

**Prof. dr hab. Jacek Kulawik**  
**dr inż. Joanna Pawłowska-Tyszko**

**Opinia nt. projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych**

Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obejmuje między innymi zmiany w zakresie opodatkowania dochodu osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej. Projektowane zmiany mają na celu modyfikację obecnych zasad ustalania dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej.

**1. Analiza aktualnego stanu**

**1.1. Uregulowania prawne podatku**

Aktualnie dochody z działów specjalnych produkcji rolnej podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, co stanowi wyjątek na tle całej grupy rolników prowadzących typową działalność rolniczą. Szczegółowe zasady opodatkowania tej działalności reguluje ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r., a w szczególności jej art. 10, art. 15, art. 24 ust. 4 oraz art. 43. W rozumieniu ww. ustawy działy specjalne produkcji rolnej to wyodrębniona dla celów podatkowych działalność gospodarcza. Odrębności w zakresie opodatkowania działów specjalnych sprowadzają się do innego, w porównaniu z pozostałymi źródłami przychodów, sposobu ustalania dochodu. Podstawą opodatkowania działów specjalnych jest dochód, przy czym ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych dopuszcza dwa fakultatywne sposoby jego ustalania. Podstawą opodatkowania rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej może być więc dochód rzeczywisty, ustalony w oparciu o ewidencję zdarzeń gospodarczych w postaci ksiąg rachunkowych lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Podstawę opodatkowania może stanowić również dochód szacunkowy, ustalony w oparciu o corocznie aktualizowane i publikowane normy szacunkowe. Normy szacunkowe dochodu dla poszczególnych rodzajów działów specjalnych określa załącznik nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Obecne rozwiązania budzą wiele kontrowersji, które odnoszą się m. in. do niejasnej interpretacji przepisów ustawowych w kwestii wyboru sposobu ustalania dochodu do opodatkowania.

Z projektu ustawy wynika natomiast, że od 2012 roku rolnicy prowadzący działy specjalne produkcji rolnej będą musieli rozliczać się tak jak każdy przedsiębiorca. Projekt przewiduje więc zrównanie zasad opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej z działalnością gospodarczą. Projektodawca proponuje możliwość wyboru formy opodatkowania prowadzonej działalności. Rolnik będzie miał do wyboru ryczałt ewidencjonowany ze stawką 5,5% oraz księgi rachunkowe. Wybór ksiąg oznaczać będzie możliwość uwzględniania wszystkich kosztów związanych z

uzyskaniem przychodów. Wybór formy opodatkowania będzie zależał od wielkości przychodów. Zlikwidowana zostanie natomiast dotychczasowa możliwość ustalania dochodu na podstawie norm szacunkowych. Projekt prowadzi więc do ujednoczenia zasad opodatkowania osób osiągających dochody z działów specjalnych produkcji rolnej i przedsiębiorców. Zmiany te mają objąć ok. 30 tys. rolników. Proponowane rozwiązanie wydaje się słuszne, ponieważ wyraźnie precyzuje możliwości ustalania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, tym samym ucina sporne kwestie dotyczące interpretacji przepisów ustawowych.

Z drugiej jednak strony proponowane zmiany mogą wpłynąć na wyłączenie pewnej grupy rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej ze statusu rolnika ryczałtowego. Zgodnie bowiem z ustawą o podatku VAT rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia od podatku w momencie zobowiązania go na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych, traci status rolnika ryczałtowego. W związku z powyższym rolnicy, których przychody przekroczą limit 150.000 euro oraz 1.200.000 euro, zostaną wyłączeni z możliwości stosowania uproszczonych rozliczeń w ramach ustawy o podatku VAT.

## 1.2. Wpływy budżetowe

Dane Ministerstwa Finansów odnoszące się do działów specjalnych produkcji rolnej wskazują, że w latach 2008 i 2009 wartość uzyskiwanych z tych działów przychodów zwiększyła się prawie dwukrotnie (z 660 mln zł w roku 2008 do 1,1 mld zł w roku 2009). Nie zmieniły się natomiast w tym okresie obciążenia podatkowe, a raczej nieznacznie zmalowały. Wg Ministerstwa Finansów kwota dochodów z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej w roku 2009 wyniosła 221 314 tys. zł, a ich udział w ogólnej kwocie dochodów stanowił zaledwie 0,04%. W roku 2008 było to odpowiednio: 239 181 tys. zł i 0,05%. Z danych prezentowanych przez MF można oszacować, że wpływy budżetowe z tytułu podatku dochodowego od działów specjalnych produkcji rolnej wynieść mogły w roku 2009 ok. 40 600 tys. zł, co stanowiło 0,11% ogólnych przychodów budżetowych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Podobne szacunki dotyczą roku 2008. Należy podkreślić, że jest to znikomy, wręcz marginalny udział w przychodach budżetowych z tego tytułu. W porównaniu do wpływów z tytułu podatku rolnego są one trzydziestokrotnie niższe. Co więcej, przegląd dochodów podatkowych z lat wcześniejszych wskazuje, iż udział tych dochodów w dochodach budżetowych utrzymuje się na stałym, praktycznie niezmiennym poziomie, co oznacza (przy obecnym stanie prawnym) niezmiennie, względnie stałe wpływy podatkowe. Należy jednak zauważyć, że wpływy te uzależnione są od wskaźnika cen towarowej produkcji rolniczej ogłaszanego przez GUS, który stanowi podstawę ustalania norm szacunkowych dochodowości działów specjalnych produkcji rolnej. Spadek tego wskaźnika oznacza obniżenie norm

szacunkowych, co z kolei przekłada się na zmniejszenie dochodów sektora finansów publicznych. Z szacunków Ministerstwa Finansów wynika, że w roku 2011, na skutek obniżenia podstawy opodatkowania spowodowanej spadkiem wskaźnika cen towarowej produkcji rolniczej w 2009 roku w stosunku do roku 2008 (spadek cen o 2,4%), nastąpi zmniejszenie dochodów budżetowych o ok. 1,19 mln zł.

Powyższe dane wskazują, iż istnieje konieczność dokonania przedmiotowych zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dokonywaniu tych zmian musi jednak przyświecać określony cel, którym mógłby być np. wzrost przychodów podatkowych z tytułu podatku dochodowego z działów specjalnych produkcji rolnej. Na dzień dzisiejszy trudno oszacować, czy wprowadzenie zaproponowanych zmian wpłynie na ich zwiększenie. Jeżeli natomiast proponowane zmiany są neutralne dla budżetu państwa, tak jak zakładają to projektodawcy, wówczas należy zastanowić się nad celowością ich tak szybkiego wprowadzania. Wydaje się jednak, że proponowane zmiany dotyczące ustalanie wymiaru podatku na podstawie dochodów rzeczywistych mogą być przyczynkiem do przeprowadzenia głębszych reform w rolnictwie i tym samym poszerzenia bazy podatkowej oraz większej sprawiedliwości podatkowej. Oznacza to, że zmiany w przedmiotowej ustawie powinny objąć znacznie szerszy krąg rolników prowadzących również podstawową działalność rolniczą.

Proponowana ustawa to ważny krok w kierunku ewidencjonowania przychodów i kosztów rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, a co za tym idzie obliczania dochodów rzeczywistych. Rozwiązanie takie wydaje się słuszne i konieczne, bowiem ze względu na możliwość stosowania dochodów szacunkowych ok. 98% podatników nie wykazuje swoich rzeczywistych przychodów i kosztów, a co za tym idzie rzeczywistych dochodów podatkowych. Trudno jednak oszacować, jak proponowane rozwiązania wpłyną na wysokość wpływów budżetowych, bowiem ewidencjonowanie przychodów w księgach rachunkowych to również konieczność ustalania kosztów ich uzyskania, a tym samym możliwość zarządzania podatkami, a w tym także optymalizowanie obciążeń z tego tytułu.

#### **1.2. Kontrowersje wokół wprowadzenia ksiąg rachunkowych i wpłaty należnego podatku dochodowego**

Przez długi okres nie kwestionowano prawa rolników do podjęcia autonomicznej decyzji dotyczącej zasad ustalania ich dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, w tym na podstawie norm szacunkowych dochodu, co eliminowało obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dla celów podatkowych. Z uproszczonej formy opodatkowania korzystała większość rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej (w roku 2008 ok. 98% rolników prowadzących te działy). Wprowadzenie jednak w roku 2004 obowiązku stosowania ksiąg rachunkowych po przekroczeniu limitu przychodów 800 tys. euro w poprzednim roku podatkowym (obecnie 1,2 mln

euro) określonych w ustawie o rachunkowości znacznie skomplikowało interpretację prawa co do obowiązku zaprowadzenia ww. ksiąg wśród podatników prowadzących działy specjalne. Wobec tego do dnia dzisiejszego ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych pozostawiała rolnikom prowadzącym te działy możliwość stosowania uproszczonych zasad opodatkowania, o ile podatnik nie zgłosił zamiaru prowadzenia ksiąg.

Obecne propozycje odnoszące się kwestii limitów przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej precyzują uregulowania co do obowiązku zaprowadzenia ksiąg rachunkowych. Uregulowania (zaprowadzenie ewidencji przychodów w celu określenia dolnego limitu 150 tys. euro) wydają się jasne i nie powinny budzić wątpliwości w kwestii obowiązku założenia księgi przychodów i rozchodów po przekroczeniu tego limitu. Niemniej jednak nadal sporny pozostaje problem ustalenia kryterium rzeczywistego przychodu netto dla określenia, czy została przekroczona graniczna kwota 1,2 mln euro. Zgodnie bowiem z obowiązującymi przepisami ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawa o rachunkowości odmiennie definiują pojęcie „przychodu”. Ustawa o rachunkowości wyklucza bowiem z pojęcia „przychód” pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne (np. przychody ze sprzedaży środków trwałych), które z kolei stanowią przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Co więcej, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych uzależnia przymus prowadzenia ksiąg rachunkowych od uzyskania przychodów w kwocie wskazanej w ustawie o rachunkowości (1,2 mln euro). Jednakże w limicie tym należy uwzględnić przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, które nie stanowią podstawy do ustalania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Konieczne jest więc doprecyzowanie i doprowadzenie zapisów powyższych ustaw do zgodności. Bowiem na dzień dzisiejszy algorytm ustalania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, wskazany w art. 24 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, podaje, iż jedyną ewidencją dla potrzeb ustalania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej może być podatkowa księga przychodów i rozchodów.

## **2. Ocena wariantów ewentualnych zmian w opodatkowaniu działów specjalnych produkcji rolnej**

### **2.1. Utrzymanie istniejących rozwiązań aż do całościowego uregulowania kwestii podatku dochodowego w rolnictwie**

Powyższe analizy odnoszące się do zmian opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej wskazują, iż na dzień dzisiejszy możliwe jest utrzymanie dotychczasowych uregulowań prawnych dotyczących działów specjalnych produkcji rolnej. Dokonywanie głębszych zmian powinno być włączone i iść równoległe z szerszą reformą podatku dochodowego w rolnictwie.

Za utrzymaniem istniejących rozwiązań przemawiają następujące względy:

- obliczanie dochodu wg obowiązujących zasad (w tym przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu) nie nastęrcza większych trudności,
- z uproszczonej formy opodatkowania korzysta większość rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej (ok. 98%). Wprowadzenie obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych oznaczać będzie zwiększenie kosztów obsługi podatku i wzrost pracochłonności, a więc obniży w rezultacie podstawę opodatkowania,
- niskie koszty administracyjne związane z poborem podatku,
- obecny wariant ogranicza do minimum aktywność państwa przy poborze podatku; co więcej, przynosi regularne wpływy z tytułu tej formy podatku dochodowego, chociaż niezbyt wysokie.

Problemy natomiast z utrzymaniem obecnego wariantu wiążą się z następującymi kwestiami:

- niejasność przepisów i interpretacji dotyczących obowiązku ewidencji w księgach rachunkowych (wprowadzenie limitu rocznych przychodów), co wyklucza ustalenie dochodu z działów specjalnych w oparciu o normy szacunkowe,
- brak związku wysokości podatku wymierzanego od dochodów szacunkowych z wielkością przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej,
- ograniczona możliwość wyboru formy opodatkowania (dochody szacunkowe, księgi podatkowe). Wprowadzenie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych może ten problem rozwiązać; zmiany te będą jednak wymagały dodatkowych zapisów w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczących rozszerzenia jego zakresu podmiotowego.

Z powyższego wynika, że wielu kontrowersji wobec obecnych rozwiązań należy upatrywać przede wszystkim w sposobie szacowania dochodów do opodatkowania. Do głównych zarzutów należy zaliczyć: liniowy charakter dochodu szacunkowego, proporcjonalny do fizycznego rozmiaru produkcji oraz całkowite oderwanie dochodu szacunkowego od faktycznego poziomu intensywności danej produkcji, od poziomu stosowanej technologii i od faktycznej efektywności produkcji. Podatek obliczony na podstawie norm szacunkowych jest wydatkiem sztywnym, ponieważ przy obecnych rozwiązaniach ustawowych nie ma prawnej możliwości wycofania (zmiany) deklaracji przychodu w ciągu roku podatkowego. Proponowane rozwiązanie, zwłaszcza odnoszące się do podatników osiągających przychody powyżej 150 tys. euro, może ten problem rozwiązać.

## **2.2. Dostosowanie zasad opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej do regulacji stosowanych wobec pozostałych podatników - przedsiębiorców**

Proponowane zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych odnoszące się do działów specjalnych produkcji rolnej dają rolnikom

możliwość wyboru spośród wielu różnorodnych form opodatkowania. Wybór jednej z nich powoduje określone konsekwencje dla podatnika, które wynikają z przyjętych przez ustawodawcę różnych rozwiązań podatkowych zastosowanych w poszczególnych formach rozliczeń. W związku z tym właściwa ocena poszczególnych konstrukcji podatkowych stanowi punkt wyjścia dla wyboru najkorzystniejszej formy opodatkowania dochodu, bowiem jej wybór pozwala kształtować wysokość obciążeń podatkowych.

Projektodawca proponuje zrównanie zasad obliczania dochodów dla rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej z przepisami stosowanymi przez pozostałych podatników prowadzących działalność gospodarczą. Propozycje te odnoszą się do wprowadzenia rozliczeń na zasadach ogólnych oraz w formie ryczału ewidencjonowanego.

Do korzyści przemawiających za wprowadzeniem zrównania zasad zaliczyć należy:

- wiernie (prawdziwe) przedstawienie, zgodne ze stanem faktycznym, obrazu finansowego jednostki gospodarczej w przypadku stosowania ksiąg rachunkowych,
- ograniczenie formalnych obowiązków związanych z prowadzoną dokumentacją księgową oraz rozliczaniem podatku przy zastosowaniu ryczału; stąd jest to forma korzystna tylko dla podatników osiągających niewielkie przychody,
- ujednoczenie obowiązków podatkowych wykluczy inicjatywy ze strony przedsiębiorców typu kierowanie wniosków do Trybunału Konstytucyjnego.

Do mankamentów tego typu rozwiązań można zaliczyć:

- konieczność prowadzenia ewidencji księgowej zdarzeń gospodarczych, co generuje dodatkowe koszty po stronie rolnika (opłata biura rachunkowego albo zatrudnienie księgowego),
- zasady ogólne to najbardziej uciążliwy technicznie sposób określania dochodów do opodatkowania,
- brak możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodów w przypadku rozliczeń w formie ryczału,
- mały związek podatku obliczonego w oparciu o ryczałt z rozmiarem działalności gospodarczej,
- możliwy wzrost kosztów administracyjnych poboru podatku.

Oprócz powyższych mankamentów, które należy brać pod uwagę przy konstrukcji rozwiązań podatkowych, wprowadzenie ryczału będzie wymagało dodatkowych uregulowań odnoszących się do podmiotowego zakresu opodatkowania (zapis dotyczący działów specjalnych produkcji rolnej), ponieważ z tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wynika, że rolnicy prowadzący działy specjalne mogą dokonać wyboru

ryczałtowej formy opodatkowania. Ponadto opodatkowanie w formie ryczału jest korzystne tylko w sytuacji, gdy ustalenie rzeczywistych kosztów uzyskania przychodu jest zbyt kosztowne w stosunku do ich wpływu na wysokość dochodów lub w przypadku, gdy ustalenie podstawy opodatkowania jest zbyt kosztowne w stosunku do efektów opodatkowania.

### 3. Konkluzje

- 3.1. Proponowane zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych to krok w dobrym kierunku, który może stać się przyczynkiem do kolejnych zmian w rolnictwie zmierzających do objęcia podatkiem dochodowym rolników prowadzących podstawową działalność rolniczą. Wydaje się, że zmiany powinny iść równolegle, co oznacza, że proponowana reforma powinna objąć wszystkich rolników, którzy prowadzą produkcję towarową.
- 3.2. Kierunek reform zmierzających do obliczania dochodu na podstawie faktycznych przychodów i kosztów ich uzyskania jest korzystny dla tych podatników, którzy osiągają z danego rodzaju produkcji dochody niższe niż przeciętne i dla których w związku z tym normy szacunkowe dochodu, nawiązujące do wielkości przeciętnych, były zbyt wysokie. W przypadku podatników osiągających dochody wyższe od przeciętnych bardziej opłacalny jest wybór opodatkowania w oparciu o normy szacunkowe dochodu, gdyż dochód w części przekraczającej przeciętny nie podlega tu opodatkowaniu. Wprowadzenie jednak obowiązku ewidencji przychodów do pewnego stopnia wyeliminuje problem natury moralnej, bowiem dotychczasowe uregulowania stanowiły przesłankę dla prowadzących działy specjalne produkcji rolnej w większym rozmiarze do faktycznych lub pozornych podziałów swojej działalności. Generalnie zatem rozważane reformy lepiej odpowiadają zasadom sprawiedliwości i zdolności podatkowej.
- 3.3. Ze względów pragmatycznych, o ile oczywiście istnieć będzie wola uporządkowania całokształtu kwestii podatkowych w rolnictwie, rozsądnym rozwiązaniem wydaje się jednak okresowe utrzymanie dotychczasowych zasad opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej.

