



SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ  
VI kadencja  
Prezes Rady Ministrów  
DSPA-140-81 (5)/10

Warszawa, 16 listopada 2010 r.

Pan  
Grzegorz Schetyna  
Marszałek Sejmu  
Rzeczypospolitej Polskiej

Przekazuję przyjęte przez Radę Ministrów **stanowisko** wobec senackiego projektu ustawy:

- **o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (druk nr 3173).**

Jednocześnie informuję, że Rada Ministrów upoważniła Ministra Finansów do reprezentowania Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych.

(-) Donald Tusk

**Stanowisko Rady Ministrów**  
**do senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym**  
**od osób fizycznych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (druk nr 3173)**

**I. W zakresie zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych**

**Projektowane zmiany**

W projekcie ustawy proponuje się wprowadzenie zwolnienia przedmiotowego dotyczącego przychodów uzyskanych ze sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu.

Projekt ustawy zakłada, że zwolnienie będzie limitowane kwotą 5.000 zł przychodu rocznie. Nadwyżka ponad tę kwotę będzie opodatkowana jako przychód z innych źródeł, o ile źródłem tych przychodów nie będzie pozarolnicza działalność gospodarcza.

Z uwagi na limitowanie zwolnienia w roku podatkowym kwotą przychodów w wysokości 5.000 zł, warunkiem zwolnienia będzie obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych. Wyłączone ze zwolnienia będą przychody ze sprzedaży przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskane w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym. Zwolnienie nie znajdzie zastosowania jeżeli sprzedaż będzie przedmiotem pozarolniczej działalności gospodarczej podatnika lub będzie odbywała się na rzecz osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej albo na rzecz osób fizycznych dla potrzeb prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej. Zwolnienie wyłączone będzie również wówczas, kiedy wytwarzanie przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych i ich sprzedaż będzie odbywało się przy udziale osób zatrudnionych na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze. Ponadto ograniczona będzie liczba miejsc, w których możliwa będzie sprzedaż tych produktów, żeby skorzystać ze zwolnienia. Oprócz sprzedaży w miejscu, w którym produkty zostały wytworzone dozwolona będzie sprzedaż przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych na targowiskach.

Projekt przewiduje wejście w życie zmian w terminie 14 dni od ogłoszenia ustawy.

**Obecny stan prawny**

W aktualnym stanie prawnym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie podlegają dochody z tytułu sprzedaży nieprzetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych. Wynika to z faktu, że działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, jest - zgodnie z definicją zawartą w art. 2 ust. 2 dla potrzeb ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - działalnością rolniczą. Stosownie natomiast do art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przepisów tej ustawy nie stosuje się do działalności rolniczej, z wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej.

Ponadto, zwolnione od podatku dochodowego są dochody ze sprzedaży również niektórych przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych. Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 71 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wolne od podatku dochodowego są dochody ze sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy

lub hodowli, nie stanowiących działów specjalnych produkcji rolnej, przerobionych sposobem przemysłowym, jeżeli przerób ten 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.

### **Stanowisko do projektu.**

Mając na uwadze fakt, że proponowane zwolnienie z podatku dochodowego od osób fizycznych dotyczyć będzie przychodów uzyskanych ze sprzedaży przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych dokonywanej w niewielkich rozmiarach, Rada Ministrów pozytywnie ocenia zaproponowane zmiany do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Rada Ministrów zauważa jednocześnie, że ze względu na warunkowanie proponowanego zwolnienia limitem przychodów, uzasadniona jest zmiana terminu wejścia w życie projektowanych zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wejście w życie projektu ustawy po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia oznacza, że proponowane zmiany weszłyby w życie w trakcie roku podatkowego. Wejście w życie projektowanych zmian w trakcie roku spowoduje, że niemożliwe będzie ustalenie limitu przychodu warunkującego zwolnienie, skoro kwota 5.000 zł dotyczy całego roku podatkowego, a nie jego części. Z tego względu zasadne jest, żeby proponowane zmiany do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych weszły w życie od początku roku podatkowego.

Nie można również bezkrytycznie przyjąć zawartego w uzasadnieniu do projektu ustawy twierdzenia, że projektowane zwolnienie od podatku dochodowego „*nie będzie rodzić wydatków ani nie zmniejszy przychodów dla budżetu państwa*”, ponieważ twierdzenie to oparte jest na założeniu, że sprzedaż przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych znajduje się obecnie w „szarej strefie” i „*nie zasila fiskusa*”.

Wprawdzie trudno oszacować skutki finansowe dla budżetu państwa wprowadzenia proponowanego rozwiązania, ale nie można również uznać, że wprowadzenie zwolnień podatkowych w podatku dochodowym pozostaje bez wpływu na wysokość dochodów budżetowych, gdyż jest to pewien rodzaj preferencji.

Przyjmując, że obecnie podatnicy wywiązują się z obowiązków podatkowych i opłacają podatek dochodowy ze sprzedaży przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych z własnej uprawy, hodowli i chowu, to w przypadku gdyby z projektowanego rozwiązania skorzystało 10 tysięcy osób szacowany skutek wyniósłby:

- a) 3,4 mln zł - gdyby sprzedaż stanowiła jedyne źródło przychodów, podatników opodatkowanych wg skali podatkowej,
- b) 9,0 mln zł - gdyby sprzedaż stanowiła dodatkowe źródło przychodów, podatników opodatkowanych wg skali podatkowej.

Proponowana zmiana będzie miała wpływ na dochody jednostek samorządu terytorialnego, gdyż dochodem gmin, powiatów i województw są m.in. udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych.

## **II. W zakresie zmiany ustawy o swobodzie działalności gospodarczej**

### **Projektowane zmiany**

Projekt zakłada zmianę art. 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (dalej ustawa SDG) (Dz. U. z 2007r. Nr 155, poz. 1095, z późn. zm.) polegającą na wyłączeniu stosowania przepisów tej ustawy do działalności rolników w zakresie sprzedaży konsumentom przetworzonych osobiście lub przez domowników rolnika, w sposób

nieprzemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, które rolnik wytworzył w swoim gospodarstwie oraz pod warunkiem, że działalność ta będzie miała charakter uboczny w stosunku do działalności wytwórczej w rolnictwie.

Projekt ustawy ma na celu m. in. umożliwienie rolnikom odformalizowanej produkcji i sprzedaży przetworzonych własnych produktów rolnych. Będzie to skutkowało przede wszystkim brakiem obowiązku rejestracji w ewidencji działalności gospodarczej.

### **Obecny stan prawny**

W obecnym stanie prawnym przepis art. 3 ustawy SDG ustanawia dwie kategorie wyłączeń spod stosowania przepisów tej ustawy. Dotyczy on, po pierwsze, szeroko rozumianej działalności wytwórczej w rolnictwie (obejmującej uprawy rolne, chów i hodowlę zwierząt, a także ogrodnictwo, warzywnictwo, leśnictwo oraz rybactwo śródlądowe). Po drugie, wyłączenie zawarte w art. 3 stosuje się do tzw. agroturystyki, czyli wynajmowania przez rolników pokoi, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów.

Niemniej działalność wykonywana przez rolników ma charakter działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ustawy SDG i tym samym wykonujący ją rolnik może spełniać przesłanki podmiotowe przedsiębiorcy w rozumieniu art. 4 ustawy SDG. Działalność wytwórcza w rolnictwie - jeśli nie jest wykonywana wyłącznie dla zaspokojenia własnych potrzeb - jest działalnością zarobkową i ukierunkowaną "na zbyt". Ponieważ jest ona jednocześnie wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły, jest zarazem w takim przypadku działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 2 ustawy SDG, a wykonujący ją rolnik jako osoba fizyczna wykonująca tę działalność we własnym imieniu spełnia przesłanki kwalifikowania go jako przedsiębiorcy. Powyższa kwalifikacja ma jednak znaczenie wyłącznie teoretyczno-prawne, jako że - na mocy komentowanego przepisu - działalność w nim określona i tak nie podlega przepisom ustawy SDG. Skutkiem wyłączenia działalności wytwórczej w rolnictwie spod działania ustawy SDG jest zwolnienie przedsiębiorców wykonujących tę działalność z obowiązku dokonywania wpisu do ewidencji działalności gospodarczej lub do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. W praktyce wyłączenie to ogranicza się do rolników (osób fizycznych), od których nie wymaga się dokonania wpisu w ewidencji działalności gospodarczej, nie dotyczy ono natomiast spółek handlowych, gdyż nie mogą one powstać bez wpisu do KRS.

Na przedsiębiorcach objętych zakresem tego wyłączenia nie ciążyą także inne obowiązki przewidziane w przepisach ustawy SDG, a które zostały nałożone na przedsiębiorców, zwłaszcza art. 16 - 22 ustawy SDG (obowiązek posługiwania się numerem identyfikacji podatkowej w obrocie prawnym i gospodarczym, wymóg wykonywania działalności na zasadach uczciwej konkurencji i poszanowania słuszych interesów konsumentów, obowiązek spełniania określonych przepisami prawa warunków wykonywania działalności dotyczących zagrożenia zdrowia ludzkiego i ochrony środowiska, posiadania odpowiednich uprawnień zawodowych, oznaczania towarów, dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku bankowego).

Niepodleganie, poprzez wykonywanie działalności określonej w art. 3 reżimowi ustawy SDG nie oznacza, jak słusznie zauważono w uzasadnieniu do projektu ustawy, że działalność ta może być wykonywana w sposób całkowicie dowolny. Także na rolniku ciążyą pewne obowiązki wynikające z innych ustaw, których przestrzeganie ma na celu zapewnienie ochrony określonych powszechnie uznawanych wartości (jak bezpieczeństwo i porządek publiczny, ochrona środowiska, bezpieczeństwo obrotu). Jeżeli przepisy odrębnych ustaw przewidują określone wymogi przy wykonywaniu danej działalności, także rolnik w zakresie prowadzenia takiej działalności ma obowiązek stosowania się do tych wymogów.

Na przykład w związku z przetwarzaniem produktów roślinnych i zwierzęcych oraz sprzedażą wytworzonych produktów konsumentom zastosowanie będą miały przepisy o bezpieczeństwie żywności i żywienia, w tym w zakresie wymagań zdrowotnych i znakowania żywności. Podobnie zastosowanie będzie miała ustawa z dnia 5 lipca 2001r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050, z późn. zm.), obejmująca przepisami przedsiębiorców w szerokim pojęciu, bo ustawa zalicza do nich zarówno podmioty prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy SDG, jak i osoby prowadzące działalność wytwórczą w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego (vide art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy o cenach).

Wyłączenie działalności wytwórczej w rolnictwie ma charakter przedmiotowy. Wiąże się ono z tradycyjnym traktowaniem działalności rolniczej jako aktywności nie będącej typową działalnością gospodarczą (prowadzoną przez przedsiębiorcę). Takie podejście wynika też z przyjętej systemowej koncepcji rejestracji podmiotów wykonujących działalność gospodarczą i zapewnienia niedublowania się rejestrów. Należy zauważyć, że działalność rolnicza rozumiana jako działalność wytwórcza w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej lub zwierzęcej, w tym produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej, objęta jest przepisami ustawy z dnia 11 kwietnia 2003r. o kształtowaniu ustroju rolnego (Dz. U. Nr 64, poz. 592, z późn. zm.). W zakresie ewidencji w 2001r. wprowadzona była już odrębna ewidencja gospodarstw rolnych na podstawie ustawy z dnia 25 lipca 2001r. o krajowym systemie ewidencji gospodarstw rolnych i zwierząt gospodarskich oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 125, poz. 1363, z późn. zm.), która zawierała podstawowe dane, jak imię i nazwisko posiadacza gospodarstwa rolnego, jego adres, niepowtarzalny numer gospodarstwa nadany przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa w drodze decyzji administracyjnej, powierzchnię gospodarstwa rolnego itp. Następnie po utracie mocy tej ustawy – ewidencja prowadzona jest na podstawie ustawy z dnia 18 grudnia 2003r. o krajowym systemie ewidencji producentów, ewidencji gospodarstw rolnych oraz ewidencji wniosków o przyznanie płatności (Dz. U. z 2004r. Nr 10, poz. 76, z późn. zm.).

System zapewnia identyfikację producentów rolnych, która wykorzystywana jest też na potrzeby realizacji wspólnotowej polityki rolnej. Stanowiło to istotną przesłankę braku potrzeby włączania rolników do ewidencji działalności gospodarczej prowadzonej na podstawie ustawy SDG.

Wyłączeniem przedmiotowym objęta jest tylko działalność wytwórcza w rolnictwie, a zatem nie są wyłączone inne rodzaje działalności wykonywanej przez rolników, z wyjątkiem agroturystyki. Z oczywistych względów wyłączenie przedmiotowe odnosi się także do handlu wytworzonymi produktami, czyli zbywania produktów rolnych uzyskanych ("wytworzonych") dzięki uprawie ziemi, ogrodnictwu czy hodowli zwierząt.

Wyłączenie agroturystyki ma z kolei charakter podmiotowy i odnosi się tylko do podmiotów będących rolnikami. Ten rodzaj działalności obejmuje wynajmowanie przez rolników pokoi, sprzedaż posiłków domowych oraz świadczenie w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów.

Zawarte w art. 3 ustawy SDG wyłączenie podmiotowe jest krytykowane w literaturze. (patrz: K. Kohutek, Komentarz LEX/el.2005 do art. 3 ustawy SDG). Negatywnie oceniany jest zwłaszcza zakres tego wyłączenia, dotyczący tylko "rolników" - zatem niemający już zastosowania do innych osób fizycznych mieszkających na wsi, którzy również mogliby trudnić się opisaną w powyższym przepisie działalnością, czyli wynajmowaniem pokoi (miejsc namiotowych) oraz sprzedażą posiłków domowych. W ten sposób ustawodawca w różny sposób potraktował analogiczną działalność na podstawie wyłącznie kryterium podmiotowego posiadania statusu "rolnika". Ponadto wyłączenie może dotyczyć rolnika

prowadzącego na szeroką skalę działalność usługowo-hotelarską, czyli gospodarstwa rolnego będącego *de facto* pensjonatem.

### **Stanowisko do projektu**

W świetle przedstawionego obowiązującego obecnie stanu prawnego, należy pozytywnie ocenić zaproponowane w projekcie ustawy rozszerzenie wyłączenia spod przepisów ustawy SDG kolejnej grupy rolników wykonujących działalność gospodarczą polegającą na przetwórstwie wytworzonych przez siebie produktów roślinnych i zwierzęcych, zważywszy, że wyłączeniu ma podlegać działalność, która w założeniu ma mieć charakter uboczny w stosunku do działalności wytwórczej w rolnictwie.

Wątpliwości budzi jednak brak takich instrumentów, które uniemożliwiłyby wyłączenie działalności wykonywanej w znacznym rozmiarze. Należy zauważyć, że stosowana pomocniczo definicja rolnika indywidualnego (ustawa SDG nie definiuje pojęcia rolnik) na podstawie ustawy z dnia 11 kwietnia 2003r. o kształtowaniu ustroju rolnego wskazuje na osobę fizyczną prowadzącą osobiście gospodarstwo rolne, będącą właścicielem lub dzierżawcą nieruchomości rolnych o łącznej powierzchni użytków rolnych nawet do 300 ha. System prawny zezwalałby, aby w przetwórstwo zaangażowane były osoby współpracujące w gospodarstwie rolnym, mające status domownika w rozumieniu przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników jako osoby pracujące w gospodarstwie rolnym i niezwiązane z rolnikiem stosunkiem pracy. Produkcja wyrobów w oparciu o znaczne zasoby ludzkie oraz znaczne własne zasoby produktów roślinnych i zwierzęcych, może osiągać istotne rozmiary i prowadzić do osiągania z tego tytułu znacznych dochodów. Można założyć, że dochody te i tak będą z reguły uznawane jako pochodzące z działalności ubocznej, przy czym trzeba zauważyć, że przepis określający działalność jako mającą charakter uboczny jest obecnie przepisem nieostрым i w razie jakichkolwiek wątpliwości konieczne będzie ustalanie stanu faktycznego na podstawie zeznań zainteresowanego, zaświadczeń urzędu skarbowego i innych dokumentów wskazujących czy podstawowym źródłem dochodów było prowadzenie gospodarstwa rolnego czy prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie przetwórstwa. Powstaje zatem brak pewności obrotu gospodarczego.

Dlatego proponuje się wprowadzenie wymiernego kryterium przesądzającego, że przekroczenie określonych rozmiarów przetwórstwa (np. w powiązaniu z proponowanym progowym określeniem rocznego poziomu wysokości sprzedaży zwolnionej z opodatkowania) będzie skutkowało obowiązkiem dokonania wpisu przedsiębiorcy do ewidencji. Jednocześnie należy zapewnić uszczelnienie systemu tak, aby sposób ewidencji przychodów pozwalał jednoznacznie określić moment przekroczenia ustawowego przychodu progowego.

Ponadto nie wydaje się zasadne założenie przyjęte w uzasadnieniu do projektu ustawy, że działalność przetwórcza w każdym przypadku będzie miała bardzo ograniczony charakter i nie będzie miała wpływu na rynek producenta i handlu żywnością. Należy uznać, że lokalnie przy przetwórstwie znacznych rozmiarów może dochodzić do zakłócenia konkurencji, co zostanie negatywnie odebrane przez legalnie działających przedsiębiorców niebędących rolnikami. Dlatego istotnym jest wprowadzenie wymiernego kryterium wielkości produkcji ubocznej.

Należy podkreślić, że już obecnie nastąpiło znaczne odformalizowanie procedur administracyjnych w zakresie wpisu przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną do ewidencji działalności gospodarczej. Wprowadzone uproszczenia i udoskonalona procedura dokonywania wpisów do ewidencji działalności gospodarczej wraz ze zgłoszeniem do innych organów w związku z uzyskiwaniem numerów NIP, REGON i zgłoszeń do ZUS/KRUS, a także zniesienie opłat za dokonywanie wpisów w ewidencji, pozwala stwierdzić, że nie

powinno to już stanowić żadnej przeszkody w rejestracji działalności gospodarczej zgodnie z przyjętym systemem. Dotyczyć to będzie również rolników dokonujących przetwórstwa w znacznym rozmiarze, w przypadku przyjęcia proponowanej koncepcji utrzymania ich obowiązkowej rejestracji w ewidencji.

Istotną kwestią do rozważenia jest również sprawa posługiwania się w projekcie niejasnym pojęciem – przetwarzanie „w sposób inny niż przemysłowy”. Powstają wątpliwości, jak będą kwalifikowane niektóre działalności np. wypiek chleba z własnego ziarna poddanego przemiałowi przemysłowemu. Wydaje się, że ograniczenie projektowanych przepisów tylko do przetwórstwa na poziomie określonej wielkości progowej pozwoliłoby usunąć warunek nieprzemysłowego charakteru przetwarzania i wyeliminować wątpliwości interpretacyjne.

### **Podsumowanie:**

Rada Ministrów postuluje dalsze prace w Parlamencie nad zmianami zaproponowanymi w projekcie ustawy. Prace powinny uwzględniać uwagi dotyczące zmiany terminu wejścia w życie proponowanych zmian do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przekroczenie określonych rozmiarów przetwórstwa (np. w powiązaniu z proponowanym progowym określeniem rocznego poziomu wysokości sprzedaży zwolnionej z opodatkowania) powinno skutkować obowiązkiem dokonania wpisu przedsiębiorcy do ewidencji działalności gospodarczej.

Mając na uwadze pewność obrotu gospodarczego, prace te powinny zmierzać do określenia rozmiaru (skali) działalności o charakterze ubocznym, uwzględniając również regulacje w zakresie bezpieczeństwa żywności.