

Jacek Kulicki

## Definicja dochodu z gospodarstwa rolnego dla potrzeb oświadczenia majątkowego składanego przez posła<sup>1</sup>

Definition of farm income for the purposes of Deputies' financial statements

The author of the opinion considers that the income and revenue included in Deputies' financial statements should be equated with the income and revenue within the meaning of the tax law. A Deputy is obliged to disclose in his or her financial statements both the income and the revenue from an agricultural holding, whereby the revenue should be understood as cash inflows obtained by the holder of a farm in a calendar year, while the income should be understood as revenue decreased by the sum of costs of its acquisition, i.e. those types of costs which may be deducted by the taxpayer from the revenue obtained.

**Keywords:** Deputy, financial statement, agricultural tax, income tax

Autor opinii uznaje, że przychód i dochód ujęty w oświadczeniu majątkowym posła należy utożsamiać z przychodem i dochodem w rozumieniu przepisów prawa podatkowego. Poseł obowiązany jest wykazać w oświadczeniu o stanie majątkowym zarówno przychód, jak i dochód z gospodarstwa rolnego, przy czym przez przychód należy rozumieć wpływy pieniężne uzyskane przez prowadzącego gospodarstwo rolne w roku kalendarzowym, przez dochód – przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania, czyli te rodzaje kosztów, które mogą być odjęte przez podatnika od uzyskanych przychodów.

**Słowa kluczowe:** poseł, oświadczenie majątkowe, podatek rolny, podatek dochodowy

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 opinii

W kontekście obowiązku złożenia oświadczenia majątkowego i określenia wysokości dochodu z gospodarstwa rolnego Poseł zadał następujące pytania:

- „czy dochód może być liczbą ujemną gdy koszty są wyższe niż przychody czy wpisać 0,00 (faktury zakupowe + raty kredytu + podatki i opłaty),
- czy zwrot podatku VAT należy doliczyć do przychodu,
- czy dopłaty z ARiMR są dochodem z rolnictwa, czy wymienić je w części IX oświadczenia?”

<sup>1</sup> *Opinia prawna na temat definicji dochodu z gospodarstwa rolnego dla potrzeb oświadczenia majątkowego składanego przez posła* sporządzona 3 czerwca 2022 r. na zlecenie posła Klubu Parlamentarnego Prawo i Sprawiedliwość; BAS-WASiE-883/22.

W celu uzupełnienia pytania Poseł wyjaśnił, że:

- prowadzi wyłącznie działalność rolniczą,
- jest VAT-owcem, nie jest ryczałtowcem,
- swój przychód i koszty w oświadczeniu podawał z VAT-em, czyli brutto,
- posiada kredyt na zakup maszyn rolniczych, który spłaca, w oświadczeniu podał stan posiadanego kredytu na dzień 31 grudnia 2021 r.,
- jego koszty roczne przewyższają dochody, więc w oświadczeniu napisał przychód i w nawiasie wskazał poniesione koszty,
- prowadzi przez księgową ewidencję przychodów, ewidencję rozchodów i ewidencję środków trwałych.

Po uzupełnieniach pojawiło się kolejne pytanie Posła: „czy pieniądze, które dostaje z urzędu jako zwrot VAT/rozliczenie VAT, powinien wykazywać jako przychód?”

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

Zgodnie z art. 35 ust. 1 ustawy z 9 maja 1996 r. o wykonywaniu mandatu posła i senatora (t.j. Dz.U. 2022, poz. 1339; dalej: u.w.m.p.s.) posłowie i senatorowie są obowiązani do złożenia oświadczenia o swoim stanie majątkowym. Oświadczenie o stanie majątkowym dotyczy majątku odrębnego oraz objętego małżeńską wspólnością majątkową. Oświadczenie to zawiera w szczególności informacje o:

- zasobach pieniężnych, nieruchomościach, uczestnictwie w spółkach cywilnych lub w osobowych spółkach handlowych, udziałach i akcjach w spółkach handlowych, o nabytym od Skarbu Państwa, innej państwowej osoby prawnej, jednostek samorządu terytorialnego, ich związków lub komunalnej osoby prawnej, mieniu, które podlegało zbyciu w drodze przetargu, a także o prowadzonej działalności gospodarczej i stanowiskach zajmowanych w spółkach handlowych,
- dochodach osiągniętych z tytułu zatrudnienia lub innej działalności zarobkowej bądź zajęć, z podaniem kwot uzyskiwanych z każdego tytułu,
- mieniu ruchomym o wartości powyżej 10 000 zł,
- zobowiązaniach pieniężnych o wartości powyżej 10 000 zł, w tym zaciągniętych kredytach i pożyczkach oraz warunkach, na jakich zostały udzielone.

Zgodnie z art. 35 ust. 2 u.w.m.p.s. wzór oświadczenia majątkowego stanowi załącznik do ustawy. Oświadczenie składa się z jedenastu części (punktów oznaczonych cyframi rzymskimi). W kontekście zadanych pytań – z punktu widzenia posła prowadzącego gospodarstwo rolne i osiągającego z tego tytułu przychody (dochody) – podstawowe znaczenie ma pkt II.3, w którym poseł/senator prowadzący gospodarstwo rolne obowiązany jest wskazać rodzaj gospodarstwa, jego powierzchnię, adres, wartość, rodzaj zabudowy, tytuł prawny oraz osiągnięty

przychód i dochód, oraz pkt IX, w którym należy wykazać inne dochody osiągnięte z tytułu zatrudnienia lub innej działalności zarobkowej lub zajęć, z podaniem kwot uzyskiwanych z każdego tytułu.

Odpowiadając na zadane przez Posła pytania, uwzględniając przedstawiony stan faktyczny, należy przedstawić kilka założeń.

- Ustawa o wykonywaniu mandatu posła i senatora nie definiuje dla celów oświadczenia majątkowego pojęć „przychód” i „dochód” i nie odwołuje się w tym zakresie do innych aktów prawnych. Niemniej, mając na uwadze jeden z celów składania przez posłów i senatorów oświadczeń majątkowych – kontrolę legalności źródeł pochodzenia majątku posła lub senatora oraz prawidłowości wywiązywania się przez niego z obowiązków podatkowych (art. 35 ust. 4, 6 i 6a u.w.m.p.s.<sup>2</sup>) – można wyprowadzić wniosek, że ustawodawcy w treści art. 35 ust. 1 pkt 2 u.w.m.p.s. oraz w pkt II.3 i IX wzoru oświadczenia o stanie majątkowym chodzi o przychód i dochód w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.
- Normatywną definicję przychodów i dochodu dla celów podatkowych zawiera ją ustawa regulująca obowiązek podatkowy w podatkach dochodowych (od osób fizycznych<sup>3</sup> i od osób prawnych<sup>4</sup>) oraz ustawa o rachunkowości<sup>5</sup>, przy czym ta ostatnia nie posługuje się pojęciem dochodu, lecz zysku. Zgodnie z art. 11 ust. 1 u.p.d.f. przychodami, z wyjątkami niemającymi znaczenia dla rozpatrywanego zagadnienia, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze, wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń (również art. 12 ust. 1 u.p.d.p.). W przypadku pozarolniczej działalności gospodarczej oraz działów specjalnych

<sup>2</sup> Zgodnie z art. 35 ust. 4 jeden egzemplarz oświadczenia o stanie majątkowym Marszałek Sejmu albo Marszałek Senatu przekazuje do urzędu skarbowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania posła lub senatora. Zgodnie z art. 35 ust. 6 u.w.m.p.s. analizy danych zawartych w oświadczeniach o stanie majątkowym dokonują właściwe komisje powołane odpowiednio przez Sejm albo Senat w trybie określonym w regulaminach odpowiednio Sejmu albo Senatu oraz właściwe urzędy skarbowe. Podmiot dokonujący analizy danych zawartych w oświadczeniu jest uprawniony do porównania treści analizowanego oświadczenia z treścią uprzednio złożonych oświadczeń oraz z dołączoną kopią rocznego zeznania podatkowego (PIT). Wyniki analizy przedstawia się odpowiednio Prezydium Sejmu albo Prezydium Senatu. Zgodnie z art. 35 ust. 6a u.w.m.p.s. kontroli rzetelności i prawdziwości oświadczeń o stanie majątkowym, o których mowa w ust. 1, dokonuje Centralne Biuro Antykorupcyjne w trybie i na zasadach określonych w ustawie z 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1671, ze zm.

<sup>3</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1128, ze zm.; dalej: u.p.d.f.

<sup>4</sup> Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1800, ze zm.; dalej: u.p.d.p.

<sup>5</sup> Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. 2021, poz. 217, ze zm.; dalej: u.rach.

produkcji rolnej (o ile podatnik prowadzi księgi podatkowe lub rachunkowe) za przychód uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont; u podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług (art. 14 ust. 1 u.p.d.f., a w przypadku podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej – art. 15 u.p.d.f.). Dochodem dla celów podatku dochodowego jest natomiast nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym; jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów (art. 9 ust. 2 u.p.d.f.). Kosztami uzyskania przychodów dla celów podatku dochodowego są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (art. 22 ust. 1 u.p.d.f.), z wyjątkiem kosztów wyłączonych ustawowo z kosztów uzyskania przychodów (są one zawarte w art. 23 ust. 1 u.p.d.f.).

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 30 u.rach. pod pojęciem przychodów i zysków dla celów ustawy o rachunkowości rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli. Pod pojęciem kosztów i strat dla celów ustawy o rachunkowości rozumie się natomiast uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli (art. 3 ust. 1 pkt 31 u.rach.).

Podobną do podatkowej (z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) definicję przychodów zawiera *Słownik języka polskiego PWN*, który definiuje przychód jako „wpływy pieniężne państwa, przedsiębiorstwa, rodziny itp. uzyskane w określonym czasie”<sup>6</sup>. Dochód definiowany jest zaś jako „suma wpływów pieniężnych w gospodarce państwa, przedsiębiorstwa, jednostki w określonym czasie pomniejszona o koszty ich uzyskania”<sup>7</sup>, koszty zaś jako „określone rodzaje kosztów, które mogą być odjęte przez podatnika od uzyskanych przychodów”<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Przychód – definicja, synonimy, przykłady użycia, *Słownik języka polskiego PWN*, pwn.pl [dostęp 1 czerwca 2022 r.].

<sup>7</sup> Dochód – definicja, synonimy, przykłady użycia, *Słownik języka polskiego PWN*, pwn.pl [dostęp 1 czerwca 2022 r.].

<sup>8</sup> Koszt uzyskania przychodu, *Słownik języka polskiego PWN*, pwn.pl [dostęp 1 czerwca 2022 r.].

■ Przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działań specjalnych produkcji rolnej<sup>9</sup>, wyłączone są z przedmiotowego zakresu podatku dochodowego [zarówno od osób fizycznych, jak i od osób prawnych (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.f. i art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.p.)]. Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.p.d.f. działalnością rolniczą dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej: a) miesiąc – w przypadku roślin, b) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek, c) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego, d) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt – licząc od dnia nabycia. Podobną definicję działalności rolniczej zawiera ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. 2020, poz. 333, ze zm.; dalej: u.p.rol.). Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.p.rol. za działalność rolniczą dla celów podatku rolnego uznaje się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb.

■ Osoby osiągające przychody z działalności rolniczej podlegają obowiązkowi podatkowemu w podatku rolnym. Zgodnie z art. 1 u.p.rol. opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Podstawę opodatkowania gruntów rolnych w przypadku gospodarstw rolnych stanowi liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okrę-

<sup>9</sup> Zgodnie z art. 2 ust. 3 u.p.d.f. działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wyłęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym, z tym że nie stanowią działań specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 2 ust. 3a u.p.d.f.).

gu podatkowego (art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.rol.), przy czym za gospodarstwo rolne dla celów podatku rolnego uznaje się obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej (art. 2 ust. 1 u.p.rol.). Podatek rolny wynosi za rok podatkowy, w przypadku gruntów gospodarstwa rolnego, od 1 ha przeliczeniowego tych gruntów, równowartość pieniężną 2,5 kwintala żyta, obliczoną według średniej ceny skupu żyta za 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy (art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.rol.).

■ Ustawa o podatku rolnym nie nakłada na podatników tego podatku obowiązku prowadzenia ewidencji podatkowej, w której podatnik rejestruje przychody, koszty i dochody. Obowiązku takiego nie można wyprowadzić również z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem przychody z działalności rolniczej wyłączone są z przedmiotowego zakresu podatku dochodowego (nie podlegają temu podatkowi).

■ Obowiązek prowadzenia pełnej dokumentacji księgowej (ksiąg rachunkowych) dotyczy wyłącznie osób fizycznych prowadzących gospodarstwo rolne, 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<sup>10</sup>. Obowiązek ten wynika z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.rach.<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Zgodnie z art. 3 ust. 3 u.rach. wartość ta przeliczana jest na walutę polską po średnim kursie ogłoszonym przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok obrotowy.

<sup>11</sup> Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.rach. przepisy ustawy o rachunkowości stosuje się do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółek jawnych osób fizycznych, spółek partnerskich oraz przedsiębiorstw w spadku działających zgodnie z ustawą z 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (t.j. Dz.U. 2021, poz. 170), 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. Ustawa o rachunkowości nie ogranicza tego obowiązku do osób (podmiotów) prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Zob. np. A. Chmielewski, *Rachunkowość w rolnictwie – wybrane zagadnienia wymogów ewidencyjnych*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2008, nr 66, s. 203–212, [http://sj.wne.sggw.pl/article-EIOGZ\\_2008\\_n66\\_s203/](http://sj.wne.sggw.pl/article-EIOGZ_2008_n66_s203/) [dostęp 1 czerwca 2022 r.] oraz A. Dyhdalewicz, *Rachunkowość rolnicza w świetle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, [https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/9263/1/A\\_Dyhdalewicz\\_Rachunkowosc\\_rolnicza.pdf](https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/9263/1/A_Dyhdalewicz_Rachunkowosc_rolnicza.pdf) [dostęp 1 czerwca 2022 r.].

Reasumując dotychczasowe ustalenia, należy stwierdzić – biorąc pod uwagę przedstawiony przez Posła stan faktyczny – że obowiązany jest on wykazać w pkt II.3 oświadczenia, o którym mowa w art. 35 ust. 1 u.w.m.p.s. (oświadczenia o stanie majątkowym), zarówno przychód, jak i dochód z gospodarstwa rolnego (działalności rolniczej). Przez przychód należy rozumieć wpływy pieniężne uzyskane przez prowadzącego gospodarstwo rolne w roku kalendarzowym. Przez dochód należy rozumieć przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania, zaś przez te ostatnie – te rodzaje kosztów, które mogą być odjęte przez podatnika od uzyskanych przychodów. W związku z brakiem definicji przychodów i dochodów w ustawie o wykonywaniu mandatu posła i senatora oraz w ustawie o podatku rolnym, którym objęte są grunty gospodarstwa rolnego, pomocne przy określaniu przychodów, kosztów ich uzyskania oraz dochodu mogą być przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, aczkolwiek ustawa ta – z uwagi na dyspozycję jej art. 2 ust. 1 pkt 1, wyłączającego przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, z przedmiotowego zakresu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – nie ma bezpośredniego zastosowania do przychodów i dochodów gospodarstw rolnych. Definicje przychodów, kosztów i dochodu, wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, mogą stanowić punkt wyjścia do ustalania przez osobę fizyczną prowadzącą gospodarstwo rolne, nieobowiązaną do prowadzenia rachunkowości na podstawie ustawy o rachunkowości, jej przychodów, kosztów i dochodów. Wynika to z objęcia części przychodów (dochodów) z działalności rolniczej (tzw. działów specjalnych produkcji rolnej) podatkiem dochodowym, zbliżoną ustawową (z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) definicję przychodów, kosztów ich uzyskania i dochodu do słownikowego rozumienia tych terminów oraz mając na uwadze jeden z celów składania przez posła lub senatora oświadczenia o stanie majątkowym (kontrolę legalności źródeł pochodzenia majątku oraz prawidłowości wywiązywania się z obowiązków podatkowych).

W przypadku Pana Posła do ustalenia przychodów i kosztów ich uzyskania, a w konsekwencji dochodu, pomocna może być również ewidencja prowadzona do celów podatku od towarów i usług oraz ewidencja środków trwałych, które – jak wynika z treści pytań – prowadzi Poseł jako podatnik podatku od towarów i usług niekorzystający ze zwolnienia z tego podatku.

Zgodnie z art. 109 ust. 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2022, poz. 931, ze zm.; dalej: u.p.t.u.) podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 u.p.t.u. [m.in. rolnicy ryczałtowi (art. 43 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u.)] lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 u.p.t.u.<sup>12</sup> oraz podatników,

<sup>12</sup> Przepis zawierający upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wprowadzenia innych niż ustawowe zwolnienia z podatku od towarów i usług.

u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub 9 u.p.t.u.<sup>13</sup>, są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dane dotyczące: a) rodzaju sprzedaży i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, w tym korekty podatku należnego, z podziałem na stawki podatku, b) kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego, w tym korekty podatku naliczonego, c) kontrahentów, d) dowodów sprzedaży i zakupów.

W normatywnym ujęciu (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawa o rachunkowości) dochód (w przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) lub zysk (w przypadku ustawy o rachunkowości) są zawsze wielkościami dodatnimi; jeżeli koszty przekraczają przychód, różnica jest stratą (art. 9 ust. 2 u.p.d.f. i art. 3 ust. 1 pkt 30 i 31 u.rach.).

Co istotne, w ujęciu normatywnym (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) przychód nie obejmuje należnego podatku od towarów i usług (art. 14 ust. 1 u.p.d.f., również art. 12 ust. 4 pkt 9 u.p.d.p.).

Do przychodów nie zalicza się również zwróconego podatnikowi naliczonego podatku od towarów i usług. Przychodem jest jedynie (dla celów podatku dochodowego):

- w przypadku obniżenia lub zwrotu podatku od towarów i usług zgodnie z odrębnymi przepisami (zob. ustawa o podatku od towarów i usług) – naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w której podatek uprzednio został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów<sup>14</sup> (art. 14 ust. 2 pkt 7d u.p.d.f.),

<sup>13</sup> Tzw. mali podatnicy (u których wartość sprzedaży, z wyłączeniem podatku od towarów i usług, nie przekroczyła w roku poprzednim kwoty 200 000 zł lub – w przypadku podatników rozpoczynających działalność gospodarczą – przewidywana wartość sprzedaży nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzenia działalności gospodarczej w roku podatkowym, tej kwoty).

<sup>14</sup> Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 43 u.p.d.f. do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów:

a) podatek naliczony:

– jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,

– w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług – jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej,

b) podatek należny:

– w przypadku importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części



- kwota podatku od towarów i usług: a) nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 22a-22o u.p.d.f., lub b) dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi bądź wartościami niematerialnymi i prawnymi, o których mowa w lit. a – w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zwiększenie podatku odliczonego zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług (art. 14 ust. 2 pkt 7f u.p.d.f.).

Podatek od towarów i usług, poza przypadkami wskazanymi wyżej, pozostaje bez wpływu na przychody i dochody podatników tego podatku. Niemniej należy zauważyć, że towary (produkty) rolne opodatkowane są zasadniczo stawką obniżoną (art. 41 ust. 2 i 2a, art. 146aa ust. 1 pkt 2 i załącznik nr 3 i 10 do u.p.t.u.). Stąd w przypadku podatników podatku od towarów i usług prowadzących gospodarstwo rolne może powstać w okresie rozliczeniowym nadwyżka podatku naliczonego (zapłaconego w cenie nabycia towarów i usług) nad podatkiem należnym, która podlega rozliczeniu w następnych okresach rozliczeniowych lub zwracana jest podatnikowi na rachunek bankowy (art. 87 ust. 1 u.p.t.u.). Kwoty te nie podlegają wykazaniu w oświadczeniu o stanie majątkowym. Nie będzie jednak błędem podanie w tym oświadczeniu kwoty zwróconej podatnikowi na rachunek bankowy (nie podlega jednak wykazaniu kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym rozliczana w następnych okresach rozliczeniowych). Nie są to, co prawda, ani dochody z tytułu zatrudnienia, ani dochody z innej działalności zarobkowej (np. działalności wykonywanej osobiście) lub zajęć, jednak nic nie stoi na przeszkodzie, aby uwzględnić je w oświadczeniu majątkowym, szczególnie jeżeli miały one istotny wpływ na stan majątkowy parlamentarzysty. Nie będzie się to sprzeciwiało treści art. 35 ust. 1 u.w.m.p.s., aczkolwiek będzie wychodziło poza katalog informacji przewidzianych we wzorze oświadczenia. Trzeba jednak pamiętać, że oświadczenie majątkowe poddawane jest analizie i kontroli zarówno w samym Sejmie lub

---

przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,

- w przypadku przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami,
- od nieodpłatnie przekazanych towarów, obliczony zgodnie z odrębnymi przepisami, w przypadku gdy wyłącznym warunkiem ich przekazania jest uprzednie nabycie przez otrzymującego towarów lub usług od przekazującego w określonej ilości lub wartości,

c) kwota podatku od towarów i usług, nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 22a-22o u.p.d.f., lub dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi tej amortyzacji – w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zmniejszenie podatku odliczonego zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług.

Senacie (art. 35 ust. 6 u.w.m.p.s.), jak i przez Centralne Biuro Antykorupcyjne (art. 35 ust. 6a u.w.m.p.s.) oraz organy podatkowe. Pominięcie w oświadczeniu majątkowym części przychodów i dochodów przez parlamentarzystę (oczywiście tych nieznajdujących swojego odzwierciedlenia w ustawowym wzorze oświadczenia) może powodować konieczność złożenia wyjaśnień podmiotom uprawnionym do analizy i kontroli tych oświadczeń. Dlatego należy również zauważyć, że informacje dotyczące zwrotu podatku od towarów i usług na rachunek bankowy podatnika odzwierciedlone są pośrednio w części I oświadczenia, w której należy podać zasoby pieniężne według stanu na 31 grudnia. Mogą one znaleźć swoje odzwierciedlenie także w innych częściach oświadczenia, przede wszystkim dotyczących nieruchomości oraz składników mienia ruchomego (części II i X oświadczenia)<sup>15</sup>.

Zgodnie z art. 14 ust. 2 pkt 2 u.p.d.f. przychodem z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej lub działań specjalnych produkcji rolnej dla celów podatku dochodowego są również dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków, z wyjątkiem gdy przychody te są związane z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których, zgodnie z art. 22a-22o u.p.d.f., dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Do przychodów nie zalicza się jednak kwot otrzymanych od agencji wykonawczych, jeżeli agencje te otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa (art. 14 ust. 3 pkt 13 u.p.d.f.).

Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (ARiMR) jest agencją wykonawczą w rozumieniu art. 9 pkt 5 i art. 18 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2021, poz. 305, ze zm.). Zgodnie z art. 21 ust. 2 ustawy z 9 maja 2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1505, ze zm.) przychodami Agencji są: a) środki budżetowe określone corocznie w ustawie budżetowej w formie dotacji podmiotowych i dotacji celowych, b) odsetki od wolnych środków przekazanych w depozyt zgodnie z przepisami o finansach publicznych, c) inne przychody.

Jeżeli więc otrzymane dopłaty z ARiMR pochodziły ze środków budżetowych (budżetu państwa), nie stanowią one przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tym samym nie wpływają, w odróżnieniu od innych dopłat, dotacji i subwencji, na wysokość przychodów i dochodu podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzącego pozarolniczą działalność gospodarczą lub działy specjalne produkcji rolnej. Podlegają one jednak ujawnieniu w oświadczeniu majątkowym na podstawie art. 35 ust. 1 pkt 2

<sup>15</sup> Zob. też J. Kulicki, *Zamieszczanie w oświadczeniu majątkowym informacji o zwrocie podatku VAT, odszkodowaniu z zakładu ubezpieczeń oraz spadku* [w:] *Status posła w opiniach Biura Analiz Sejmowych (2007–2015)*, t. II, cz. II, red. I. Galińska-Rączy, Warszawa 2015, s. 262–264.

u.w.m.p.s. i, o ile nie zostały wykazane przez posła prowadzącego gospodarstwo rolne w pkt II.3, powinny być wykazane w pkt IX, w którym wykazuje się inne dochody osiągnięte z tytułu zatrudnienia lub innej działalności zarobkowej lub zajęć, z podaniem kwot uzyskiwanych z każdego tytułu<sup>16</sup>.

## Podsumowanie

- Ustawa o wykonywaniu mandatu posła i senatora nie definiuje dla celów oświadczenia majątkowego pojęć przychód i dochód i nie odwołuje się w tym zakresie do innych aktów prawnych. Jednak mając na uwadze jeden z celów składania oświadczenia o stanie majątkowym przez posła lub senatora (kontrola legalności źródeł pochodzenia majątku oraz wywiązywania się z obowiązków podatkowych), można uznać, że w art. 35 ust. 1 u.w.m.p.s. i wzorze oświadczenia o stanie majątkowym chodzi o przychód i dochód w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.
- Normatywną definicję przychodów i dochodu zawierają ustawy regulujące obowiązek podatkowy w podatkach dochodowym (od osób fizycznych i od osób prawnych) oraz ustawa o rachunkowości, przy czym ta ostatnia nie posługuje się pojęciem dochodu, lecz zysku.
- Przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, wyłączone są z przedmiotowego zakresu podatku dochodowego (zarówno od osób fizycznych, jak i od osób prawnych).
- Osoby osiągające przychody z działalności rolniczej podlegają obowiązkowi podatkowemu w podatku rolnym.
- Ustawa o podatku rolnym nie nakłada na podatników tego podatku obowiązku prowadzenia ewidencji podatkowej, w której podatnik rejestruje przychody, koszty i dochody. Obowiązku takiego nie można wyprowadzić również z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, bowiem przychody z działalności rolniczej wyłączone są z przedmiotowego zakresu podatku dochodowego (nie podlegają temu podatkowi).
- Obowiązek prowadzenia pełnej dokumentacji księgowej (ksiąg rachunkowych) dotyczy wyłącznie osób fizycznych prowadzących gospodarstwo rolne, których przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finanso-

<sup>16</sup> Zob. I. Galińska-Rączy, *Opinia prawna na temat obowiązku ujawniania przez posłów w oświadczeniu o stanie majątkowym informacji o otrzymaniu za pośrednictwem Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa pomocy finansowej przysługującej w ramach wspólnej polityki rolnej Unii Europejskiej* [w:] *Status posła w opiniach Biura Analiz Sejmowych (2007–2015)*, t. II, cz. II, red. I. Galińska-Rączy, Warszawa 2015, s. 362–365.

wych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 2 000 000 euro, i wynika z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.rach.

- Analiza obowiązujących przepisów prawnych regulujących obowiązek składania oświadczeń o stanie majątkowym przez posłów wskazuje – w kontekście przedstawionego przez Posła stanu faktycznego – że obowiązany jest on wykazać w pkt II.3 oświadczenia, o którym mowa w art. 35 ust. 1 u.w.m.p.s., zarówno przychód, jak i dochód z gospodarstwa rolnego (działalności rolniczej), przy czym przez przychód należy rozumieć wpływy pieniężne uzyskane przez prowadzącego gospodarstwo rolne w roku kalendarzowym, przez dochód – przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania, zaś przez te ostatnie – te rodzaje kosztów, które mogą być odjęte przez podatnika od uzyskanych przychodów.
- Pomocne przy określaniu przychodów, kosztów ich uzyskania oraz dochodu mogą być przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, aczkolwiek ustawa ta – z uwagi na dyspozycję jej art. 2 ust. 1 pkt 1, wyłączającego przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, z przedmiotowego zakresu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – nie ma bezpośredniego zastosowania do przychodów i dochodów gospodarstw rolnych.
- Dochód, rozumiany dla celów podatkowych jako nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, jest zawsze wartością dodatnią; jeżeli koszty przewyższają przychody, różnica jest stratą.
- Przychody z działalności rolniczej należy wykazać bez uwzględnienia należnego podatku od towarów i usług.
- Do przychodów nie zalicza się, dla celów podatku dochodowego, poza naliczonymi wyjątkami, zwróconego podatnikowi naliczonego podatku od towarów i usług. Nie będzie jednak błędem podanie w tym oświadczeniu kwoty zwróconej podatnikowi na rachunek bankowy (nie podlega jednak wykazaniu kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym rozliczana w następnych okresach rozliczeniowych).
- Jeżeli otrzymane dopłaty z ARiMR pochodziły ze środków budżetowych (budżetu państwa), nie stanowią one przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tym samym nie wpływają, w odróżnieniu od innych dopłat, dotacji i subwencji, na wysokość dochodu podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych. Podlegają one jednak ujawnieniu w oświadczeniu majątkowym na podstawie art. 35 ust. 1 pkt 2 u.w.m.p.s. Mogą być one ujęte zarówno w części II.3 oświadczenia majątkowego (jeżeli związane są z prowadzoną w ramach gospodarstwa rolnego działalnością rolniczą), jak również w części IX (w pozostałych przypadkach).

## Bibliografia

### Akty prawne

#### ■ Prawo krajowe

Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, t.j. Dz.U. 2020, poz. 333, ze zm.

Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1128, ze zm.

Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1800, ze zm.

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. 2021, poz. 217, ze zm.

Ustawa z 9 maja 1996 r. o wykonywaniu mandatu posła i senatora, t.j. Dz.U. 2022, poz. 1339.

Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2022, poz. 931, ze zm.

Ustawa z 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1671, ze zm.

Ustawa z 9 maja 2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, t.j. Dz.U. 2019, poz. 1505, ze zm.

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. 2021, poz. 305, ze zm.

Ustawa z 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, t.j. Dz.U. 2021, poz. 170.

### Literatura

Chmielewski A., *Rachunkowość w rolnictwie – wybrane zagadnienia wymogów ewidencyjnych*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2008, nr 66, [http://sj.wne.sggw.pl/article-EIOGZ\\_2008\\_n66\\_s203/](http://sj.wne.sggw.pl/article-EIOGZ_2008_n66_s203/).

Dyhdalewicz A., *Rachunkowość rolnicza w świetle krajowych i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, [https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/9263/1/A\\_Dyhdalewicz\\_Rachunkowosc\\_rolnicza.pdf](https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/9263/1/A_Dyhdalewicz_Rachunkowosc_rolnicza.pdf), <https://doi.org/10.15290/isarrow.2020.07>.

Galińska-Rączy I., *Opinia prawna na temat obowiązku ujawniania przez posłów w oświadczeniu o stanie majątkowym informacji o otrzymaniu za pośrednictwem Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa pomocy finansowej przysługującej w ramach wspólnej polityki rolnej Unii Europejskiej* [w:] *Status posła w opiniach Biura Analiz Sejmowych (2007–2015)*, t. II, cz. II, red. I. Galińska-Rączy, Warszawa 2015.

Kulicki J., *Zamieszczanie w oświadczeniu majątkowym informacji o zwrocie podatku VAT, odszkodowaniu z zakładu ubezpieczeń oraz spadku* [w:] *Status posła w opiniach Biura Analiz Sejmowych (2007–2015)*, t. II cz. II, red. I. Galińska-Rączy, Warszawa 2015.

### Inne

Dochód – definicja, synonimy, przykłady użycia, *Słownik języka polskiego PWN*, pwn.pl.

Koszt uzyskania przychodu, *Słownik języka polskiego PWN*, pwn.pl.

Przychód, *Słownik języka polskiego PWN*, pwn.pl.