

Małgorzata Winter

Katedra Finansów i Rachunkowości
Uniwersytet Warszawski

Status administracyjny gminy a podatkowe uwarunkowania rozwoju agroturystyki

Wstęp

Inspiracją dla autorki do podjęcia postawionego w tytule tematu było niekonwencjonalne działanie miasta Szczawnicy. Szczawnica jest pierwszym (i jedynym) miastem w Polsce, które podjęło starania o zmianę statusu z „gminy miejskiej” na „gminę miejsko-wiejską” poprzez wydzielenie i nadanie części miasta statusu wsi.

Procesy urbanizacji, jakie zachodzą w wielu regionach świata, są jednym z głównych symptomów współczesnej cywilizacji naukowo-technicznej. W większości rozwijających się i wysokorozwiniętych państw procesy te trwają nieustannie i można je obserwować w czterech wymiarach: demograficznym, przestrzennym, ekonomicznym i społecznym. Urbanizacja demograficzna polega na przemieszczaniu się ludności z obszarów wiejskich do miast i koncentracji ludności w miastach. W wymiarze przestrzennym jest procesem zwiększania się obszarów miast, także poprzez „wchłanianie” obszarów wiejskich przez miasta oraz powiększanie ich pojemności. Ekonomiczna urbanizacja polega głównie na stałym wzroście liczby ludności pracującej poza rolnictwem. Ostatni, społeczny wymiar urbanizacji wyraża się w przyswojeniu przez ludność wiejską miejskiego stylu życia, przenikaniu wzorów ekonomicznych, społecznych i kulturowych.

Omówionym powyżej procesom towarzyszy jednocześnie coraz mocniej artykułowana potrzeba powrotu człowieka do natury. W najbogatszych państwach świata ich obywatele poszukują coraz częściej odpoczynku nie w zatłoczonych kurortach, ale w odległych wsiach. Odpowiedzią na tę tendencję stała się agroturystyka. „Moda” na tę formę wypoczynku dotarła też do Polski. Coraz więcej gospodarstw rolnych proponuje wczasy na łonie natury. Podjęcie tego rodzaju działalności – obok działalności rolniczej – powoduje określone konsekwencje prawne, w tym podatkowe.

Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie aktualnie obowiązujących regulacji podatkowych dotyczących gospodarstw agroturystycznych. Zostanie

przy tym wykazane, że status administracyjny gminy, na której terytorium znajduje się gospodarstwo agroturystyczne, wpływa na opodatkowanie tej działalności, a tym samym może rzutować na zainteresowanie rolników owym źródłem dochodów. Jednocześnie zostanie pokazane, jak inicjatywa i działanie społeczności lokalnych mogą wpływać na podatkowe uwarunkowania rozwoju agroturystyki.

Metoda badawcza

Podjęta tematyka, cel artykułu i postawiona teza podyktowały przyjęcie dwóch zasadniczych metod badawczych: pierwsza z nich to pogłębiona analiza stanu prawnego, która pozwoliła na realizację celu i udowodnienie tezy. Przyjęto przy tym, że analizie zostaną poddane wyłącznie te przepisy prawne, które dotyczą gospodarstw indywidualnych (rolników indywidualnych), ponieważ to one stanowią 99,8% wszystkich gospodarstw rolnych w Polsce. Drugą metodą była analiza przypadku gminy Szczawnica, służąca jako egzemplifikacja celu i tezy artykułu.

Działalność gospodarcza a agroturystyka

W odniesieniu do problematyki opodatkowania działalności gospodarstw agroturystycznych istotnego znaczenia nabiera określenie pojęcia „agroturystyka”. Obowiązujące w Polsce przepisy prawne nie zawierają nigdzie żadnej legalnej definicji omawianej kategorii. Powszechnie przez „agroturystykę” rozumie się wypoczynek na wsi. W niniejszym artykule przyjmuje się, że agroturystyka to dodatkowa – poza rolnictwem – działalność gospodarstwa rolnego polegająca na organizacji wypoczynku osobom przebywającym gościnnie w gospodarstwie rolnym, a zwłaszcza działalność polegająca na wynajmie pomieszczeń i terenów dla celów wypoczynkowych i wyżywienie tych osób. W definicji powyższej – poza zakwaterowaniem i wyżywieniem – mieszczą się między innymi takie usługi, jak: przejażdżki końmi, organizacja wycieczek rowerowych, spływy kajakowe.

Przyjęta powyżej definicja działalności agroturystycznej spełnia zasadnicze przesłanki do zakwalifikowania usług turystycznych świadczonych przez rolników do prowadzenia przez nich działalności gospodarczej. Co do zasady świadczenie usług turystycznych na wsi podlega takim samym przepisom w zakresie rozpoczynania działalności gospodarczej, jej ewidencjo-

nowania i prowadzenia jak każda inna działalność usługowa. Istnieją jednak pewne wyjątki, które mają znaczenie dla traktowania usług turystycznych jako dodatkowego źródła przychodów, obok przychodów z prowadzenia gospodarstwa rolnego. Na mocy art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej jej przepisów nie stosuje się do „...wynajmowania przez rolników pokoi i miejsc na ustawienie namiotów, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów”. Rolnicy zamierzający prowadzić działalność w takim zakresie nie mają obowiązku zgłoszenia do ewidencji działalności gospodarczej. Świadczenie usług „w gospodarstwie rolnym” oznacza świadczenie ich przez wykorzystanie zabudowań, gruntów i innych zasobów tego gospodarstwa, bez zmiany ich charakteru i naruszenia podstawowej funkcji, czyli zachowania zdolności do produkcji rolnej. Budynki i obszary o zmienionej trwale funkcji nie mogą być uznane za część gospodarstwa rolnego. W związku z powyższym rolnik nie musi rejestrować działalności w zakresie następujących usług:

- wynajmowanie pokoi w domu rolnika,
- wynajmowanie miejsc na ustawienie namiotów i przyczep kempingowych,
- sprzedaż posiłków domowych,
- świadczenie innych usług związanych z pobytem turystów w tym gospodarstwie.

Usługi świadczone przez rolnika, ale dotyczące wynajmu pokoi w odrębnych miejscach noclegowych, całych domów, domków turystycznych, przyczep mieszkalnych, prowadzenia innych ogólnodostępnych usług gastronomicznych (tzw. małej gastronomii) określa się jako działalność gospodarczą i wymaga to zgłoszenia do ewidencji działalności gospodarczej. Osoby, które wynajmują pokoje, miejsca na ustawienie namiotów lub sprzedają posiłki domowe nie będąc czynnymi rolnikami, a także osoby świadczące inne usługi turystyczne, do których wykorzystują grunty i budynki niezwiązane z gospodarstwem rolnym, stają się przedsiębiorcami i powinny dopełnić obowiązku zgłoszenia do rejestru ewidencji działalności gospodarczej. Również w przypadku tych gospodarstw rolnych, gdzie działalność turystyczna zaczyna dominować lub całkowicie wypiera działalność rolniczą, omawiany przepis ustawy o swobodzie działalności gospodarczej traci uzasadnienie; należy jednak zauważyć, że ustalenie takiego stanu jest bardzo trudne i niejednokrotnie oparte na subiektywnych przesłankach.

W tym miejscu warto zauważyć pewien problem związany z praktycznym zastosowaniem omówionego wyłączenia agroturystyki z regulacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Ustawodawca posłużył się bowiem pojęciem „rolnik”, nie definiując go. Pomocniczo można się odwołać do definicji rolnika indywidualnego zawartej w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego, która określa rolnika jako osobę fizyczną, będącą właścicielem lub dzierżawcą nierucho-

mości rolnych o łącznej powierzchni użytków rolnych nieprzekraczającej 300 ha, a ponadto prowadzącą osobiście gospodarstwo rolne, posiadającą kwalifikacje rolnicze oraz zamieszkałą w gminie, na której obszarze jest położona jedna z nieruchomości rolnych wchodzących w skład gospodarstwa. Zakres wyłączenia przewidziany w art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dotyczący tylko czynnych rolników oznacza, że nie ma wyłączenia spod rządów tej ustawy dla innych osób fizycznych mieszkających na wsi.

Opodatkowanie gospodarstw agroturystycznych

Rodzaj i rozmiar prowadzonej działalności oraz forma organizacyjno-prawna podmiotu są głównymi determinantami obowiązków związanych z rozliczeniami podatkowymi, a wiążącymi się przede wszystkim z podatkiem dochodowym oraz podatkiem od towarów i usług (VAT).

Problem opodatkowania działalności agroturystycznej rolników indywidualnych dotyczy podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku od towarów i usług.

Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych dotyczy generalnie wszystkich przychodów tych osób, z uwzględnieniem kosztów uzyskania przychodów, z pewnymi wyjątkami wymienionymi enumeratywnie w art. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Całkowicie zwolnione są z tego podatku między innymi przychody z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów uzyskiwanych z tzw. działów specjalnych produkcji rolnej. Oznacza to, że przychody gospodarstwa agroturystycznego związane z prowadzeniem tegoż gospodarstwa będą całkowicie wolne od omawianego podatku, natomiast przychody z usług agroturystycznych co do zasady będą opodatkowane podatkiem dochodowym. Istotną sprawą dla rolnika indywidualnego jest możliwość całkowitego zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych dochodów uzyskiwanych z wynajmu pokoi gościnnych, jeżeli spełnione są równocześnie następujące warunki:

- wynajmowane pokoje znajdują się w budynkach mieszkalnych (nie w domkach turystycznych, pomieszczeniach gospodarczych adaptowanych na cele usługowe, ani nie są udostępniane miejsca na ustawienie namiotów lub pod przyczepy kempingowe),
- budynki mieszkalne należą do tego gospodarstwa w rozumieniu ustawy o podatku rolnym,
- budynki mieszkalne, w których wynajmowane są pokoje muszą być położone na terenach wiejskich,
- pokoje wynajmowane są osobom przebywającym na wypoczynku (tzw. letnikom), a nie – przykładowo – osobom odbywającym podróż służbową,

- liczba wynajmowanych pokoi nie przekracza pięciu (sypialnie).

Powyższe zwolnienie przedmiotowe – wyrażone w treści art. 21 ust. 1 pkt. 43 przywołanej powyżej ustawy – obejmuje także dochody uzyskane z tytułu wyżywienia gości mieszkających w wynajmowanych pokojach. Zwolnienie przysługuje każdemu rolnikowi, który spełnia te warunki bez względu na wysokość uzyskiwanych przychodów, nawet jeżeli osiąga on dodatkowe dochody z innego tytułu. Dochody zwolnione w tej sytuacji z opodatkowania nie łączą się dla celów podatkowych z innymi dochodami. Rolnik zwolniony z podatku nie ma obowiązku prowadzenia żadnej dokumentacji w tym zakresie. Warto zaznaczyć, że niespełnienie choćby jednego z powyższych warunków powoduje utratę prawa do tego zwolnienia. Także w sytuacji, gdy gospodarstwo rolne prowadzi działalność turystyczną w szerszym zakresie (np. oprócz wynajmu pokoi i wydawania posiłków letnikom świadczy jeszcze inne usługi), to takie dodatkowe czynności podlegają opodatkowaniu według obowiązujących powszechnie przepisów bez względu na to, czy wykonywane są w ramach działalności gospodarczej, czy poza nią. Wynajem pokoi i wydawanie posiłków w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej gospodarstwa agroturystycznego mogą być opodatkowane na zasadach ogólnych lub w formie 19% podatku liniowego, a także w sposób zryczałtowany: w formie ryczałtu ewidencjonowanego, albo w formie karty podatkowej. Rolnik wynajmujący pokoje poza działalnością gospodarczą, a niekorzystający z przywileju zwolnienia od podatku dochodowego, może wybrać jedną z dwóch form opodatkowania: zasady ogólne (opodatkowanie dochodów według skali podatkowej) lub ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.

W tym miejscu należy podkreślić dwa wymogi ustawowe związane z opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych gospodarstw agroturystycznych: zwolnienie przysługuje tylko gospodarstwom rolnym, i to tylko takim, które są położone na terenach wiejskich. Nie będą więc korzystały ze zwolnienia dochody uzyskiwane z gospodarstw rolnych znajdujących się na terenach miejskich, gdyż z literalnego brzmienia przepisu podatkowego wynika, że zwolnienie podatkowe odnosi się wyłącznie do gospodarstw rolnych znajdujących się na terenach wiejskich. Stąd tak ważny dla ustalenia obowiązków podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych jest status administracyjny gminy, na terenie której znajduje się gospodarstwo agroturystyczne. Gospodarstwem rolnym jest zaś obszar gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiący własność lub znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej.

Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług (VAT), nie jest istotne, czy rolnik prowadzący gospodarstwo agroturystyczne jest przedsiębiorcą, a także czy jest zwolniony z podatku dochodowego z tytułu wynajmowania do 5 pokoi

czy też nie – w każdym przypadku będzie traktowany jako podatnik VAT. Od tej zasady jest odstępstwo polegające na zwolnieniu od podatku VAT działalności agroturystycznej, jeśli przed rozpoczęciem działalności rolnik wybierze zwolnienie i jeżeli złoży oświadczenie, że nie zamierza rocznie przekroczyć limitu przychodów określonego w ustawie o podatku od towarów i usług. Podatnicy korzystający ze zwolnienia ze względu na niewielki rozmiar działalności mają obowiązek prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień. Obowiązek ten dotyczy również rolników, którzy na podstawie art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej z tytułu świadczonych usług agroturystycznych są zwolnieni z obowiązku uzyskania wpisu do ewidencji działalności gospodarczej oraz są zwolnieni podatku dochodowego od osób fizycznych. Brak ewidencji może spowodować oszacowanie przychodu i opodatkowanie go w całości stawką 22%, bez możliwości jakichkolwiek odliczeń. Czynności polegające na zakwaterowaniu turystów w budynkach mieszkalnych położonych na terenach wiejskich świadczone przez podatników podatku rolnego kwalifikowane są według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług jako usługi wynajmu umeblowanych lokali krótkotrwałego zakwaterowania (PKWiU 55.23.13-00) i podlegają opodatkowaniu według stawki 7%, podobnie przygotowanie i sprzedaż posiłków domowych.

Nadmienić należy, że w przypadku rolników można mieć do czynienia ze swoistym „dualizmem” podatkowym w zakresie podatku od towarów i usług (VAT). Otóż w odniesieniu do przychodów gospodarstwa agroturystycznego uzyskiwanych z działalności rolnej w rozumieniu tejże ustawy jej przepisy przewidują prawo wyboru statusu „rolnika ryczałtowego”. W takiej sytuacji rolnik nie jest zobligowany do prowadzenia rejestrów VAT dla przychodów z działalności rolniczej, która to działalność jednak nie obejmuje agroturystyki. Stąd może się zdarzyć, iż rolnik indywidualny prowadzący gospodarstwo agroturystyczne będzie miał status „czynnego podatnika VAT” ze względu na przychody uzyskiwane z agroturystyki oraz status „rolnika ryczałtowego” ze względu na przychody uzyskiwane z działalności rolnej.

Działanie społeczności lokalnej a agroturystyka

Przeprowadzona powyżej analiza przepisów podatkowych jednoznacznie wskazuje, że jednym z istotniejszych uwarunkowań dla zwolnienia gospodarstwa agroturystycznego z podatku dochodowego jest status administracyjny gminy, na terenie której położone jest gospodarstwo rolne. W tym kontekście nie mogą dziwić działania podjęte przez społeczność miasta Szczawnica, a mające na celu zmianę statusu administracyjnego gminy. Procedura wydzielenia wsi Szlachtowej i Jaworek z granic administracyjnych miasta toczyła się przez kilka

lat. Argumentując za ich wydzieleniem podnoszono, że zarówno Szczawnica, jak i Szlachtowa oraz Jaworki stanowią jednorodny układ osadniczy i przestrzenny, które mogą samodzielnie funkcjonować. Zebrano podpisy mieszkańców opowiadających się za zmianą statusu Szczawnicy z gminy miejskiej na miejsko-wiejską, a w dalszej kolejności zorganizowano referendum społeczne. Uczestnicy referendum, które odbyło się 23 października 2005 r., opowiedzieli się (70,85% oddanych głosów) za zmianą granic miasta Szczawnica i utworzeniu dwóch odrębnych wsi Szlachtowa i Jaworki, poprzez wydzielenie ich z obszaru Szczawnicy oraz zagłosowali (72,81% oddanych głosów) za zmianą statusu gminy z miejskiej na miejsko-wiejską. Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 24 lipca 2007 r. gminie Szczawnica odebrano status miasta, przydzielając go jednocześnie samej Szczawnicy w ramach nowych granic (bez Szlachtowej i Jaworek). Gmina natomiast uzyskała status gminy miejsko-wiejskiej. Tym samym dla 176 gospodarstw rolnych (92 w Szlachtowej i 84 w Jaworkach) otworzyły się możliwości prowadzenia agroturystyki bez opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Ze względu na fakt, że jest to bardzo atrakcyjny turystycznie rejon Polski (Pieniny), zmiana statusu Szlachtowej i Jaworek z miasta na wieś powinna zaowocować wzrostem liczby gospodarstw agroturystycznych.

Wnioski końcowe

Przeprowadzona analiza stanu prawnego pozwala wysnuć wniosek, że obowiązki podatkowe wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie będą dotyczyły tylko tych gospodarstw rolnych prowadzących działalność agroturystyczną, które znajdują się na terenach wiejskich. Stąd starania wielu gmin o zmianę ich statusu z wiejskich na miejskie mogą mieć niekorzystny wpływ na rozwój tej formy aktywności polskich rolników. Przykład gminy Szczawnica, która jako jedyna podjęła działania „na przekór” ogólnej tendencji, może stanowić wskazówkę dla innych terenów turystycznych.

Autorka artykułu pragnie serdecznie podziękować Pani Inspektor Marii Słowik, pracownikowi Referatu Organizacyjno-Administracyjnego Urzędu Miasta w Szczawnicy za pomoc w uzyskaniu niezbędnych informacji i materiałów związanych z procedurą przekształcenia statusu administracyjnego Szczawnicy.

Literatura

Materiały uzyskane z Urzędu Miasta Szczawnica.

Charakterystyka gospodarstw rolnych w 2005 roku. GUS, Departament Statystyki Rolnictwa i Środowiska, Departament Statystyki Społecznej, Warszawa 2006, s. 158. Opracowanie pobrane z www.stat.gov.pl

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 lipca 2007 r. w sprawie ustalenia granic niektórych gmin i miast oraz nadania miejscowościom statusu miasta. DzU Nr 136, poz. 961.

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym. DzU z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. DzU z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. DzU Nr 144, poz. 930 ze zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. DzU Nr 54, poz. 535 ze zm.

Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego. DzU Nr 64, poz. 592.

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. DzU Nr 173, poz. 1807 ze zm.

WINTER M.: *Jak dokonać wyboru formy działalności gospodarczej?* [w:] SZCZĘSNY W. (red.), ŚLIWA J., WINTER M., WYMYSŁOWSKI S.: *Finanse firmy. Jak zarządzać kapitałem*, wyd. 2, C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 31–39.

www.agroturystyka.us

www.nauka.pl

ADMINISTRATIVE STATUS OF A COMMUNITY VS. TAX DETERMINANTS OF AGRO-TOURISM DEVELOPMENT

Abstract

The paper aims to present the current taxation regulations applied to the agro-tourism activity. It argues that the administrative status of a community influences the taxation of the agro-tourism activity located at its area. In consequence, it might also influence the interest of farmers, for whom agro-tourism is a main source of income. Simultaneously, the paper shows how the activity of a local community might influence tax determinants of agro-tourism development. The analysis will be made on the example of the Szczawnica community.