

Jacek Kulicki

## Zasady opodatkowania dochodów i obrotów ze sprzedaży produktów wytwarzanych w gospodarstwach rolnych<sup>1</sup>

Principles of taxation of income and turnover from the sale of products manufactured in agricultural farms

The analysis of the applicable regulations leads to the conclusion that the system of taxation of farmers' income is complex. The author points out different definitions of agricultural activity for the purposes of income tax and value added tax. The legislator makes the classification of agricultural income among individual sources of income for the purposes of personal income tax dependent on whether they are processed or unprocessed products and on the method of their processing. The differences in the treatment of farmers' revenues for the purposes of income tax overlap with the tax obligations with regard to value added tax and excise tax.

**Keywords:** taxes, agriculture, food products, direct sale

Analiza obowiązujących przepisów prowadzi do wniosku, że system opodatkowania dochodów i obrotów rolników jest złożony. Autor wskazuje na różne definiowanie działalności rolniczej dla celów podatku dochodowego i podatku od towarów i usług. Zaliczenie przychodów z działalności rolniczej do poszczególnych źródeł przychodów dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych ustawodawca uzależnia od tego, czy są to produkty przetworzone, czy nieprzetworzone i od sposobu tego przetworzenia. Na różnice w zakresie traktowania przychodów rolników do celów podatku dochodowego nakładają się obowiązki podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

**Słowa kluczowe:** podatki, rolnictwo, żywność, sprzedaż bezpośrednia

Doktor nauk prawnych, ekspert ds. finansów publicznych Biura Analiz Sejmowych ■  
Kancelaria Sejmu, Biuro Analiz Sejmowych, Wydział Analiz Społecznych i Ekonomicznych,  
Zespół Studiów Ekonomicznych, WARSZAWA, POLSKA ■  
jacek.kulicki@sejm.gov.pl ■ <https://orcid.org/0000-0003-2631-6428>

### Przedmiot informacji

Przedmiotem informacji jest udzielenie odpowiedzi na pytania Podkomisji stałej do spraw sprzedaży bezpośredniej oraz handlu detalicznego produktów wytworzonych w gospodarstwach rolnych o zasady opodatkowania sprzedaży produk-

<sup>1</sup> Informacja prawna na temat zasad opodatkowania dochodów i obrotów ze sprzedaży produktów wytwarzanych w gospodarstwach rolnych sporządzona 1 października 2020 r. na zlecenie Przewodniczącego Podkomisji do spraw sprzedaży bezpośredniej oraz handlu detalicznego produktów wytwarzanych w gospodarstwach rolnych; BAS-WASiE-1736/20.

tów wytworzonych w gospodarstwach rolnych. Pytania dotyczyły następujących grup produktów:

- produkty roślinne i ich przetwory (np. nasiona zbóż, mąki, kasze, oleje, makarony, wafle i inne),
- warzywa, owoce i ich przetwory (np. ogórki, pomidory, jabłka, truskawki, kiszona kapusta, dżemy, soki),
- rośliny szkółkarskie (np. owocowe i ozdobne: drzewka i krzewy, iglaki, choinki, szkółki leśne),
- owoce i przetwory leśne (np. jagody, grzyby, syropy, soki, nalewki),
- wyroby z lnu i konopi (np. obrusy, torby reklamowe, pościel, ubrania),
- produkty zwierzęce i ich przetwory (np. mleko, mięso, wędliny, wełna, jaja i inne),
- cepelia i rękodzieło (np. hafty, rzeźby, ozdoby).

Podkomisja zadała pytania:

- o „sposób sprzedaży (paragon, rachunek ...)” – pytanie 2 lit. b,
- „podatek od obrotu i sposób rozliczeń z Urzędem Skarbowym” – pytanie 2 lit. c,
- „jakie obecnie istnieją ograniczenia prawne dotyczące obrotu wyżej wymienionych produktów rolnych w handlu targowym i detalicznym bez urządzeń fiskalnych z pominięciem podatku PIT i VAT?”.

Jednocześnie Podkomisja prosi o „wskazanie propozycji nowelizacji stanu prawnego dotyczącego liberalizacji obrotu produktów rolnych jak w nazwie sejmowej podkomisji” (pytanie 3). Uszczegółowiono, że chodzi o informację o zasady opodatkowania sprzedaży przez rolników produktów rolnych wytworzonych w gospodarstwach rolnych.

## **Regulacje prawne w zakresie objętym informacją**

W zakresie objętym informacją zastosowanie będą miały:

- ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, t.j. Dz.U. 2020, poz. 333,
- ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j. Dz.U. 2019, poz. 1170, ze zm.; dalej: u.p.lok.,
- ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1426, ze zm.; dalej: u.p.d.f.,
- ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. 2019, poz. 351, ze zm.; dalej: u.rach.,
- ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1325, ze zm.; dalej: o.p.,
- ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, t.j. Dz.U. 2019, poz. 43, ze zm.; dalej: u.rycz.,

- ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2020, poz. 106, ze zm.; dalej: u.p.t.u.,
- ustawa z 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia, t.j. Dz.U. 2019, poz. 1252, ze zm.,
- ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t.j. Dz.U. 2020, poz. 722, ze zm.; dalej: u.p.akc.,
- ustawa z 12 maja 2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i organizacji rynku wina, t.j. Dz.U. 2019, poz. 1534, ze zm.; dalej: u.wyr.win.,
- ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz.U. 2020, poz. 505, ze zm.,
- ustawa z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, t.j. Dz.U. 2019, poz. 1292, ze zm.; dalej: Prawo przedsiębiorców,
- rozporządzenie Ministra Finansów z 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, t.j. Dz.U. 2014, poz. 701,
- rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 10 maja 2017 r. w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych, Dz.U. poz. 262, ze zm.; dalej: r.k.c.s.,
- rozporządzenie Ministra Finansów z 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, Dz.U. poz. 2519,
- rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz.U. poz. 2544; dalej: r.p.k.p.i.r.

## **Analiza obowiązującego stanu prawnego w zakresie objętym informacją**

Pytania Podkomisji dotyczą zasad opodatkowania sprzedaży produktów rolnych wyprodukowanych lub wytworzonych w gospodarstwie rolnym.

Analiza obowiązującego stanu prawnego zostanie dokonana w podziale na opodatkowanie dochodów (podatek dochodowy) i obrotów (podatek od towarów i usług i podatek akcyzowy) w odniesieniu do następujących grup produktów:

- produkty roślinne lub zwierzęce wyprodukowane w gospodarstwie rolnym, nieprzetworzone i przetworzone w sposób przemysłowy lub inny niż przemysłowy,
- rośliny szkółkarskie,
- owoce leśne,
- wyroby rękodzieła ludowego i artystycznego, w tym z lnu i konopi,
- wyroby alkoholowe, w tym wino i nalewki.

Analiza obejmuje wyłącznie zasady opodatkowania dochodów (przychodów) i obrotów uzyskanych ze sprzedaży tych produktów i nie obejmuje zagadnień uregulowanych w ustawie – Prawo przedsiębiorców. W tym kontekście nadmienić należy jedynie, że przepisów tej ustawy nie stosuje się między innymi do:

- działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego (art. 6 ust. 1 pkt 1 Prawa przedsiębiorców),
- wyrobu wina przez producentów będących rolnikami wyrabiającymi mniej niż 100 hektolitrow wina w ciągu roku gospodarczego, o których mowa w art. 17 ust. 3 u.wyr.win. (art. 6 ust. 1 pkt 3 Prawa przedsiębiorców),
- działalności rolników w zakresie sprzedaży, o której mowa w art. 20 ust. 1c u.p.d.f., a więc sprzedaży produktów roślinnych lub zwierzęcych przetworzonych w inny sposób niż przemysłowy, o ile nie są to produkty uzyskane w ramach prowadzonych przez rolnika działów specjalnych produkcji rolnej bądź opodatkowane podatkiem akcyzowym (art. 6 ust. 1 pkt 4 Prawa przedsiębiorców).

### Zasady opodatkowania dochodów

Zasady opodatkowania dochodów rolników uzależnione są od zaliczenia osiągniętych przez rolnika przychodów do poszczególnych źródeł. Możliwe są w tym przypadku następujące sytuacje:

- zaliczenie przychodów rolników do działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 ust. 2 u.p.d.f., co oznacza wyłączenie ich z przedmiotowego zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>2</sup>,
- zaliczenie przychodów rolników do działów specjalnych produkcji rolnej w rozumieniu art. 2 ust. 3 i 3a u.p.d.f., co oznacza opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów z tego tytułu na zasadach określonych dla tego źródła przychodów,
- zaliczenie przychodów rolników do pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.f.), co ma miejsce w przypadku przychodów:
  - rolników sprzedających produkty roślinne lub zwierzęce pochodzące z własnej uprawy, hodowli lub chowu przetworzone sposobem przemysłowym,
  - ze sprzedaży zakupionych zwierząt i roślin, których okres przetrzymywania był krótszy niż wymagany przez ustawodawcę do zakwalifikowania sprzedaży do działalności rolniczej,
  - ze sprzedaży: owoców leśnych, wyrobów rękodziela ludowego i artystycznego, w tym z lnu i konopi, napojów alkoholowych, jeżeli nie są spełnione warunki do zaliczenia produkcji takich napojów do przychodów z innych źródeł,

<sup>2</sup> Szczegółowe omówienie poszczególnych źródeł przychodów znajduje się w dalszej części opracowania.

- zaliczenie przychodów rolników do przychodów z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.f.), co ma miejsce w przypadku:
  - sprzedaży produktów roślinnych lub zwierzęcych przetworzonych w inny sposób niż przemysłowy (art. 20 ust. 1c – 1f u.p.d.f.),
  - działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie wyrobu wina przez producentów będących rolnikami wyrabiającymi mniej niż 100 hektolitrów wina w ciągu roku podatkowego, o których mowa w art. 17 ust. 3 u.wyr. win.

### ■ Sprzedaż produktów nieprzetworzonych

Z podatkowego punktu widzenia (opodatkowania dochodu) należy rozróżnić sprzedaż przez osoby prowadzące gospodarstwo rolne (rolników) produktów roślinnych lub zwierzęcych wyprodukowanych lub wytworzonych w tym gospodarstwie nieprzetworzonych oraz przetworzonych. Obowiązkiem podatkowym w podatku dochodowym objęta jest jedynie sprzedaż przez rolników produktów roślinnych lub zwierzęcych przetworzonych. Sprzedaż produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu wyłączona jest z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych<sup>3</sup>. Jest to bowiem działalność rolnicza w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 2 pkt 1 i ust. 2 u.p.d.f.); wyjątkiem są przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, które stanowią odrębne źródło przychodów dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 2 ust. 1 pkt 1, ust. 3 i 3a, art. 10 ust. 1 pkt 4 i art. 15 u.p.d.f., szczegółowe omówienie także w dalszej części opracowania).

Do działalności rolniczej, z której przychody wyłączone są z opodatkowania podatkiem dochodowym, obok wytwarzania produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, ustawodawca zalicza również (art. 2 ust. 2 u.p.d.f.):

- produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego,
- produkcję warzywniczą gruntową, szklarniową i pod folią,
- produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadowniczą,
- hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych,
- produkcję zwierzęcą typu przemysłowo-fermowego oraz hodowlę ryb, a także – o ile spełnione są warunki dotyczące minimalnych okresów przechowywania roślin lub zwierząt – działalność odnoszącą się do zakupionych roślin lub zwierząt. Oznacza to, że do działalności rolniczej dla celów podatku

<sup>3</sup> Podobne rozwiązanie przewiduje ustawa 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1406, ze zm. Zob. art. 2 ust. 1 pkt 1, ust. 2–6 tej ustawy.

dochodowego od osób fizycznych zalicza się również działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej, licząc od dnia nabycia (art. 2 ust. 2 *in fine* u.p.d.f):

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

Osoby fizyczne (podatnicy) wykonujący działalność rolniczą w rozumieniu art. 2 ust. 2 u.p.d.f. opodatkowani są jedynie podatkiem rolnym na podstawie ustawy o podatku rolnym, w którym podstawę opodatkowania – w przypadku gruntów gospodarstw rolnych – stanowi liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego (art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym).

W przypadku sprzedaży przez rolników produktów nieprzetworzonych na targowiskach mogą oni podlegać obowiązkowi zapłaty opłaty targowej na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Targowiskami w rozumieniu tej ustawy są wszelkie miejsca, w których jest prowadzona sprzedaż, przy czym opłatę pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko (art. 15 ust. 1, 2 i 3 u.p.lok.); opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub ich częściach (art. 15 ust. 2b u.p.lok.).

### ■ Sprzedaż produktów w stanie przetworzonym

Przychody rolników ze sprzedaży produktów roślinnych lub zwierzęcych z własnej uprawy, hodowli lub chowu w stanie przetworzonym – w zależności od formy (sposobu) ich przetworzenia – zaliczane są do pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.f.) lub innych źródeł przychodów (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.f.).

Do przychodów z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.f.) zalicza się dwie grupy przychodów:

- przychody ze sprzedaży produktów roślinnych lub zwierzęcych przetworzonych w inny sposób niż przemysłowy (art. 20 ust. 1c–1f u.p.d.f.),
- przychody z działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie wyrobu wina przez producentów będących rolnikami wyrabiającymi mniej niż 100 hektolitrow wina w ciągu roku podatkowego, o których mowa w art. 17 ust. 3 u.wyr. win.

Do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej zalicza się natomiast przychody, których nie można zaliczyć do przychodów z pozostałych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 u.p.d.f. Zgodnie bowiem z art. 5a pkt 6

u.p.d.f.<sup>4</sup> pozarolnicza działalność gospodarcza definiowana jest dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych jako działalność zarobkowa: a) wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa; b) polegająca na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż lub c) polegająca na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych, prowadzona we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 u.p.d.f.

Do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej zaliczać się więc będzie zarówno:

- przychody rolników sprzedających produkty roślinne lub zwierzęce pochodzące z własnej uprawy, hodowli lub chowu przetworzone sposobem przemysłowym, jak też
- przychody ze sprzedaży zakupionych zwierząt i roślin, których okres przetrzymywania był krótszy niż wymagany przez ustawodawcę do zakwalifikowania sprzedaży do działalności rolniczej, oraz
- przychody ze sprzedaży:
  - owoców leśnych i ich przetworów,
  - wyrobów rękodzieła ludowego i artystycznego, w tym z lnu i konopi,
  - napojów alkoholowych, jeżeli nie są spełnione warunki do zaliczenia produkcji takich napojów do przychodów z innych źródeł.

Podział na produkty przetworzone w sposób przemysłowy oraz nieprzemysłowy ma zasadnicze znaczenie dla zakwalifikowania przychodów rolnika do właściwego źródła przychodów. Ustawodawstwo podatkowe niestety nie zawiera definicji przerobu przemysłowego i nieprzemysłowego. Tym samym, jak wskazano w interpretacji z 19 kwietnia 2019 r.<sup>5</sup>, przy interpretacji tych pojęć należy posłużyć się wykładnią językową. Według *Słownika języka polskiego*:

- przetwórstwo – to przerabianie surowców na gotowe produkty<sup>6</sup>,
- przerób – to przerabianie surowca na produkt lub półprodukt<sup>7</sup>,

<sup>4</sup> Bez znaczenia w tym wypadku jest wyłączenie z art. 5b ust. 1 u.p.d.f., zgodnie z którym za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki: a) odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności; b) są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności; c) wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością.

<sup>5</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2019 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.60.2019.1.DS, <https://sip.mf.gov.pl/> [dostęp 25 września 2020 r.].

<sup>6</sup> *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1996, t. L–P, s. 970.

<sup>7</sup> *Ibidem*, s. 954.

- przemysłowy – to dotyczący przemysłu, związany z przemysłem, mający zastosowanie w przemyśle,
- sposób – to określona metoda, forma wykonania<sup>8</sup>.

Zatem z przetwarzaniem czy przerabianiem mamy do czynienia wówczas, gdy z surowców (np. z produktów roślinnych), przy zastosowaniu określonych metod lub form wykonania, powstają gotowe produkty lub półprodukty, posiadające inne cechy bądź właściwości niż zastosowane w tym przetwarzaniu/przerobie surowców. Natomiast z przemysłowym sposobem przerobu mamy do czynienia w sytuacji, gdy przetwarzanie/przerób ma związek z przemysłem, następuje przy użyciu urządzeń przemysłowych itp.<sup>9</sup>.

- Przychody ze sprzedaży produktów roślinnych lub zwierzęcych przetworzonych w inny sposób niż przemysłowy

Przychody ze sprzedaży przez rolników produktów roślinnych lub zwierzęcych przetworzonych w inny sposób niż przemysłowy nie stanowią przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej i zaliczane są do przychodów z innych źródeł, o ile nie są to produkty uzyskane w ramach prowadzonych przez rolnika działów specjalnych produkcji rolnej (te podlegają opodatkowaniu na odrębnych zasadach), bądź opodatkowane podatkiem akcyzowym, a ponadto (art. 20 ust. 1c u.p.d.f.):

- przetwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych i ich sprzedaż nie odbywa się przy zatrudnieniu osób na podstawie umów o pracę, umów-zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze, z wyłączeniem uboju zwierząt rzeźnych i obróbki poubojowej tych zwierząt, w tym również rozbioru, podziału i klasyfikacji mięsa, przemiału zbóż, wyłoczenia oleju lub soku oraz sprzedaży podczas wystaw, festynów, targów i kiermaszy,
- jest prowadzona ewidencja sprzedaży (odrębnie za każdy rok podatkowy) produktów roślinnych i zwierzęcych zawierająca co najmniej: numer kolejnego wpisu, datę uzyskania przychodu, kwotę przychodu, przychód narastająco od początku roku oraz ilość i rodzaj przetworzonych produktów. Dzielne przychody są ewidencjonowane w dniu sprzedaży (art. 20 ust. 1e u.p.d.f.), przy czym rolnik obowiązany jest posiadać tę ewidencję w miejscu sprzedaży przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych (art. 20 ust. 1f u.p.d.f.),
- ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu stanowi co najmniej 50% tego produktu, z wyłączeniem wody.

Co istotne, za produkt roślinny pochodzący z własnej uprawy uważa się również, na zasadzie wyjątku, mąkę, kaszę, płatki, otręby, oleje i soki wytworzone z surowców pochodzących z własnej uprawy (art. 20 ust. 1d u.p.d.f.).

<sup>8</sup> *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1995, s. 870.

<sup>9</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2019 r.



Przychody ze sprzedaży tych produktów korzystają w ograniczonym zakresie ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych. Zgodnie bowiem z art. 21 ust. 1 pkt 71a u.p.d.f. wolne od podatku dochodowego są przychody, o których mowa w art. 20 ust. 1 c u.p.d.f., a więc ze sprzedaży przetworzonych w inny sposób niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, do kwoty 40 000 zł rocznie. Co istotne, zwolnienie to obowiązuje również w przypadku wyboru przez rolnika ryczałtu ewidencjonowanego jako formy opodatkowania podatkiem dochodowym (art. 10 u.rycz.).

Podatnik (rolnik), który osiąga przychody ponad tę kwotę, obowiązany jest zapłacić podatek dochodowy, przy czym ma możliwość wyboru między dwoma formami opodatkowania: zasadami ogólnymi<sup>10</sup> a ryczałtem ewidencjonowanym, o którym mowa w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

W pierwszym przypadku (zasad ogólnych) do rolnika będą miały zastosowanie wprost postanowienia ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczące: zasad ustalania przychodów (art. 11 u.p.d.f.), kosztów uzyskania przychodów (art. 22 i art. 23 u.p.d.f.), zasad ustalania dochodu i straty (art. 9 ust. 2 u.p.d.f.), rozliczania straty (art. 9 ust. 3 i 3a u.p.d.f.), rozliczania podatku (art. 45 u.p.d.f.)<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Opodatkowanie według zasad ogólnych oznacza opłacanie podatku dochodowego od faktycznie, oczywiście w kategoriach podatkowych, osiągniętych dochodów według ogólnie obowiązującej skali podatkowej, określonej w art. 27 ust. 1 u.p.d.f. Istotą opodatkowania według zasad ogólnych jest indywidualizacja podstawy opodatkowania, co oznacza, że musi ona wyrażać rzeczywisty (faktyczny) – w kategoriach podatkowych – dochód podatnika, który następnie pomniejszony o przysługujące mu odliczenia, daje podstawę obliczenia podatku.

<sup>11</sup> Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.f. przychodem są „otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń”.

Zasady te nie różnią się w istocie od zasad stosowanych dla celów ustalania kosztów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 22 ust. 1 u.p.d.f. kosztem uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 u.p.d.f.

Zgodnie z art. 9 ust. 2 u.p.d.f. dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym, zaś stratą jest nadwyżka kosztów nad przychodami.

Zgodnie z art. 9 ust. 3 u.p.d.f. o wysokość straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, podatnik może: a) obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty, albo b) obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu lat podatkowych o kwotę nie-

Podatnicy (rolnicy) osiągający przychody, o których mowa w art. 20 ust. 1c u.p.d.f. (ze sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych):

- obwiązani są do prowadzenia ewidencji sprzedaży, o której mowa w art. 20 ust. 1e u.p.d.f., w której podatnik obowiązany jest ewidencjonowaćienne przychody w dniu sprzedaży, przy czym ewidencja ta powinna znajdować się w miejscu sprzedaży przetworzonych produktów (art. 20 ust. 1f u.p.d.f.),
  - zwolnieni są z obowiązku wystawiania rachunków, o których mowa w art. 87 § 1 o.p.<sup>12</sup>. Zgodnie z art. 87 § 2 o.p. obowiązek ten nie ciąży na rolnikach sprzedających produkty roślinne i zwierzęce pochodzące z własnej uprawy, hodowli lub chowu nieprzerobione lub nieprzetworzone sposobem przemysłowym, a więc również w warunkach określonych w art. 20 ust. 1c–1f u.p.d.f. W przypadku wyboru jako formy opodatkowania ryczaftu ewidencjonowanego:
  - stawka podatku wynosi 2% uzyskanego przez podatnika przychodu (art. 12 ust. 1 pkt 6 u.rycz.),
  - podatnik zwolniony będzie z obowiązku prowadzenia ewidencji podatkowych wymaganych od osób opłacających podatek dochodowy w formie ryczaftu od przychodów ewidencjonowanych (art. 15 ust. 3 i 3a u.rycz.),
  - obowiązany będzie jedynie prowadzić ewidencję sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych (art. 15 ust. 8 i 9 u.rycz.).
- Przychody ze sprzedaży produktów roślinnych lub zwierzęcych przetworzonych w sposób przemysłowy

Przychody rolników z tego tytułu zaliczane są do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, a tym samym mają do nich zastosowanie zasady opo-

---

przekraczającą 5 000 000 zł, nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty. Zasady te nie mają zastosowania m.in. do strat ze źródła przychodów, z których dochody są wolne od podatku dochodowego (art. 9 ust. 3a pkt 4 u.p.d.f.), a tym samym nie będą miały zastosowania do przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1c u.p.d.f. w części zwolnionej od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 71a u.p.d.f.

Oznacza to, że podatnik osiągający przychody ze sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu przetworzonych w inny sposób niż przemysłowy dokonuje rozliczenia podatku dochodowego po zakończeniu roku podatkowego, bez obowiązku zaliczkowego rozliczania podatku w trakcie roku.

<sup>12</sup> Zgodnie z art. 87 § 1 o.p., jeżeli z odrębnych przepisów nie wynika obowiązek wystawienia faktury, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą są obowiązani, na żądanie kupującego lub usługobiorcy, wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi.

datkowania dochodów przewidziane dla tego źródła przychodów. Podatnik może więc wybrać między różnymi formami opodatkowania: zasadami ogólnymi oraz zryczałtowanymi formami opodatkowania.

W przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych podatnik ma możliwość wyboru obliczania podatku według stawek określonych w art. 27 ust. 1 u.p.d.f. (17 i 32%) z prawem korzystania ze wszystkich odliczeń od dochodu i podatku określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych bądź stawki liniowej (19%), o której mowa w art. 30c u.p.d.f., z ograniczonymi możliwościami korzystania z odliczeń od dochodu i podatku.

Przychody rolnika mogą być opodatkowane również w formie ryczałtu ewidencjonowanego na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

Co istotne, część dochodów ze sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy lub hodowli przerobionych sposobem przemysłowym zwolniona jest od podatku dochodowego. Dotyczy to – zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 71 u.p.d.f. – produktów, których przerób polega na kiszeniu produktów roślinnych lub przetwórstwie mleka albo na uboju zwierząt rzeźnych i obróbce poubojowej tych zwierząt, w tym również na rozbiorze, podziale i klasyfikacji mięsa; zwolnieniem objęty jest jedynie przerób produktów pochodzących z własnej uprawy lub hodowli, niestanowiących działów specjalnych produkcji rolnej, o czym była mowa wyżej.

W przypadku opodatkowania dochodów rolników:

- na zasadach ogólnych (bez względu na to, czy stosowane są stawki z tabeli, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.f., a więc 17 i 32%, czy z art. 30c u.p.d.f., a więc 19%) – podatnik obowiązany jest prowadzić, w zależności od wysokości uzyskanego przychodu, podatkową księgę przychodów i rozchodów lub księgę rachunkową. Zgodnie z art. 24a ust. 4 u.p.d.f. obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych dotyczy osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, jeżeli ich przychody, w rozumieniu art. 14 u.p.d.f., za poprzedni rok podatkowy wyniosły w walucie polskiej co najmniej równowartość kwoty określonej w euro w przepisach o rachunkowości. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.rach. podmioty te obowiązane są stosować zasady rachunkowości określone w u.rach., jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro. Podatnicy, którzy nie są zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub którzy nie korzystają z takiej możliwości na podstawie art. 2 ust. 2 u.rach.<sup>13</sup>, obowiązani są prowadzić podatkową księgę przy-

<sup>13</sup> Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.rach. osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych, spółki partnerskie oraz przedsiębiorstwa w spadku działające zgodnie z ustawą z 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych

chodów i rozchodów na zasadach określonych w rozporządzeniu w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, przy czym:

- rolnicy prowadzący gospodarstwo rolne bez zatrudnienia w nim pracowników, członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz pracowników rolnych, wykonujący 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, są obowiązani prowadzić księgę w sposób uproszczony, według wzoru ustalonego w załączniku nr 2 do r.p.k.p.i.r., według zasad określonych w rozdz. 3 r.p.k.p.i.r. (§ 2 ust. 2 r.p.k.p.i.r.),
  - pozostali rolnicy prowadzący działalność gospodarczą obowiązani są prowadzić księgę według zasad ogólnych, określonych dla pozostałych podatników osiągających przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (§ 2 ust. 1 r.p.k.p.i.r.),
- w formie ryczałtu ewidencjonowanego – rolnik obowiązany jest posiadać i przechowywać dowody zakupu towarów, prowadzić wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także, odrębnie za każdy rok podatkowy, ewidencję przychodów<sup>14</sup> (art. 15 ust. 1 u.rycz.).

#### ■ Przychody ze sprzedaży napojów alkoholowych

Przychody z wytwarzania (produkcji) napojów alkoholowych, a więc – zgodnie z art. 92 u.p.akc. – alkoholu etylowego, piwa, wina, napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich, zalicza się bądź do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, bądź do przychodów z innych źródeł.

Zgodnie z art. 20 ust. 1a u.p.d.f. za przychody z innych źródeł uważa się również należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, przychody z działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie wyrobu wina przez producentów będących rolnikami wyrabiającymi mniej niż 100 hektolitrów wina w ciągu roku podatko-

---

ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. poz. 1629, ze zm.) mogą stosować zasady rachunkowości określone ustawą również od początku następnego roku obrotowego, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy są niższe niż równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro. W tym wypadku osoby te lub wspólnicy, przed rozpoczęciem roku obrotowego, są obowiązani, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, do zawiadomienia o tym urzędu skarbowego, właściwego w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym. Osoby fizyczne lub wspólnicy spółek cywilnych osób fizycznych mogą złożyć zawiadomienie na podstawie ustawy z 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1291 ze zm.).

<sup>14</sup> Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

wego, o którym mowa w art. 17 ust. 3 u.wyr.win., a więc wyrabiającymi i rozlewającymi wino uzyskane z winogron pochodzących z upraw własnych<sup>15</sup>; co istotne, zgodnie z art. 20 ust. 1a zdanie drugie u.p.d.f., u podatników opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

Jeżeli rolnik wytwarza ze swoich winogron co najmniej 100 hektolitrów wina lub inne napoje alkoholowe, przychody z tego tytułu zalicza się do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej i opodatkowuje według zasad określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przychody z wytwarzania napojów alkoholowych – bez względu na źródło przychodów, do którego je się zalicza (pozarolnicza działalność gospodarcza lub inne źródła) – podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym wyłącznie

<sup>15</sup> Zgodnie z art. 17 ust. 3 u.wyr.win. producenci, którzy wyłącznie wyrabiają i rozlewają wino uzyskane z winogron pochodzących z upraw własnych, są wyłączni z obowiązku uzyskania wpisu do rejestru przedsiębiorców wykonujących działalność w zakresie wyrobu lub rozlewu wyrobów winiarskich, o którym mowa w art. 17 ust. 1 u.wyr.win. Producenci tacy, o ile produkują mniej niż 1000 hektolitrów w ciągu roku kalendarzowego win uzyskanych z winogron pochodzących z upraw własnych, nie podlegają obowiązkowi wyrobu wina w składzie podatkowym (art. 47 ust. 1 pkt 2 u.p.akc.), a ponadto zakres ich obowiązków formalnych związanych z produkcją wina został znacznie ograniczony w stosunku do pozostałych producentów. Zgodnie z art. 24 u.wyr.win. producent taki obowiązany jest:

– opracować w formie pisemnej i wdrożyć system kontroli wewnętrznej wyrobu lub rozlewu wyrobów winiarskich, obejmujący w szczególności określenie: a) częstotliwości i sposobu pobierania próbek do badań jakości tych wyrobów; b) metod przeprowadzania badań jakości, o których mowa w lit. A; c) sposobu postępowania z wyrobami winiarskimi niespełniającymi wymagań w zakresie jakości (art. 18 ust. 1 pkt 1 i art. 24 ust. 1 pkt 1 u.wyr.win.),

– zabezpieczyć i usunąć odpady powstające podczas wyrobu wyrobów winiarskich (art. 19 ust. 3 pkt 2 i art. 24 ust. 1 pkt 1 u.wyr.win.),

– wyznaczyć osobę odpowiedzialną za prowadzenie rejestru przychodu i rozchodu wyrobów winiarskich, kontrolę jakości wyrabianego i rozlewanego wina, wystawianie dokumentu towarzyszącego (art. 24 ust. 1 pkt 2 u.wyr.win.).

Co istotne, producent taki może wyrabiać i rozlewać wino uzyskane z winogron pochodzących z upraw własnych, z przeznaczeniem do obrotu, jeżeli: a) posiada tytuł prawny do obiektów budowlanych, w którym jest prowadzony wyrób takiego wina, b) ma plan obiektów budowlanych przeznaczonych do tej działalności, obejmujący w szczególności pomieszczenia produkcyjne, magazynowe, socjalne i sanitarne, z zaznaczeniem linii technologicznych, dróg przemieszczania surowców i gotowych wyrobów, stanowisk pracy (art. 24 ust. 2 i art. 18 ust. 1 pkt 2 u.wyr.win.). Kontrolę spełnienia tych wymagań sprawuje Dyrektor Generalny Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa w trybie i na zasadach określonych w ustawie z 10 lutego 2017 r. o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa, t.j. Dz.U. 2020, poz. 481, (art. 24 ust. 3 u.wyr.win.).

w formie zasad ogólnych, co oznacza, że mają do nich zastosowanie te same zasady ustalania przychodów, kosztów, dochodu i rozliczania podatku, jak do przychodów ze sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych nieprzerobionych sposobem przemysłowym (o których mowa w art. 20 ust. 1c u.p.d.f.) opodatkowanych w tej formie (zob. podrozdz. „Przychody ze sprzedaży produktów roślinnych lub zwierzęcych przetworzonych w inny sposób niż przemysłowy”). Podatnicy nie mogą skorzystać z opodatkowania w jednej ze zryczałtowanych form opodatkowania, o których mowa w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Możliwość taką wyłącza wprost w odniesieniu do ryczałtu ewidencjonowanego art. 8 ust. 1 pkt 4 u.rycz., zaś w przypadku karty podatkowej – art. 25 ust. 1 pkt 6 u.p.d.f. Podatnik, którego przychody zostały zaliczone do pozarolniczej działalności gospodarczej, ma możliwość wyboru jedynie między opodatkowaniem według stawek wynikających z art. 27 ust. 1 u.p.d.f. (17 i 32%) i stawki proporcjonalnej (liniowej), o której mowa w art. 30c u.p.d.f. (19%) (zob. art. 9a ust. 2 u.p.d.f.), natomiast podatnik, którego przychody zostały zaliczone do innych źródeł, opodatkowany jest wyłącznie według stawek z art. 27 ust. 1 u.p.d.f.

#### ■ Przychody ze sprzedaży owoców leśnych

Przychody z tego tytułu zalicza się zasadniczo do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, z tym że część tych przychodów zwolniona jest z podatku dochodowego. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 72 u.p.d.f. wolne od podatku dochodowego są dochody ze sprzedaży surowców roślin zielarskich i ziół dziko rosnących leśnych, jagód, owoców leśnych i grzybów leśnych (PKWiU ex 02.30.40.0) – ze zbioru dokonywanego osobiście albo z udziałem członków najbliższej rodziny. W pozostałych przypadkach dochody uzyskane z tego tytułu podlegają opodatkowaniu bądź na zasadach ogólnych, bądź w formach zryczałtowanych.

#### ■ Przychody ze sprzedaży roślin szkółkarskich

Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.p.d.f. produkcja materiału szkółkarskiego zaliczana jest do działalności rolniczej; do działalności rolniczej zalicza się również działalność produkcyjną, odnoszącą się do zakupionych roślin, o ile minimalny okres przetrzymywania zakupionych roślin, w trakcie którego następuje ich biologiczny wzrost, wynosi co najmniej miesiąc (art. 2 ust. 2 pkt 1 u.p.d.f.). Przychody z tej działalności wyłączone są z przedmiotowego zakresu podatku dochodowego (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.f.).

#### ■ Przychody z działalności w zakresie wytwórczości ludowej i artystycznej

Przychody z działalności w zakresie wytwórczości ludowej i artystycznej zaliczane są do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Przychody te mogą

być opodatkowane na zasadach ogólnych (według stawek wynikających z tabeli podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 u.p.d.f., lub stawki liniowej, o której mowa w art. 30c u.p.d.f.), bądź w formach zryczałtowanych – ryczałtu ewidencjonowanego lub karty podatkowej. O ile dwie pierwsze formy – zasady ogólne i ryczałt ewidencjonowany – dostępne są dla wszystkich podatników osiągających przychody z wytwórczości ludowej i artystycznej, o tyle z karty podatkowej mogą skorzystać jedynie osoby fizyczne, w tym rolnicy prowadzący równocześnie gospodarstwo rolne, wykonujący usługi w zakresie wytwórczości ludowej i artystycznej, zdefiniowanej dla tej formy opodatkowania w ust. 4 objaśnień do części XII załącznika nr 3 do ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (art. 23 ust. 1a u.rycz.). Wytwórczością ludową i artystyczną dla celów karty podatkowej jest – zgodnie z ust. 4 objaśnień – działalność polegająca na wytwarzaniu wyłącznie w sposób rękodzielniczy, przy zastosowaniu obróbki maszynowej, jedynie do wstępnej obróbki surowca, wyrobów zakwalifikowanych przez komisje etnograficzno-artystyczne Stowarzyszenia Twórców Ludowych, Fundacji „Cepelia” – Polska Sztuka i Rękodzieło oraz Fundacji Ochrony i Rozwoju Twórczości Ludowej, których wykaz stanowi załącznik nr 1 do ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Do wyrobów rękodzieła ludowego i artystycznego ustawodawca zaliczył: a) wyroby z metalu (część I załącznika nr 1 do u.rycz.), b) wyroby z ceramiki (część II załącznika nr 1 do u.rycz.), c) wyroby ze szkła (część III załącznika nr 1 do u.rycz.), d) wyroby z drewna, wikliny, słomy, rogożyny, trzciny, łąby oraz papieru (część IV załącznika nr 1 do u.rycz.), e) wyroby włókiennicze (część V załącznika nr 1 do u.rycz.), f) wyroby odzieżowe (część VI załącznika nr 1 do u.rycz.), g) wyroby skórzane (część VII załącznika nr 1 do u.rycz.) i h) wyroby osobno niewymienione, do których zaliczono między innymi wyroby rymarskie, przyrządy traserskie, oryginały prac autorów, kompozytorów, malarzy, grafików, rzeźbiarzy (część VIII załącznika nr 1 do u.rycz.).

Opodatkowanie w formie karty podatkowej wymaga złożenia wniosku o zastosowanie tej formy opodatkowania (art. 25 ust. 1 pkt 1 u.rycz.), przy czym mogą z niej skorzystać podatnicy (art. 25 ust. 1 pkt 3–7 u.rycz.):

- którzy przy prowadzeniu działalności nie korzystają z usług osób niezatrudnionych przez siebie na podstawie umowy o pracę oraz z usług innych przedsiębiorstw i zakładów, chyba że chodzi o usługi specjalistyczne,
- którzy nie prowadzą, poza jednym z rodzajów działalności wymienionej w art. 23 u.rycz. (opodatkowanej w formie karty podatkowej), innej pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>16</sup>,
- których małżonek nie prowadzi działalności w tym samym zakresie,

<sup>16</sup> Zgodnie z art. 25 ust. 2 u.rycz. nie wyłącza opodatkowania w formie karty podatkowej:

- którzy nie wytwarzają wyrobów opodatkowanych, na podstawie odrębnych przepisów, podatkiem akcyzowym,
- jeżeli pozarolnicza działalność gospodarcza zgłoszona we wniosku o opodatkowanie w formie karty podatkowej nie jest prowadzona poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Zgodnie z art. 24 ust. 1 u.rycz. podatnicy prowadzący działalność opodatkowaną w formie karty podatkowej są zwolnieni od obowiązku prowadzenia ksiąg, składania zeznań podatkowych oraz wpłacania zaliczek na podatek dochodowy, z tym że obowiązek taki ciąży na podatnikach rozpoczynających w roku podatkowym prowadzenie działalności gospodarczej w okresie przed doręczeniem decyzji ustalającej wysokość karty podatkowej, nie dłużej jednak niż przez cztery miesiące (art. 24 ust. 2 u.rycz.). Podatnicy opodatkowani w formie karty podatkowej obowiązani są jednak wydawać na żądanie klienta rachunki i faktury, o których mowa w odrębnych przepisach, stwierdzające sprzedaż wyrobu, towaru lub wykonanie usługi, oraz przechowywać w kolejności numerów kopie tych rachunków i faktur w okresie pięciu lat podatkowych, licząc od końca roku, w którym wystawiono rachunek lub fakturę (art. 24 ust. 1 zdanie drugie u.rycz.).

Wysokość podatku dochodowego w formie karty podatkowej ustalana jest w decyzji naczelnika urzędu skarbowego na każdy rok podatkowy (art. 30 ust. 1 u.rycz.).

Wysokość podatku uzależniona jest – w przypadku usług w zakresie wytwórczości ludowej i artystycznej – od liczby mieszkańców miejscowości, w której podatnik prowadzi działalność. Stawki te wynoszą dla miejscowości o liczbie mieszkańców do 5000 – od 34 do 47 zł miesięcznie<sup>17</sup>, przy czym – zgodnie z art. 27 ust. 4 u.rycz. – jeżeli podatnik prowadzi działalność w rozmiarach wskazujących na to, że stawki te byłyby oczywiście nieodpowiednie, mogą one być na wniosek podatnika lub z urzędu obniżone lub podwyższone, jednak nie więcej niż o 50%.

#### ■ Przychody z działów specjalnych produkcji rolnej

Do działów specjalnych produkcji rolnej ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zalicza 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, hodowlę dżdżownic, hodowlę entomofagów, hodowlę jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodar-

1) prowadzenie przez podatnika działalności w zakresie wytwarzania energii elektrycznej, w elektrowniach wodnych i wiatrowych, o mocy oddawanej do 5000 kilowatów, oraz wytwarzanie biogazu,

2) osiąganie przychodów z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze  
– z których przychody (dochody) podlegają odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym na ogólnych zasadach.

<sup>17</sup> Por. lp. 5 części XII załącznika nr 3 do u.rycz. w brzmieniu obowiązującym w 2020 r.



stwem rolnym (art. 2 ust. 3 u.p.d.f.), z tym że nie stanowią tych działów uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>18</sup>.

Działy specjalne produkcji rolnej stanowią odrębne źródło przychodów w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 10 ust. 1 pkt 4 u.p.d.f.).

Dochody podatnika uzyskane z tego źródła mogą być ustalane bądź na podstawie prowadzonych przez niego ksiąg (podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych), bądź według norm szacunkowych określonych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>19</sup> (art. 24 ust. 4 u.p.d.f.), przy czym ustalenie dochodu na podstawie norm szacunkowych stanowi podstawową zasadę dla tego źródła przychodów, a dochód ustala się w tym przypadku według zasad określonych w art. 24 ust. 4a–4f u.p.d.f. W tym wypadku podatnicy obowiązani są:

- składać w terminie do dnia 20 stycznia roku podatkowego urzędowi skarbowemu deklarację według ustalonego wzoru o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku podatkowym (art. 43 ust. 1 u.p.d.f.),
- zawiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego w terminie 7 dni o:
  - zaistnieniu zmian w prowadzonej produkcji w stosunku do podanej w deklaracji (art. 43 ust. 3 pkt 1 u.p.d.f.),
  - zaprzestaniu lub rozpoczęciu w ciągu roku eksploatacji obiektów umożliwiających całoroczny cykl produkcji (art. 43 ust. 3 pkt 2 u.p.d.f.),
  - rozpoczęciu w ciągu roku podatkowego prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej; w tym wypadku podatnicy ci składają deklaracje o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w tym roku (art. 43 ust. 3 pkt 3 u.p.d.f.),
- wpłacać do kasy lub na rachunek urzędu skarbowego zaliczki miesięczne w wysokości ustalonej decyzją naczelnika tego urzędu skarbowego obniżone o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne (art. 43 ust. 4 u.p.d.f.).

<sup>18</sup> Nie stanowią działu specjalnego produkcji rolnej m.in. uprawy w szklarniach ogrzewanych i nieogrzewanych do 25 m<sup>2</sup> powierzchni, uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych do 50 m<sup>2</sup> powierzchni, uprawy grzybów i ich grzybni do 25 m<sup>2</sup> powierzchni uprawnej, drobiu rzeźnego do 100 szt. i drobiu nieśnego do 80 szt.

<sup>19</sup> Zgodnie z art. 24 ust. 7 u.p.d.f. minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa, poczynając od roku podatkowego 2002, ogłasza w drodze rozporządzenia normy szacunkowe, o których mowa w 24 ust. 4 u.p.d.f., zmieniając je corocznie w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”. Zob. obowiązujące od 1 stycznia 2020 r. rozporządzenie Ministra Finansów z 11 grudnia 2019 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, Dz.U. poz. 2420.

Podatnik może również ustalać dochód na podstawie prowadzonych ksiąg podatkowych, przy czym ten sposób ustalania dochodu jest obowiązkowy dla podatników obowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie ustawy o rachunkowości. Obowiązek ten dotyczy więc podatników (osób fizycznych), których przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.rach.). Pozostali podatnicy mogą ustalać dochód na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub – jeżeli tak zdecydują – na podstawie ksiąg rachunkowych<sup>20</sup>. W tym wypadku podatnik obowiązany jest zawiadomić o zamiarze założenia ksiąg właściwego naczelnika urzędu skarbowego przed rozpoczęciem roku podatkowego albo przed rozpoczęciem prowadzenia działań specjalnych produkcji rolnej, jeżeli nastąpiło ono w ciągu roku (zob. art. 15 ust. 1 zdanie drugie u.p.d.f.). Obowiązku takiego nie mają jedynie podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie ustawy o rachunkowości, a więc których przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro (art. 15 ust. 2 u.p.d.f.).

Jeżeli podatnik prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowe, jego przychód ustala się według zasad określonych dla podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą (art. 15 ust. 1 zdanie pierwsze u.p.d.f.), zaś dochodem (stratą) jest różnica między przychodem z tytułu prowadzenia tych działań a poniesionymi kosztami uzyskania, powiększona o wartość przyrostu stada zwierząt na koniec roku podatkowego w porównaniu ze stanem na początek roku i pomniejszona o wartość ubytków w tym stadzie w ciągu roku podatkowego (art. 24 ust. 4 zdanie pierwsze u.p.d.f.). Podatek w takim przypadku może być obliczany bądź według stawek z art. 27 ust. 1 u.p.d.f. (17 i 32%), bądź stawki proporcjonalnej 19%, określonej w art. 30c u.p.d.f. (art. 9a ust. 7 u.p.d.f.). Wybór w tym zakresie należy do prowadzącego działu specjalne produkcji rolnej, który powinien pamiętać, że jedynie korzystając z opodatkowania według stawek z art. 27 ust. 1 u.p.d.f., przysługiwać mu będzie prawo dokonywania odliczeń od dochodu i podatku w pełnym zakresie. W przypadku wyboru opodatkowania według zasad określonych w art. 30c u.p.d.f. (tzw. podatkiem liniowym) będzie mógł odliczyć jedynie składki na ubezpieczenie społeczne, wpłaty na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego oraz darowiznę na cele kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe (art. 30c ust. 2–3b u.p.d.f.).

<sup>20</sup> Możliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych przez podatników (osoby fizyczne), których przychody netto są niższe niż równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro, wynika z art. 2 ust. 2 u.rach.

### **Zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 u.p.t.u. opodatkowaniu tym podatkiem podlega między innymi odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Polski (art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.), przy czym przez dostawę towarów rozumie się – co do zasady – przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 u.p.t.u.), zaś przez świadczenie usług każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług (art. 8 ust. 1 u.p.t.u.); towarem dla celów podatku od towarów i usług są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii (art. 2 pkt 6 u.p.t.u.).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.t.u. podatnikami tego podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą. Działalność gospodarcza dla celów podatku od towarów i usług obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody; działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 2 u.p.t.u.).

Tym samym rolnik prowadzący działalność rolniczą uznawany jest za podatnika podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 2 pkt 15 u.p.t.u. za działalność rolniczą dla celów podatku od towarów i usług uznaje się „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 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 (CN 4403 41 00 i 4403 49) oraz bambusa (CN 1401 10 00), a także świadczenie usług rolniczych”. Jest to więc definicja szersza niż sformułowana dla celów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 2 ust. 2 u.p.d.f.). Po pierwsze, nie ogranicza ona działalności rolniczej do wytwarzania produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym). Po drugie, zalicza do niej działy specjalne produkcji rolnej, a więc 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. Po trzecie, włącza do tej działalności sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych (CN 4403 41 00 i 4403 49) oraz bambusa (CN 1401 10 00) oraz świadczenie usług rolniczych, tj. (art. 2 pkt 21 u.p.t.u.):

- usług związanych z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU ex 01.6), z wyłączeniem usług podkuwania koni i prowadzenia schronisk dla zwierząt gospodarskich (PKWiU ex 01.62.10.0),
- usług związanych z leśnictwem (PKWiU ex 02.40.10), z wyłączeniem patrolowania lasów wykonywanego na zlecenie przez jednostki inne niż leśne (PKWiU ex 02.40.10.3),
- usług wspomagających rybactwo (PKWiU ex 03.00.7), z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim (PKWiU 03.00.71.0),
- wynajmu i dzierżawy maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi (PKWiU 77.31.10.0).

Ustawodawca, obejmując działalność rolniczą podatkiem od towarów i usług, umożliwił jednocześnie rolnikom skorzystanie ze zwolnienia od tego podatku. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u. od podatku od towarów i usług zwolniona jest dostawa produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywana przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego, a więc rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych<sup>21</sup> (art. 2 pkt 19 u.p.t.u.).

Za produkty rolne dla celów podatku od towarów i usług ustawodawca uznaje towary pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego oraz towary, o których mowa w art. 20 ust. 1c i 1d u.p.d.f., a więc przetworzone w inny sposób niż przemysłowy produkty roślinne lub zwierzęce (z wyjątkiem przetworzonych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz opodatkowanych podatkiem akcyzowym), w tym mąki, kasze, płatki, otręby, oleje i soki wytworzone z surowców pochodzących z własnej uprawy.

Rolnikowi ryczałtowemu, dokonującemu dostawy produktów rolnych dla podatnika podatku od towarów i usług, który rozlicza ten podatek, przysługuje – zgodnie z art. 115 ust. 1 u.p.t.u. – zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych tym podatkiem.

<sup>21</sup> Zob. art. 24a ust. 4 u.p.d.f. oraz art. 2 ust. 2 u.rach.

Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę produktów rolnych, zaś stawka zwrotu wynosi 7,0% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku (art. 115 ust. 2 i art. 146aa ust. 1 pkt 3 u.p.t.u.). Procedurę zwrotu tego podatku i związane z tym obowiązki podatnika VAT czynnego nabywającego produkty rolne od rolnika ryczałtowego określa art. 116 u.p.t.u.

Rolnik ryczałtowy w zakresie prowadzonej działalności jest zwolniony z obowiązku (art. 117 u.p.t.u.):

- wystawiania faktur,
- prowadzenia ewidencji dostaw i nabyć towarów i usług,
- składania w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 99 ust. 1 u.p.t.u.,
- dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 u.p.t.u.

Rolnik korzystający ze zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u. (rolnik ryczałtowy) zwolniony jest z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących obrotu i kwot podatku należnego z tytułu dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczenia usług rolniczych; zwolnienie to obowiązuje do 31 grudnia 2021 r.<sup>22</sup>.

Zgodnie z art. 43 ust. 3 u.p.t.u. rolnik ryczałtowy, dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, które są zwolnione od podatku na podstawie ust. 1 pkt 3, może zrezygnować z tego zwolnienia pod warunkiem dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 i 2 u.p.t.u.<sup>23</sup>. Rolnik taki może po upływie 3 lat od daty rezygnacji ze zwolnienia ponownie skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u. (przewidzianego dla rolnika ryczałtowego), przy czym ponowne zwolnienie obowiązuje pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca (kwartału), od którego podatnik ponownie chce skorzystać ze zwolnienia (art. 43 ust. 5 u.p.t.u.).

<sup>22</sup> Zob. § 2 ust. 1 i poz. 46 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z 28 grudnia 2018 r. w sprawie obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, Dz.U. poz. 2519.

<sup>23</sup> Zgodnie z art. 96 ust. 1 u.p.t.u. podatnicy podatku od towarów i usług są obowiązani przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 u.p.t.u. (m.in. odpłatnej dostawy towarów) złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne. Zgodnie z art. 96 ust. 2 u.p.t.u., w przypadku osób fizycznych, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5 u.p.t.u. (osób prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie lub prowadzących działalność rolniczą poza gospodarstwem rolnym), zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych.

Do rolnika, który zrezygnuje ze zwolnienia z podatku od towarów i usług, jako rolnik ryczałtowy, mają zastosowanie ogólne zasady realizacji obowiązku podatkowego w tym podatku, a więc dotyczące rejestracji, ewidencji, sprawozdawczości, rozliczania podatku należnego i naliczonego, wystawiania faktur, zapłaty podatku, które mają zastosowanie do innych podatników podatku od towarów i usług, w tym wykonujących działalność nie zaliczoną do działalności rolniczej.

### **Opodatkowanie podatkiem akcyzowym**

Zgodnie z art. 8 ust. 1 u.p.akc. opodatkowaniu podatkiem akcyzowym podlega między innymi produkcja wyrobów akcyzowych (pkt 1), a więc – w kontekście przedmiotu opracowania – napojów alkoholowych (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.akc.).

Do napojów alkoholowych ustawodawca podatkowy zalicza:

- alkohol etylowy (art. 92 i 93 ust. 1 u.p.akc.), a więc:
  - wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, objęte pozycjami CN 2207 i 2208, nawet jeżeli są to wyroby stanowiące część wyrobu należącego do innego działu Nomenklatury Scalonej,
  - wyroby objęte pozycjami CN 2204, 2205 i 2206 00, o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 22% objętości,
  - napoje zawierające rozcieńczony lub nierozcieńczony alkohol etylowy,
  - piwo (art. 92 i 94 ust. 1 u.p.akc.), a więc wszelkie wyroby objęte pozycją CN 2203 00 oraz wszelkie wyroby zawierające mieszaninę piwa z napojami bezalkoholowymi, objęte pozycją CN 2206 00, jeżeli rzeczywista objętościowa moc alkoholu w tych wyrobach przekracza 0,5% objętości,
  - wino (art. 92 i 95 ust. 1 u.p.akc.), a więc:
    - wino niemusujące, tj. wszelkie wyroby objęte pozycjami CN 2204 i 2205, z wyjątkiem wina musującego określonego w pkt b):
    - o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającej 15% objętości, pod warunkiem że cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji, albo
    - o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 15% objętości, lecz nieprzekraczającej 18% objętości, pod warunkiem że nie zawierają żadnych dodatków wzbogacających oraz że cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji,
    - wino musujące – wszelkie wyroby oznaczone kodami CN<sup>24</sup> 2204 10, 2204 21, 2204 29 10 oraz objęte pozycją 2205, które łącznie spełniają następujące warunki:

<sup>24</sup> Nomenklatura Scalona. Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z 24 grudnia 2010 r. w sprawie Nomenklatury Scalonej (Dz.U. nr 258, poz. 1749) oraz rozporządzenie wy-

- znajdują się w butelkach zaopatrzonych w korek w kształcie grzybka, umocowany za pomocą węzłów lub spinek, albo cechują się ciśnieniem wynoszącym co najmniej 3 bary, spowodowanym obecnością dwutlenku węgla w roztworze,
  - mają rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającą 15% objętości,
  - cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji,
- napoje fermentowane (art. 92 i 96 ust. 1 u.p.akc.), do których zalicza się zarówno musujące<sup>25</sup>, jak i niemusujące<sup>26</sup> napoje fermentowane,
  - wyroby pośrednie (art. 92 i 97 ust. 1 u.p.akc.), a więc wszelkie wyroby o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającej 22% objętości, objęte pozycjami CN 2204, 2205 i 2206 00, z wyjątkiem wyrobów zaliczanych do alkoholi etylowych, piwa, wina lub napojów fermentowanych.

Należy również pamiętać, że wino podlega, zgodnie z art. 114 u.p.akc., obowiązkowi oznaczenia znakami akcyzy. Obowiązek ten ciąży również na rolnikach

---

konawcze Komisji (UE) 2019/1776 z 9 października 2019 r. zmieniające załącznik do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.Urz. UE L 280 z 31 października 2019 r., s. 1).

<sup>25</sup> Musujące napoje fermentowane są to wszelkie wyroby objęte pozycją CN 2206 00 oraz wyroby oznaczone kodami CN 2204 10, 2204 21, 2204 29 10 i objęte pozycją 2205, niewymienione w art. 95, które znajdują się w butelkach zaopatrzonych w korek w kształcie grzybka, umocowany za pomocą węzłów lub spinek, albo cechują się ciśnieniem wynoszącym co najmniej 3 bary, spowodowanym obecnością dwutlenku węgla w roztworze, oraz:

mają rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającą 13% objętości, albo

mają rzeczywistą objętościową moc alkoholu przekraczającą 13% objętości, lecz nieprzekraczającą 15% objętości

– pod warunkiem że cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji (art. 96 ust. 1 pkt 1 u.p.akc.).

<sup>26</sup> Niemusujące napoje fermentowane są to niebędące musującymi napojami fermentowanymi wszelkie wyroby objęte pozycjami CN 2204 i 2205, z wyjątkiem wyrobów określonych w art. 95 ust. 1 u.p.akc. (wina niemusujące), oraz wyroby objęte pozycją CN 2206 00, z wyjątkiem wszelkich wyrobów określonych w art. 94 ust. 1 u.p.akc. (piwo):

a) o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 1,2% objętości, lecz nieprzekraczającej 10% objętości, albo

b) o rzeczywistej objętościowej mocy alkoholu przekraczającej 10% objętości, lecz nieprzekraczającej 15% objętości

– pod warunkiem że cały alkohol etylowy zawarty w gotowym wyrobie pochodzi wyłącznie z procesu fermentacji (art. 96 ust. 1 pkt 2 u.p.akc.).

wyrabiających mniej niż 100 hektolitrów wina w ciągu roku gospodarczego, o którym mowa w art. 17 ust. 3 u.wyr.win. (wina z winogron pochodzących z własnej uprawy), którzy nie złożyli zgłoszenia rejestracyjnego, przewidzianego w art. 16 ust. 1 u.p.akc.<sup>27</sup>; podmioty te obowiązane są dokonać takiego oznaczenia przed wprowadzeniem wyrobów akcyzowych do obrotu (art. 116 ust. 1b u.p.akc.).

Produkcja napojów alkoholowych możliwa jest zasadniczo jedynie w składzie podatkowym (art. 47 ust. 1 u.p.akc.). Od tej zasady ustawodawca przewiduje wyjątek między innymi w stosunku do podatników produkujących mniej niż 1000 hektolitrów w ciągu roku kalendarzowego win uzyskanych z winogron pochodzących z upraw własnych, o których mowa w art. 17 ust. 3 u.wyr.win.<sup>28</sup>.

Do podatników tych, podobnie, jak i do pozostałych, mają natomiast zastosowanie postanowienia ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

Zgodnie z art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej przestrzeganie przepisów podatkowych, a do takich zalicza się przepisy ustawy o podatku akcyzowym, podlega kontroli celno-skarbowej. Szczegółowe zasady przeprowadzania kontroli celno-skarbowej w odniesieniu do produkcji wina wytwarzanego poza składem podatkowym, a więc w warunkach określonych w art. 47 ust. 1 pkt 2 u.p.akc. określa rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych (§ 1 pkt 1 lit. d r.k.c.s.). Kontrola ta obejmuje przestrzeganie przepisów o podatku akcyzowym w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia, oraz w zakresie stosowania znaków akcyzy i oznaczania znakami akcyzy tych wyrobów (§ 1 pkt 1 *in fine* r.k.c.s.). W odniesieniu do podatników wytwarzających wino poza składem podatkowym (w warunkach określonych w art. 47 ust. 1 pkt 2 u.p.akc.) kontrola ta wykonywana jest wyłącznie jako kontrola doraźna<sup>29</sup> i polega na (§ 3 ust. 1 r.k.c.s.):

- bezpośrednim uczestniczeniu kontrolującego w czynnościach związanych z działalnością objętą kontrolą,
- obrachunku stanu zapasów i obrotu wyrobami akcyzowymi,
- pobieraniu i badaniu próbek wyrobów akcyzowych,
- kontroli dokumentacji związanej z działalnością objętą kontrolą,

<sup>27</sup> Zgodnie z art. 16 ust. 1 u.p.akc. podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest obowiązany, przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą lub pierwszej czynności z wykorzystaniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub wyrobów akcyzowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku akcyzowym, opodatkowanych zerową stawką akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, złożyć zgłoszenie rejestracyjne właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.

<sup>28</sup> Zob. przypis 15.

<sup>29</sup> Zob. § 3 ust. 2 r.k.c.s., który określa podmioty objęte kontrolą stałą.



- kontroli oznaczania i stosowania znaków akcyzy w stosunku do wyrobów akcyzowych objętych obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy,
- kontroli prawidłowości i terminowości wpłat podatku akcyzowego od wyrobów akcyzowych.

Zgodnie z § 23 ust. 1 w związku z § 24 r.k.c.s. podmiot produkujący wyroby winiarskie obowiązany jest przesłać właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, co najmniej na dzień przed zamierzonym rozpoczęciem procesów produkcyjnych, pisemną informację zawierającą wykaz procesów technologicznych albo wykaz procesów produkcyjnych, przy czym powinny one zawierać (§ 23 ust. 2 r.k.c.s.):

- określenie wyrobów winiarskich, które będą produkowane,
- datę i planowaną godzinę rozpoczęcia procesu produkcji, w tym nastawu, alkoholizowania oraz przekazania wyrobów winiarskich z magazynu do przerobu,
- ilość i rodzaj surowców użytych do produkcji wyrobów winiarskich,
- numery i pojemność naczyń, w których będzie przeprowadzona fermentacja,
- datę i godzinę rozpoczęcia obciążu wyrobów winiarskich po ukończeniu fermentacji,
- przewidywaną ilość wyrobów winiarskich.

Co istotne, zgodnie z § 21 ust. 2 w związku z § 23 ust. 3 u.r.k.c.s. wszelkie zmiany w wykazie należy odnotować na kopii tego wykazu oraz niezwłocznie powiadomić o zmianach właściwego naczelnika urzędu celno-skarbowego.

## Podsumowanie

Jak wskazuje analiza obowiązujących przepisów, system opodatkowania dochodów rolników jest złożony i może budzić wiele wątpliwości interpretacyjnych.

W pierwszej kolejności należy wskazać na różne definiowanie działalności rolniczej dla celów podatku dochodowego i podatku od towarów i usług. Definicja dla celów tego drugiego podatku jest szersza i obejmuje dodatkowo działy specjalne produkcji rolnej, sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej oraz świadczenie usług rolniczych (zob. podrozdz. „Zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług”). Po drugie, z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wynika jednoznacznie, czy działalność rolnicza obejmuje również działy specjalne produkcji rolnej. Za pierwszym przemawia treść art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.f., który wyłącza z opodatkowania podatkiem dochodowym przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, za drugim – treść art. 2 ust. 2 i 3 u.p.d.f., które definiują odrębnie działalność rolniczą i działy specjalne produkcji rolnej (są to dwa różne źródła przychodów, definiowane w części na zasadzie rozłączności). Po trzecie, zaliczenie przychodów z działalności rolniczej do poszczególnych źródeł

przychodów ustawodawca uzależnia od tego, czy mamy do czynienia z produktami roślinnymi i zwierzęcymi przetworzonymi, czy też nieprzetworzonymi i od sposobu tego przetworzenia (przemysłowy i nieprzemysłowy). W pierwszym przypadku (produktów nieprzetworzonych) przychody rolników wyłączono z przedmiotowego zakresu podatku dochodowego, a rolnik opodatkowany jest wyłącznie podatkiem rolnym na podstawie ustawy o podatku rolnym. W drugim przypadku – produktów przetworzonych – w zależności od sposobu przetworzenia przychody rolnika zaliczane są bądź do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.f.), ze wszystkimi tego konsekwencjami w zakresie ustalania przychodów, kosztów ich uzyskania, dochodów, prowadzenia dokumentacji podatkowej, zapłaty podatku, wyboru formy opodatkowania, bądź do przychodów z innych źródeł (art. 20 ust. 1a i 1c u.p.d.f.). Dodatkowo należy wskazać, że sposób przetwarzania determinuje zakres zwolnienia z podatku (art. 21 ust. 1 pkt 71 i 71a u.p.d.f.). Do tego dochodzi jeszcze brak ustawowego rozróżnienia przemysłowego i nieprzemysłowego sposobu przerobu. Po czwarte, na różnice w zakresie traktowania przychodów rolników do celów podatku dochodowego nakładają się obowiązki podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, co zostało omówione w podrozdz. „Zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług” oraz „Opodatkowanie podatkiem akcyzowym”.

O ile zakres obowiązku podatkowego rolników w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym determinowany jest regulacjami prawa Unii Europejskiej<sup>30</sup>, o tyle w zakresie opodatkowania dochodów (przychodów) rolników ustawodawca krajowy ma znacznie więcej swobody. Może więc dowolnie kształtować zarówno zakres przedmiotowy poszczególnych źródeł przychodów, definicję działalności rolniczej, zakres obowiązku podatkowego w podatku dochodowym, obejmując lub wyłączając z niego poszczególne rodzaje aktywności ekonomicznej podatników, jak też zakres zwolnień podatkowych (przedmiotowych i podmiotowych), wysokość obciążeń podatkowych czy też zakres tzw. obowiązków instrumentalnych (dokumentacyjno-ewidencyjno-sprawozdawczych). Ograniczony jest w tym wypadku przede wszystkim postanowieniami Konstytucji RP i wynikającymi z niej zasadami sprawiedliwości społecznej (art. 2), równości (art. 32) i powszechności opodatkowania (art. 84) czy też prawidłowej legislacji, wyprowadzanych z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2) oraz wymogami, jakie ustawie podatkowej stawia art. 217 Konstytucji RP<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> Zob. m.in. dyrektywy: 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11 grudnia 2006 r., s. 1, ze zm.) oraz Rady 2008/118/WE z 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającą dyrektywę 97/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9 z 14 stycznia 2009 r., s. 12, ze zm.).

<sup>31</sup> Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także

Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny: „Władza ustawodawcza dysponuje daleko idącą swobodą w kształtowaniu systemu podatkowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Jeszcze swobodniej ustawodawca może decydować o ulgach i zwolnieniach. O ich przedmiocie oraz zakresie rozstrzygają bowiem uwarunkowania społeczne i ekonomiczne, a nie wyłącznie względy prawne. Niemniej jednak ustanawianie odstępstw od zasady powszechności opodatkowania musi być usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, odzwierciedlonymi w systemie konstytucyjnie chronionych wartości”<sup>32</sup>. Z kolei w innym wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdza: „Należy jednocześnie zauważyć, że Konstytucja nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych. Nie znaczy to jednak, iż w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. Musi on bowiem respektować – poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych, o czym już wspomniano wcześniej – również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości”<sup>33</sup>.

Ustawodawca ma więc możliwość dokonywania zarówno korekt dotyczących poszczególnych regulacji, jak i zmian systemowych. Może więc – pozostawiając dotychczasową konstrukcję w zakresie opodatkowania przychodów (dochodów) rolników z ich szeroko rozumianej działalności rolniczej – rozszerzyć dotychczasowy katalog zwolnień, wprowadzić nowe ulgi, ograniczyć lub wyłączyć całkowicie obowiązki ewidencyjne, dokumentacyjne, sprawozdawcze. Może również wprowadzić istotne zmiany systemowe, np. w zakresie definiowania działalności rolniczej, ograniczenia obowiązku podatkowego z tej działalności wyłącznie do podatku rolnego lub dochodowego, zryczałtowania podatku z tej działalności. Decyzja w tym zakresie należy do ustawodawcy i powinna, obok aspektów konstytucyjnych, uwzględniać między innymi przesłankę spójności systemu podatkowego i niekomplikowania poszczególnych rozwiązań prawnych.

Niewątpliwie obecne regulacje dotyczące opodatkowania przychodów (dochodów) rolników z działalności rolniczej i zrównanej z rolniczą nie należą do prostych i wymagają od rolników chcących sprzedawać swoje produkty w stanie przetworzonym znajomości wielu przepisów, które nie zawsze są jednoznaczne.

---

zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

<sup>32</sup> Wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08, OTK-A ZU 2011, nr 3, poz. 22.

<sup>33</sup> Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, OTK-A ZU 2013, nr 6, poz. 80.