Ponadto w artykule zostaną zaprezentowane główne kierunki zmian w opodatkowaniu tych dochodów od 2012 r.

Reżim prawny

Każdy podmiot, w związku z prowadzonymi działami specjalnymi produkcji, ma obowiązek realizacji podatku dochodowego. Producenci rolni, którzy działają specjalne prowadzą jako osoby fizyczne, mają prawo wyboru formy opodatkowania i sposobu ustalania dochodu. Wyboru tego dokonać mogą spośród:

- norm szacunkowych dochodu,
- w oparciu o prowadzone przez podatnika księgi przychodów i rozchodów albo księgi rachunkowe.

Zgodnie z Uchwałą NSA z dnia 17 stycznia 2011 (Sygnatura akt II FPS 2/2010)⁴, w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2001 r. obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, o których mowa w art. 24a ust. 1 i ust. 4 ustawy⁵, nie dotyczy podatników uzyskujących przychody z działów specjalnych produkcji rolnej (art. 2 ust. 1 pkt 1 i ust. 3) bez względu na wielkość tych przychodów, o ile podatnicy ci nie zgłosili zamiaru prowadzenia tych ksiąg (w trybie określonym w art. 24a ust. 2 pkt 2 i art. 15).

W odniesieniu do wyboru norm dochodu szacunkowego jako wariantu ustalania dochodu do opodatkowania podatek jest obliczany według progresywnej skali podatkowej i nie jest związany z rzeczywistym dochodem osiąganym z tej działalności. Jeżeli natomiast podatnicy zgłosili zamiar prowadzenia ksiąg, to podatek jest obliczany według skali podatkowej lub według zasad określonych w art. 30c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tzn. przy zastosowaniu 19-procentowego podatku liniowego.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nakładają na podatników osiągających dochody z działów specjalnych produkcji rolnej obowiązek składania w terminie do dnia 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy właściwemu urzędowi skarbowemu deklaracji (*PIT-6/PIT6L – podatek liniowy*) – według ustalonego wzoru o rozmiarach i rodzajach zamierzonej produkcji w roku następnym. W sytuacji, kiedy działalność w zakresie działów specjalnych została rozpoczęta w trakcie trwania roku, deklarację należy złożyć w terminie 7 dni od daty jej rozpoczęcia.

Obowiązek złożenia deklaracji nie jest zależny od wybranego sposobu ustalania dochodu i dotyczy wszystkich podatników. Ponadto, jeżeli dochód będzie ustalany na podstawie ksiąg podatkowych, to podatnicy w tym terminie zobowiązani są złożyć urzędowi skarbowemu informację o zamiarze prowadzenia księgi przychodów i rozchodów.

Na podstawie złożonej deklaracji o rodzajach i rozmiarach prowadzonych działów specjalnych naczelnik urzędu skarbowego wydaje decyzję ustalającą wysokość zaliczek na podatek dochodowy (PIT-7). Zaliczki na poczet podatku dochodowego wpłacane są co miesiąc do 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni, z wyjątkiem grudnia – w tym miesiącu regulowane są bowiem 2 wysokości zaliczek: za listopad i grudzień. Zmiana produkcji w ciągu roku nie

⁴<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/67C8104912>, dostęp z dnia 01.06.2011, s. 2.

⁵Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym..., *op.cit.*

powoduje zmiany wysokości ustalonych i regulowanych zaliczek na podatek. Zmiany produkcji w trakcie roku mają natomiast wpływ na obliczenie podatku za cały rok, dlatego też w zeznaniu rocznym podatnik uwzględnia te zmiany przy obliczeniu podatku.

Do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym podatnicy zobowiązani są do złożenia rozliczenia rocznego. Jest ono dokonywane na druku zeznania PIT-36 lub PIT-36L (w przypadku wyboru opodatkowania według stawki podatku 19%).

Obliczanie zaliczek i podatku

Dla lepszego zrozumienia zasad opodatkowania podatkiem dochodowym osób fizycznych dochodów osiągniętych z działów specjalnych produkcji rolnej ustalanych na podstawie norm szacunkowych zaprezentowano przykład sposobu obliczania zaliczek i podatku. Przykład ten opracowano w dwóch ujęciach:

- wariant 1. (przy zachowaniu i prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej przez cały rok w rozmiarach zadeklarowanych) oraz
- wariant 2. (w sytuacji, kiedy w trakcie trwania roku następuje faktyczna zmiana rodzajów i rozmiarów prowadzonych działów specjalnych w odniesieniu do zadeklarowanych).

Wariant 1.

Osoba fizyczna w złożonej deklaracji wykazała, że zamierza prowadzić przez cały rok 2011 uprawę kwiatów w szklarni ogrzewanej na powierzchni 500 m² i uprawę grzybów przez cały rok na powierzchni 800 m². Na podstawie deklaracji naczelnik urzędu skarbowego decyzją ustalił zaliczki na podatek dochodowy w następującej wysokości:

- Uprawa kwiatów w szklarni ogrzewanej: $500 \text{ m}^2 \times 9,42 \text{ zł} = 4710 \text{ zł}$
- Uprawa grzybów: $800 \text{ m}^2 \times 4,05 \text{ zł} = 3240 \text{ zł}$

Łączny dochód: $4710 \text{ zł} + 3240 \text{ zł} = 7950 \text{ zł}$

Opodatkowanie:

- $7950 \times 18\% = 1431 \text{ zł}$
- $1431 \text{ zł} - 556,02 \text{ zł} = 874,98 \text{ zł}$ – kwota zaliczki na podatek dochodowy (w skali roku)

Raty miesięczne stanowią 1/12 ustalonej kwoty zaliczek, czyli w tym przypadku $72,92 \text{ zł}$. W zeznaniu rocznym podatnik wykazał, że prowadził dział specjalny tego samego rodzaju i w tych samych rozmiarach jak w złożonej deklaracji do ustalenia zaliczek. Wobec powyższego w zeznaniu rocznym podatnik dokonuje obliczenia podatku w następujący sposób.

Dochód do opodatkowania:

- z uprawy kwiatów w szklarni ogrzewanej: $500 \text{ m}^2 \times 9,42 \text{ zł} = 4710 \text{ zł}$
- z uprawy grzybów: $800 \text{ m}^2 \times 4,05 \text{ zł} = 3240 \text{ zł}$
- łączny dochód: 7950 zł
- kwota podatku ($7950 \text{ zł} \times 18\%$) – 556,02 zł = 874,98 zł
- zaliczki wypłacono: 874,98 zł
- pozostało do zapłaty: 0

Wariant 2.

Osoba fizyczna w złożonej deklaracji wykazała, że zamierza prowadzić przez cały rok 2010 uprawę warzyw w szklarni ogrzewanej na powierzchni 2000 m².

Na podstawie deklaracji zostały ustalone zaliczki na podatek dochodowy w następującej wysokości: $2000 \text{ m}^2 \times 3,59 \text{ zł} = 7180 \text{ zł}$. Wobec tego roczna kwota zaliczek na podatek dochodowy ($7180 \text{ zł} \times 18\%$) – 556,02 zł = 736,38 zł (miesięczne raty wynoszą 1/12 ustalonej kwoty zaliczek).

W dniu 4 kwietnia 2010 r. osoba ta zawiadomiła urząd skarbowy, że z dniem 31 marca uprawa warzyw została zlikwidowana i w kwietniu została założona uprawa kwiatów, która będzie prowadzona do końca 2010 roku.

Sposób obliczenia podatku w zeznaniu rocznym:

- szklarnia ogrzewana – uprawa warzyw w okresie od 1 stycznia do 31 marca
- $[(2000 \text{ m}^2 \times 3,59 \text{ zł}) : 12] \times 3 = 1795,00 \text{ zł}$
- szklarnia ogrzewana – uprawa kwiatów w okresie od 1 kwietnia do 31 grudnia
- $[(2000 \text{ m}^2 \times 9,65 \text{ zł}) : 12] \times 9 = 14475,00 \text{ zł}$
- łączny dochód do opodatkowania $1795,00 \text{ zł} + 14\,475,00 \text{ zł} = 16\,270,00 \text{ zł}$
- roczna kwota zaliczek na poczet podatku: $(16\,270,00 \times 18\%) - 556,02 = 2372,58 \text{ zł}$.

Do dnia 31 grudnia 2010 r. zaliczki wpłacono w kwocie 736,38 zł, wobec powyższego do wpłaty do dnia 30 kwietnia 2011 pozostało 1636,20 zł.

Jeżeli podatnik poinformował, iż będzie prowadził księgę przychodów i rozchodów, wówczas dochód jest kalkulowany jako wynikowa (art. 24 ust. 4 ustawy):

$$D = (P - \text{Kup}) + (\text{Ws} - U)$$

gdzie:

D – dochód,

P – przychody,

Kup – koszty uzyskania przychodów,

Ws – wartość stada zwierząt na koniec roku podatkowego w porównaniu ze stanem na początek roku,

U – wartość ubytków w tym stadzie w ciągu roku podatkowego.

Wielkość dochodu określonego w ten sposób może być zarówno wyższa jak i niższa od dochodu, który został określony na podstawie norm szacunko-

wych dochodu. Oznacza to, że osoby, które wybiorą możliwość opodatkowania działów specjalnych na podstawie księgi przychodów i rozchodów, mogą odprowadzić wyższą (lub niższą) zaliczkę na poczet podatku w odniesieniu do analogicznego rodzaju i rozmiaru działów specjalnych opodatkowanych na podstawie norm dochodu szacunkowego. Wyższa zaliczka na poczet podatku dochodowego uzależniona będzie od wysokości realnego przychodu uzyskanego ze sprzedaży. W sytuacji norm dochodu szacunkowego realny przychód ani dochód nie jest brany pod uwagę, co wpływa w znacznym stopniu na niższą wysokość zaliczki. W wypadku prowadzenia księgi przychodów i rozchodów niższa zaliczka może wynikać z możliwości wprowadzenia kosztów uzyskania przychodu oraz pomniejszenia wartości stada o wartość ubytków w skali roku. Osoby, które zadeklarowały opodatkowanie na podstawie norm dochodu szacunkowego w tym zakresie mają bardzo ograniczone możliwości.

Perspektywy zmian

W projekcie zmian z dnia 10 maja 2011 r.⁶ Ministerstwo Finansów wnioskuje, aby dochód do opodatkowania z tytułu prowadzenia działów specjalnych był kwalifikowany jako dochód rzeczywisty. Wprowadza więc nadrzędną zasadę, iż będzie on ustalany na podstawie ksiąg podatkowych, tak jak ma to miejsce w sytuacji prowadzenia działalności gospodarczej. Ustalanie dochodu z działów specjalnych przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu ma stanowić wyjątek od generalnej zasady.

Podatnik będzie zobowiązany w terminie do 20 stycznia roku podatkowego powiadomić pisemnie naczelnika właściwego urzędu skarbowego o zaprowadzeniu ksiąg podatkowych. Obowiązek ustalania dochodu na podstawie księgi przychodów i rozchodów będzie dotyczył podatników, których przychody w poprzednim roku przekroczyły 150 tys. euro, a nie osiągnęły równowartości 1,2 mln euro. Po przekroczeniu tego limitu podatnicy będą musieli prowadzić księgi rachunkowe na podstawie ustawy o rachunkowości⁷.

⁶Założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011.

⁷Milewska A., *Nowości w specjalnych*, Tygodnik Rolniczy, nr 24/2011, s. 16.

Wnioski

W związku z tym, iż zdecydowana większość podatników⁸, która prowadzi działy specjalne produkcji rolnej, jako metodę określenia dochodu preferuje normy szacunkowe dochodu, to jego wysokość często nie jest związana z tym rzeczywiście osiągniętym. Celem projektowanych zmian jest uporządkowanie przepisów prawa, wyeliminowanie wątpliwości i rozbieżności w orzeczeniach, a także urealnienie wysokości odprowadzanego podatku.

Podsumowując zapisy wariantów 1 i 2, jeżeli podatnik zadeklaruje wybór norm szacunkowych dochodu, płaci zaliczkę ustaloną w drodze decyzji (faktyczna sprzedaż może być realizowana po wyższej cenie, bez skutków podatkowych dla podatnika). W obecnej sytuacji i kondycji sektora finansów publicznych, zdaniem autorki, zmiany w systemie opodatkowania działów specjalnych znajdują swoje uzasadnienie.

Literatura

- DOLATA S.: *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*. Wydawnictwo Uniwersytetu Opolskiego, Opole 1999.
- KONOPKA A., SECH W., DZIUBA J.: *Podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej*. Wydawnictwo Inter Lex, Warszawa 1992.
- MILEWSKA A.: *Nowości w specjalnych*. Tygodnik Rolniczy, nr 24/2011.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz.U. z 2010 r. Nr 188, poz. 1264).
- WOLAŃSKI R.: *System podatkowy*. Oficyna Wydawnicza Wyższej Szkoły Handlu i Prawa im. R. Łazarskiego, Warszawa 2003.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1984 r. Nr 52, poz. 268).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.).
- Założenia do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011.
- <http://www.infor.pl/wskazniki/vatA/podatek-dochodowy-od-osob-fizycznych/801,Dzialy-specjalne-produkcji-rolnej.html>, dostęp z dnia 01.06.2011 r.
- <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/67C8104912>, dostęp z dnia 01.06.2011 r.

⁸Według danych Ministerstwa Finansów za rok 2009, ponad 32 tys. podatników prowadziło działy specjalne produkcji rolnej i przekazało podatek dochodowy w łącznej wysokości 327 897 tys. zł (w tym na podstawie norm szacunkowych – 240 025 tys.).

Income tax from special branches in the existing acts of law

Abstract

This article is devoted to the issue concerning the theoretical and practical aspects of the taxation of income from special branches of agricultural production. The article presents the basic definitions in this field as well as possibilities of income calculation and appropriate for their conduct of the taxpayer. The Author presented an analysis of the fiscal situation (the obligation to controlling the advance payment of income tax) using standard estimates of income and effects of changes in activity during the fiscal year. The results of the analysis are shown in numerical examples.