

**Mirosław Machnacki**

ORCID: 0000-0003-3383-7491

Katedra Finansów, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

## **Skutki stosowania różnych rozwiązań w zakresie rozliczania podatku VAT w rolnictwie**

### **Streszczenie**

Celem głównym pracy jest dokonanie porównania opodatkowania gospodarstw rolnych podatkiem VAT według zasad ogólnych i systemu zryczałtowanego na przykładzie konkretnych danych w zakresie zakupów i sprzedaży z systemu FADN dla gospodarstw rolnych o różnym typie produkcyjnym i wielkości ekonomicznej. Szczegółowej analizie poddano gospodarstwa roślinne i zajmujące się chowem bydła mlecznego. Uzyskane wyniki wskazują na nieopłacalność systemu zryczałtowanego w gospodarstwach inwestujących w środki trwałe. Z punktu widzenia działalności operacyjnej sposób ten jest korzystny finansowo dla gospodarstw zajmujących się chowem bydła mlecznego.

**Słowa kluczowe:** podatek VAT w rolnictwie, rolnik ryczałtowy, zasady ogólne VAT, saldo VAT, typ produkcyjny, wielkość ekonomiczna.

### **1. Wprowadzenie**

Podatek VAT zaliczany jest do podatków pośrednich. Oznacza to, że obciąża finalnego konsumenta, a nie podatników, którzy go odprowadzają i na których został nałożony. Wliczany jest on w cenę towaru i nie zależy, jak w przypadku podatków bezpośrednich, od indywidualnego dochodu, przychodu czy wartości majątku podatnika. Zgodnie z prawem podatkowym o podmiotach, które są podatnikami podatku VAT, decyduje rodzaj wykonywanej czynności. Podatnikami podatku VAT są osoby prawne lub osoby fizyczne prowadzące samodzielnie działalność gospodarczą. Podatek VAT (*Value Added Tax*) nazywany jest również podatkiem od wartości dodanej. Do polskiego systemu podatkowego wprowadzono go na mocy ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11 poz. 50 ze zm.).

Poprzez wpływ na wartość finalnych cen oddziałuje on na popyt i podaż na rynku (Gomułowicz, Małecki, 2006). Wpływ na strukturę popytu i podaży jest nie bez znaczenia w ustalaniu pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstw. Wzrost cen może bowiem powodować zmiany decyzji zakupowych klientów czy przedsiębiorców, którzy mogą dokonać substytucji danego materiału innym, dostępnym na rynku, tańszym wyrobem.

W stosunku do każdej czynności opodatkowanej tym podatkiem istotne jest ustalenie, czy dany podmiot jest podatnikiem, ponieważ tylko podatnik ma prawo do odliczenia tzw. VAT naliczonego, który został zapłacony przy zakupie towarów, materiałów, usług, środków trwałych itp. Inną formą jest podatek VAT należny, który

zwiększa wartość sprzedaży towarów i produktów (jest doliczany w fakturach do ceny i wartości netto) i jednocześnie wartość przychodów podatnika.

Podatnicy rozliczają się z urzędem skarbowym saldem między VAT-em należnym a VAT-em naliczonym. Kwota dodatnia powoduje konieczność jej wpłaty do Skarbu Państwa, ujemna dała podstawę do wystąpienia do urzędu o jej zwrot, co jest korzystne dla podatnika. Zwroty podatku VAT pojawiają się wówczas, gdy do sprzedawanych dóbr stosuje się stawki preferencyjne.

Podatników można podzielić na dwie grupy. Pierwszymi są płatnicy podatku, druga grupa obejmuje podmioty, które są zwolnione z obowiązku podatkowego. Zwolnienie przysługuje np. tym podmiotom, których obroty nie przekroczyły 200 000 zł w poprzednim roku (2018 r.). Konsekwencją zwolnienia jest brak możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego i powiększa on koszty uzyskania przychodu (*Jaki limit do zwolnienia z VAT w 2017 i 2018 r.*, 2017). Zwolnienie dokonywane jest na wniosek podatnika (VAT-R). Podatnicy rozpoczynający działalność zwolnieni są z mocy prawa, jeżeli wartość sprzedaży przekroczy jednak limit zwolnienia podatnik traci do niego prawo. Podmioty o niskich obrotach mogą zadeklarować migrację do grupy płatników podatku VAT. Oprócz zwolnień podmiotowych jest cały szereg wyłączeń o charakterze przedmiotowym (usługi medyczne, oświatowe o charakterze społecznym, ubezpieczeniowe i inne).

Podstawą opodatkowania jest sprzedaż towarów i usług. Szczegółowe zasady jej ustalania są zawarte w zapisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54 poz. 535 ze zm.). Gospodarstwa rolne prowadzone są przez osoby fizyczne i prawne. W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne leśne lub rybackie podatnikiem staje się osoba, która złożyła zgłoszenie rejestracyjne. Podstawową stawką podatku od towarów i usług jest 23%. Pewne towary ustawodawca objął stawkami preferencyjnymi, a mianowicie: 8, 5 i 0%.

Stawką 8% objęto m.in. usługi budowlane, obrót produktami żywnościowymi niskoprzetworzonymi, jak mięso. Stawce 5% podlegają towary zawarte w załączniku 10 do ustawy o podatku od towarów i usług, takie jak chleb, nabiał, mąki, kasze, makarony, książki i inne. Stawka 0 stosowana jest głównie w eksporcie i wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, w zakresie turystyki i innych sytuacjach. Działa ona jak zwolnienie z płacenia podatku VAT, jednak uprawnia do zwrotu VAT naliczonego.

Większość przestępstw w zakresie wyłudzeń podatku VAT naliczonego związane jest ze stosowaniem tej preferencji i w dużym stopniu odpowiada za tworzenie tzw. luki podatkowej (Kotlińska, Peek, 2017, s. 6–28). Do wyłudzeń i oszustw podatkowych dochodzi jednak nie tylko w Polsce. Komisja Europejska ustaliła, że straty spowodowane uchylaniem się od opodatkowania mogą sięgać w całej UE nawet 1 biliona euro rocznie (Schneider, 2007, s. 182).

W opodatkowaniu podatkiem VAT występują jeszcze tzw. stawki zryczałtowane, które są stosowane odpowiednio do rodzaju prowadzonej działalności i są rekompensatą za zapłacony VAT naliczony bez potrzeby ubiegania się o nią w urzędzie skarbowym. Dla rolników jest to stawka 7%, dla kierowców taxi 4%.

Rozliczenie salda dodatniego w podatku VAT na zasadach ogólnych może dokonać się jako rozliczenie podatku należnego za następne okresy lub na skutek

decyzji podatnika możliwy jest zwrot na rachunek bankowy. Wszystkie działania są dokonywane na wniosek podatnika w deklaracjach: VAT-7, VAT-7K, VAT-7D. Problemem dla podatników była również konieczność zapłaty salda VAT-u w krótkim terminie 14 dni mimo braku płatności. Sytuację tę zmieniło wprowadzenie kasowego rozliczenia dla małych podatników. Wprowadzane zmiany miały również swe odbicie w opodatkowaniu w rolnictwie.

## 2. Podatek VAT w rolnictwie

W rolnictwie podatek VAT został wprowadzony w Polsce z pewnym opóźnieniem. Wynikało to z niezrozumienia idei nowej formy opodatkowania. Organizacje rolnicze za wsparciem producentów rolnych w 1993 roku wybrały rozwiązanie polegające na zwolnieniu działalności rolniczej z podatku VAT (kwestionowano nawet stawkę 0%). Rolnicy traktowani więc byli jako finalni konsumenci i nie uzyskiwali żadnej rekompensaty z tytułu VAT zapłaconego przy zakupie materiałów i usług do produkcji rolnej. Dopiero w 2000 r. Sejm podjął uchwałę korygującą dotychczasowe ustawy i porządkującą różne propozycje dotyczące wprowadzenia VAT w rolnictwie (ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej, Dz.U. Nr 68 poz. 805).

Oprócz ogólnych zasad funkcjonowania podatku od towarów i usług w rolnictwie wprowadzono rozwiązania szczególne. Przyznano rolnikom dokonującym dostaw wytworzonych we własnym gospodarstwie produktów rolnych lub świadczących usługi rolnicze możliwość uzyskania statusu rolnika ryczałtowego, który zwalnia go z działań administracyjnych na rzecz odzyskania podatku naliczonego (art. 2 pkt 15–21, art. 43 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3, art. 115–118 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług). Odbiorca produktów będący podatnikiem podatku VAT ma obowiązek działań administracyjnych w zakresie udokumentowania zakupu opodatkowanego (kupujący wystawia dla rolnika fakturę RR, w której do ceny netto dolicza 7% podatku; kwota brutto jest wypłacana na konto rolnika). Dla kupującego jest to VAT naliczony a dla rolnika rekompensata (zwrot) VAT-u zapłaconego w zakupach związanych z prowadzoną przez niego działalnością rolniczą. Rolnik ryczałtowiec może jednak podjąć decyzję o przejściu na tzw. zasady ogólne. Najczęściej argumentem za zmianą statusu jest możliwość skorzystania ze zwrotu podatku VAT zapłaconego przy inwestycjach.

Tabela 1. Rozliczenie VAT z tytułu zakupu agregatu przedsięwzięcia u rolników o różnym statusie podatnika VAT (w zł)

| Rodzaj opodatkowania | Inwestycja netto | VAT naliczony | Inwestycja brutto | Zwrot VAT naliczonego |
|----------------------|------------------|---------------|-------------------|-----------------------|
| Zasady ogólne        | 7000             | 1610          | 8610              | 1610*                 |
| Ryczałt              | 7000             | 1610          | 8610              | 0                     |

\* — rolnik pozostanie na zasadach ogólnych co najmniej 12 miesięcy

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 1 przedstawiono różnice w kosztach zakupu maszyny rolniczej z uwagi na status podatnika VAT. Rolnik ryczałtowiec poniesie koszt w wartości brutto (8610 zł) natomiast rolnik na zasadach ogólnych, uwzględniając zwrot VAT, poniesie jedynie koszt netto inwestycji (7000 zł). Przejście na zasady ogólne w rozliczeniach VAT wymaga jednak odpowiednich działań administracyjnych. Konieczna jest rejestracja tego faktu w urzędzie skarbowym. Zmiana formy rozliczania się wymaga jednak od rolnika dokładnej analizy, ponieważ wyjście z systemu rozliczania VAT może nastąpić dopiero po 3 latach po pisemnym powiadomieniu urzędu o zamiarze powrotu do ryczału, jak również dokonaniu stosownej korekty i zwrotu VAT od zakupów bieżących do 12 miesięcy (tabela 1), a przy zakupach inwestycyjnych powyżej 15 tys. — stosownie do liczby lat pozostałych do pełnego rozliczenia VAT z tytułu inwestycji (5 lat w przypadku maszyn i urządzeń i 10 lat w przypadku nieruchomości).

Tabela 2. Rozliczenie z tytułu inwestycji w ruchome środki trwałe (ciągnik rolniczy o wartości 200 000 zł netto) (w zł)

| Rok  | Wartość inwestycji netto | VAT naliczony | Powrót do ryczału po 4 latach | VAT do zwrotu z tytułu wcześniejszego niż 5 lat okresu powrotu na zasady ryczałtowe |
|------|--------------------------|---------------|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| 2014 | 200 000                  | 46 000        | Zasady ogólne                 | 0                                                                                   |
| 2015 |                          |               | Zasady ogólne                 | 0                                                                                   |
| 2016 |                          |               | Zasady ogólne                 | 0                                                                                   |
| 2017 |                          |               | Zasady ogólne                 | 0                                                                                   |
| 2018 |                          |               | Ryczałt                       | 9200                                                                                |

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 2 przedstawiono skutki wcześniejszego niż po 5 latach powrotu rolnika do statusu rolnika ryczałtowego. Rolnik zaliczył 4 lata stażu, ale musiał zwrócić VAT za 1 rok ( $1/5 \cdot 46000 = 9200$ ).

Ogólne zasady rozliczeń wiążą się również z obowiązkiem do prowadzenia rejestrów zakupu i sprzedaży, dokumentowania fakturami zawieranych transakcji i rozliczania kwot podatku z urzędem skarbowym. Obowiązek rozliczania podatku VAT na zasadach ogólnych dotyczy podatników zobowiązanych na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Stawki VAT w rolnictwie zmieniały się od początku jego istnienia w Polsce kilka razy. W rolnictwie do 30 kwietnia 2008 roku, obowiązywała stawka obniżona w wysokości 3%. Na mocy nowelizacji przepisów (ustawa z dnia 11 kwietnia 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 74 poz. 444) od 1 maja 2008 r. stawka podatku VAT od środków produkcji rolnej wzrosła z 3 do 7%, podatek od dostawy środków spożywczych pozostała na poziomie 3%. Stawka VAT na nawozy i środki ochrony roślin wzrosła do 7%. Rekompensatą z tytułu wzrostu stawek podatku na środki do produkcji dla rolników rozliczających się na zasadach uproszczonych było podwyższenie stawki ryczałtowanego podatku do 6% (Gruziel, 2009, s. 130–135). Natomiast od roku 2011 na skutek złej sytuacji budżetowej podwyższono przejściowo stawkę podstawową podatku VAT do 23% i w związku z tym skorygowano również stawki preferencyjne,

które mimo zapowiedzi obniżenia funkcjonują do dnia dzisiejszego, czyli: 5 i 8% oraz stawka dla ryczałtowców 7% (Sadowski, Baer-Nawrocka, 2011, s. 32). Stawka 5% w rolnictwie zarezerwowana jest produktów rolnych, takich jak ziarno zbóż, ziemniaki, owoce, warzywa, jaja konsumpcyjne, mleko. Stawka 8% przypisana jest do takich produktów, jak rośliny pastewne, słoma, zwierzęta żywe (bydło, konie, owce, kozy, świny, kurczęta inny drób i inne). Stawkę 8% stosuje się również do następujących czynników produkcji: nawozy mineralne, pestycydy jaja wylęgowe, usługi związane z rolnictwem (weterynaryjne, mechanizacyjne), gotowe pasze dla zwierząt. Stawką 23% opodatkowane są pozostałe środki do produkcji, jak energia elektryczna, paliwo, smary, maszyny rolnicze, części zamienne, usługi księgowe, telekomunikacyjne i inne.

W związku z tymi różnorodnymi stopami powstaje dylemat wyboru optymalnego w danej sytuacji systemu opodatkowania. O ile korzyści przy inwestycjach są oczywiste, o tyle skutki wyboru metody rozliczenia z VAT w związku z działalnością operacyjną gospodarstwa rolnego są zdecydowanie trudniejsze do przewidzenia i oceny. Rolnik ryczałtowy ponosi pełne obciążenie podatkiem VAT w związku z zakupami stanowiącymi dla niego rodzaj kosztu, który należy porównać do podatku uzyskanego przy sprzedaży. Rozliczenie z tytułu podatku VAT nie jest więc w tym przypadku neutralne w stosunku do wyniku z działalności gospodarstwa rolniczego. Saldo na podatku VAT z działalności operacyjnej jest dodatkowym dochodem lub stratą korygującą wartość dodaną brutto (Nachtman, Cholewa, 2016, s. 143–161). Rolnik ryczałtowy jest praktycznie zwolniony ze wszystkich obowiązków, jakim podlega rolnik na zasadach ogólnych, co pomniejsza jego koszty transakcyjne (prowadzenie rejestrów składanie zeznań, ponoszenie ryzyka kontroli urzędu skarbowego i kar w związku z nieprawidłowym dokumentowaniem użycia stawek preferencyjnych). Rolnicy wybierający metodę ogólną rozliczenia VAT mogą w pełni realizować zasadę neutralności finansowej opodatkowania. Wynik z działalności operacyjnej należy szacować zarówno w zakresie przychodów, jak i kosztów na poziomie cen netto (takie podejście stosowane jest również w systemie FADN). W obu systemach opodatkowania założonym celem jest wsparcie rolnictwa, a nie powiększanie dochodów budżetowych państwa. Wszystkie formy dofinansowania rolnictwa wpływają bowiem pośrednio na ilość i ceny żywności z produkcji krajowej na rynku. Ma więc to wpływ na bezpieczeństwo żywnościowe kraju (Dziemianowicz, 2006, s. 30–34). Rolnicy w konkretnych sytuacjach poszukują bardziej opłacalnego rozwiązania. Liczne prace badawcze również nie dają jednoznacznych odpowiedzi na pytania o zasadność wyboru systemu w konkretnych sytuacjach. Autorzy ci najczęściej wykorzystywali studium przypadku do obliczeń, opierając się na różnych założeniach w zakresie struktury sprzedaży i zakupów (Węgrzyn, 2007, s. 532–536; Filipiak, 2007, s. 109–114; Turowska, 2010, s. 229–237; Brodzińska, 2015, s. 56–61). Często również, jak donosi Kondraszuk (2018, s. 154–159), popełniano błędy wychodząc w porównaniach z niepoprawnego odnoszenia się kategorii ekonomicznych lub bezpodstawnie stosując rachunek w stu lub od stu.

Celem pracy jest dokonanie porównania opłacalności z punktu widzenia rolnika systemów opodatkowania podatkiem VAT działalności rolniczej na przykładzie konkretnych danych z gospodarstw o różnym typie produkcyjnym i wielkości ekonomicznej. Przeprowadzono kalkulację przy stosowaniu zasad ogólnych i przy ryczałtowym

sposobie zwrotu podatku poniesionego przez rolnika w związku z zakupami środków i usług do produkcji rolnej.

### 3. Materiał i metody

W pracy dokonano porównania przepływów pieniężnych wynikających z różnego systemu rozliczenia podatku VAT w gospodarstwach rolnych reprezentujących odmienne typy produkcyjne (kierunki) i rozmiary produkcji mierzone wielkością ekonomiczną. Materiał badawczy pochodził z prowadzonej przez IERiGŻ-PIB ewidencji w ramach systemu FADN. Do badań wybrano o gospodarstwa o typie produkcyjnym: zboża, rośliny strączkowe i oleiste (ukierunkowane na produkcję roślinną; typ nr 15 w systemie TF14) oraz bydło mleczne (ukierunkowane na produkcję zwierzęcą — produkcję mleka; typ 45 w systemie TF14)<sup>1</sup>. W obrębie każdego typu analizowano dwie klasy wielkości: małe oraz średnio-duże. Klasy wielkości gospodarstw ustala się na podstawie wielkości ekonomicznej wyrażonej w *standardowej produkcji* (SO)<sup>2</sup>. W badaniach uwzględniono dwie klasy wielkości: małe ( $8000 \leq \text{euro SO} < 25\,000$ ) i średnio-duże ( $50\,000 \leq \text{euro SO} < 100\,000$ ). W tabelach zastosowano wyłącznie nazewnictwo grup bez przypisanej im wielkości ekonomicznej. W klasyfikacji FADN gospodarstw, dokonywanej według wielkości ekonomicznej w układzie ES6, występuje sześć klas (badane klasy to nr 2 i 4) Analizie poddano dane opisujące sprzedaż oraz zakupy tych gospodarstw oraz ustalono wielkości podatku VAT przy użyciu stawek stosownie do analizowanego systemu.

### 4. Wyniki badań

W tabeli 3 przedstawiono wielkości sprzedaży i zakupów wyrażone w wartości netto w gospodarstwach według badanych typów produkcyjnych i klas wielkości.

Tabela 3. Wartości netto sprzedaży i zakupów w gospodarstwach według typu produkcyjnego i klasy wielkości ekonomicznej (w zł)

| Wyszczególnienie   | Typ produkcyjny TF14        |              |               |              |
|--------------------|-----------------------------|--------------|---------------|--------------|
|                    | Zboża, oleiste , strączkowe |              | Bydło mleczne |              |
|                    | Wielkość ekonomiczna        |              |               |              |
|                    | małe                        | średnio-duże | małe          | średnio-duże |
| Sprzedaż:          |                             |              |               |              |
| Produkcja roślinna | 71 102                      | 351 753      | 3 778         | 15 593       |
| Mleko + jaja       | 249                         | 940          | 38 035        | 242 869      |
| Żywiec             | 1 662                       | 10 036       | 13 756        | 49 148       |

<sup>1</sup> O zaliczeniu gospodarstwa do danego typu decyduje struktura produkcji.

<sup>2</sup> *Standardowa produkcja* (SO) to parametr stosowany w klasyfikacji gospodarstw rolnych według standardów unijnych, definiowany jako średnia z 5 lat wartość produkcji określonej działalności roślinnej lub zwierzęcej uzyskiwana z 1 ha lub od 1 zwierzęcia w ciągu 1 roku, w przeciętnych dla danego regionu warunkach. SO służy do określenia m.in. wielkości ekonomicznej gospodarstwa rolnego wyrażonej w euro.

| Wyszczególnienie                                    | Typ produkcyjny TF14        |              |               |              |
|-----------------------------------------------------|-----------------------------|--------------|---------------|--------------|
|                                                     | Zboża, oleiste , strączkowe |              | Bydło mleczne |              |
|                                                     | Wielkość ekonomiczna        |              |               |              |
|                                                     | małe                        | średnio-duże | małe          | średnio-duże |
| Zakupy:                                             |                             |              |               |              |
| Nasiona — zakup                                     | 4 302                       | 23 901       | 921           | 7 134        |
| Pasze — zakup                                       | 336                         | 2365         | 5 476         | 56 128       |
| Nawozy + środki ochrony roślin + pozostałe roślinne | 25 028                      | 134 584      | 6 829         | 35 810       |
| Usługi +pozostałe zwierzęce                         | 2 783                       | 7 119        | 4 555         | 20 979       |
| Energia z paliwami                                  | 8718                        | 35 335       | 6 113         | 24 538       |
| Części i materiały do remontów                      | 6 271                       | 19 549       | 5 405         | 18 870       |
| Inwestycje                                          | 10 549                      | 63 982       | 5 914         | 48 362       |

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 4 przedstawiono obliczenia dotyczące podatku VAT od różnych kategorii sprzedaży i zakupów w przypadku rozliczania podatku VAT przez rolnika na zasadach ogólnych. Ostatnie dwa wiersze tabeli zawierają ustalone różnice między VAT naliczonym i VAT należnym. Wartość ujemna oznacza VAT do zwrotu dla rolnika. Wyniki wskazują, że w działalności operacyjnej w każdym przypadku była nadwyżka VAT naliczonego. Uwzględnienie zakupów inwestycyjnych (środki trwałe) powodowało zwiększenie różnicy korzystnej dla rolnika na podatku VAT.

Tabela 4. Rozliczenie z podatku VAT według zasad ogólnych

| Wyszczególnienie                                                            | Stawka VAT (%) | Typ produkcyjny TF14       |              |               |              |
|-----------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------------------|--------------|---------------|--------------|
|                                                                             |                | Zboża, oleiste, strączkowe |              | Bydło mleczne |              |
|                                                                             |                | Wielkość ekonomiczna (zł)  |              |               |              |
|                                                                             |                | małe                       | średnio-duże | małe          | średnio-duże |
| Sprzedaż:                                                                   |                |                            |              |               |              |
| Produkcja roślinna                                                          | 5              | 3 555                      | 17 588       | 189           | 780          |
| Mleko + jaja                                                                | 5              | 12                         | 47           | 1 902         | 12 143       |
| Żywiec                                                                      | 8              | 133                        | 803          | 1 100         | 3 932        |
| Zakupy:                                                                     |                |                            |              |               |              |
| Nasiona — zakup                                                             | 5              | 215                        | 1 195        | 46            | 357          |
| Pasze — zakupu                                                              | 8              | 27                         | 189          | 438           | 4 490        |
| Nawozy + środki ochrony roślin + pozostałe materiały do produkcji roślinnej | 8              | 2 002                      | 10 767       | 546           | 2 865        |
| Energia z paliwami                                                          | 23             | 2 005                      | 8 127        | 1 406         | 5 644        |

| Wyszczególnienie                                                              | Stawka VAT (%) | Typ produkcyjny TF14       |              |               |              |
|-------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------------------|--------------|---------------|--------------|
|                                                                               |                | Zboża, oleiste, strączkowe |              | Bydło mleczne |              |
|                                                                               |                | Wielkość ekonomiczna (zł)  |              |               |              |
|                                                                               |                | małe                       | średnio-duże | małe          | średnio-duże |
| Usługi + pozostałe do produkcji zwierzęcej                                    | 8              | 223                        | 570          | 364           | 1 678        |
| Części i materiały do remontów                                                | 23             | 7 107                      | 23 063       | 5 289         | 18 299       |
| Inwestycje                                                                    | 23             | 2 426                      | 14 716       | 1 360         | 11 123       |
| Saldo: VAT naliczony — VAT należny z działalności operacyjnej                 |                | -2 214                     | -6 906       | -853          | -2 519       |
| Saldo: VAT naliczony — VAT należny z działalności operacyjnej i inwestycyjnej |                | -4 640                     | -21 622      | -2 213        | -13 642      |

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Analiza przepływów pieniężnych z tytułu podatku VAT w związku pozostawaniem gospodarstw w systemie zryczałtowanym zryczałtowanych

| Wyszczególnienie                                                                                         | Stawka VAT(%) | Typ produkcyjny TF14       |              |               |              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------------------|--------------|---------------|--------------|
|                                                                                                          |               | Zboża, oleiste, strączkowe |              | Bydło mleczne |              |
|                                                                                                          |               | Wielkość ekonomiczna (zł)  |              |               |              |
|                                                                                                          |               | małe                       | średnio-duże | małe          | średnio-duże |
| Sprzedaż:                                                                                                |               |                            |              |               |              |
| Produkcja roślinna: mleko + jaja + żywiec                                                                | 7             | 5 111                      | 25 391       | 3 890         | 21 533       |
| Zakupy:                                                                                                  |               |                            |              |               |              |
| Nasiona — zakup                                                                                          | 5             | 215                        | 1 195        | 46            | 357          |
| Pasze — zakupu                                                                                           | 8             | 27                         | 189          | 438           | 4 490        |
| Nawozy + środki ochrony roślin + pozostałe roślinne                                                      | 8             | 2 002                      | 10 767       | 546           | 2 865        |
| Energia z paliwami                                                                                       | 23            | 2 005                      | 8 127        | 1 406         | 5 644        |
| Usługi + pozostałe do produkcji zwierzęcej                                                               | 8             | 223                        | 570          | 364           | 1 678        |
| Części i materiały do remontów                                                                           | 23            | 7 107                      | 23 063       | 5 289         | 18 299       |
| Inwestycje                                                                                               | 23            | 2 426                      | 14 716       | 1 360         | 11 123       |
| VAT zapłacony przy zakupach — zryczałtowany zwrot przy sprzedaży (działalność operacyjna)                |               | 803                        | -47          | 154           | -2 159       |
| VAT zapłacony przy zakupach — zryczałtowany zwrot przy sprzedaży (działalność operacyjna + inwestycyjna) |               | 5 444                      | 21 575       | 2 367         | 11 484       |

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 5 przedstawiono rozliczenie podatku VAT według systemu zryczałtowanego. Doliczany do faktur sprzedaży 7% podatek VAT ma zapewnić zwrot VAT zapłaconego przy zakupie środków do produkcji rolnej. Dwa ostatnie wiersze tabeli zawierają podsumowanie: różnicę pomiędzy podatkiem zapłaconym a otrzymanym przy sprzedaży na poziomie działalności operacyjnej i z uwzględnieniem wydatków na zakup środków trwałych (zakupy inwestycyjne). W przypadku gospodarstw o dużej sile ekonomicznej VAT zwrócony w działalności operacyjnej jest większy niż zapłacony. Uwzględnienie VAT zapłaconego przy wydatkach inwestycyjnych jednak zdecydowanie wskazuje na niekorzystne dla rolnika przepływy pieniężne z tytułu tego podatku.

Tabela 6. Przepływy pieniężne z tytułu podatku VAT i ich różnice w działalności operacyjnej oraz operacyjnej i inwestycyjnej dla obu systemów jego rozliczania (w zł)

| Rodzaj przepływów pieniężnych                                          | Wyszczególnienie                               | Typ produkcyjny TF14       |              |               |              |
|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|----------------------------|--------------|---------------|--------------|
|                                                                        |                                                | Zboża, oleiste, strączkowe |              | Bydło mleczne |              |
|                                                                        |                                                | Wielkość ekonomiczna       |              |               |              |
|                                                                        |                                                | małe                       | średnio-duże | małe          | średnio-duże |
| Przepływy pieniężne z tyt. VAT — działalność operacyjna                | Zasady ogólne                                  | 2 214                      | 6 906        | 853           | 2 519        |
|                                                                        | Ryczałt                                        | -803                       | 47           | -154          | 2 159        |
|                                                                        | Różnica pomiędzy zasadami ogólnymi a ryczałtem | 3 017                      | 6 859        | 1 007         | 360          |
| Przepływy pieniężne z tyt. VAT — działalność operacyjna + inwestycyjna | Zasady ogólne                                  | 4 640                      | 21 622       | 2 213         | 13 642       |
|                                                                        | Ryczałt                                        | -5 444                     | -21 575      | -2 367        | -11 484      |
|                                                                        | Różnica pomiędzy zasadami ogólnymi a ryczałtem | 10 084                     | 43 198       | 4 580         | 25 126       |

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 6 przedstawiono przepływy pieniężne z tytułu podatku VAT z uwzględnieniem systemów jego rozliczania dla różnych rodzajów działalności i wielkości gospodarstw. W gospodarstwach ukierunkowanych na produkcję bydła mlecznego różnice na korzyść systemu ogólnego są na poziomie 1000 zł i poniżej, co zapewne w skali roku nie pokrywa kosztów transakcyjnych pozyskania zwrotu tego podatku. Dopiero uwzględnienie wydatków inwestycyjnych na średnim poziomie dla badanych grup gospodarstw czyniło przejście na zasady ogólne działaniem opłacalnym.

## 5. Podsumowanie

Przedstawiona w pracy dyskusja na temat zasad opodatkowania rolnictwa podatkiem od towarów i usług wskazuje na to, że zarówno z punktu widzenia ministerstw, jak i organizacji działających na rzecz rolnictwa, uzgodnienie i dopracowanie szczegółów

w tym zakresie nie jest sprawą prostą. Dowodem na to jest wiele zmian, które od 1993 roku w przepisach i praktyce związanej z VAT-em w rolnictwie były wprowadzone. Wiąże się to po części z innymi funkcjami tego podatku w rolnictwie niż w innych działach gospodarki. Cel fiskalny ma małe znaczenie, bardziej eksponowanym natomiast zadaniem, szczególnie po wprowadzeniu podatku VAT na terenie Polski, było wsparcie rolnictwa i zminimalizowanie kosztów podatkowych związanych ze zużyciem w produkcji rolniczej towarów i usług opodatkowanych preferencyjnymi, ale również i podstawową stawką tego podatku. Pod uwagę brano również rozmiar gospodarstw, ich obroty i problemy z prowadzeniem ewidencji w związku rozliczaniem się z urzędami skarbowymi. Wprowadzano więc różne stawki podatku na produkty pochodzenia rolniczego oraz systemy rozliczania się z niego. Umożliwiono rolnikom rozliczanie się na zasadach ogólnych oraz korzystanie z systemu zryczałtowanego.

Ten ostatni sposób ciężar ewidencji przerzuca głównie na firmy skupujące z gospodarstw produkty i zwierzęta, które do ceny netto w fakturze RR zobowiązane są doliczyć 7% podatku VAT, co ma zrekompensować rolnikowi poniesione koszty z tytułu tego podatku przy zakupach środków do produkcji rolnej (dla skupującego jest VAT-em naliczonym). Zmiany w kształtowaniu innych stawek podatku VAT oraz w relacjach cen produktów rolnych i czynników produkcji oraz strukturze zakupów w poszczególnych gospodarstwach sprawia, że to założenie nie zawsze się sprawdza. Stąd możliwość dla rolników przechodzenia na zasady ogólne, co wiąże się z prowadzeniem stosownej ewidencji i rozliczeniami fiskalnymi. Istnieją też problemy w zakresie powrotu do systemu zryczałtowanego, co dokładniej opisano w niniejszej pracy. Migracja gospodarstw w obrębie obu systemów powinna być więc poprzedzona wnikliwą analizą. W pracy przedstawiono kalkulacje strat i korzyści finansowych z tytułu wyboru odpowiedniego sposobu opodatkowania dla przeciętnych gospodarstw według danych FADN zajmujących się produkcją roślinną i chowem bydła o małej i średnio-dużej wielkości ekonomicznej. Uzyskane wyniki wskazują na opłacalność wyboru zasad ogólnych we wszystkich analizowanych grupach gospodarstw przy zakupach środków trwałych. Z punktu widzenia tylko i wyłącznie poziomu działalności operacyjnej wybór ten ma uzasadnienie finansowe jedynie w przypadku badanych gospodarstw roślinnych (zboża, rośliny strączkowe i oleiste).

## Bibliografia

- Brodzińska, K. (2015). Podatek VAT w rolnictwie a proces modernizacji gospodarstw rolnych — studium przypadku. *Roczniki Naukowe SERiA*, XVII(3).
- Dziemianowicz, R.I. (2006). Podatek od wartości dodanej a rynek rolny. *Roczniki Naukowe SERiA*, VIII, 2.
- Filipiak, T. (2007). Podatek VAT w gospodarstwach rolnych. *Roczniki Naukowe SERiA*, IX(1).
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2006). *Podatki i prawo podatkowe*. (Wydanie 3). Warszawa: Wyd. Prawnicze Lexis Nexis.
- Gruziel, K. (2009). Skutki zmian w rozliczaniu podatku VAT w gospodarstwach indywidualnych. *Roczniki Naukowe SERiA*, XI(1), 130–135.
- Jaki limit do zwolnienia z VAT w 2017 i 2018 r. (2017). Pobrane z: <https://buchcom.pl/aktualnosci/1080-jaki-limit-do-zwolnienia-z-vat-w-2017-i-2018-r.html>.

- Kondraszuk, T. (2018). Wybrane problemy rozliczania VAT w rolnictwie. *Roczniki Naukowe SERiA*, 18(2).
- Kotlińska, J., Peek, B. (2017). Luka podatkowa w podatku od towarów i usług w Polsce. *Roczniki Ekonomii i Zarządzania*, 9(45, 4).
- Nachtman, G., Cholewa, I. (2016). VAT w funkcjonowaniu gospodarstw rolnych w latach 2010–2013. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnictwa*, 2(347).
- Sadowski, A., Baer-Nawrocka, A. (2011). Ekonomiczne przesłanki sposobu rozliczania podatku VAT w gospodarstwach rolnych w świetle zmian przepisów w 2011 roku. *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, 92.
- Schneider, K. (2017). *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*. Warszawa: PWE.
- Turowska, W. (2010). Ewidencja, rozliczenie i skutki rozrachunków przedsiębiorstw rolniczych z tytułu podatku VAT. *Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, 82.
- Węgrzyn, A. (2007). Metodyka ewidencji i rozliczania VAT w rolnictwie. *Roczniki Naukowe SERiA*, IX(1).

### Effects of applying various solutions in the field of VAT settlement in agriculture

#### Abstract

The main objective of the work is to compare the taxation of farms with VAT according to general rules and a flat-rate system on the example of specific data on purchases and sales from the FADN system for farms of various production types and economic size. The detailed analysis covered plant farms and dealing with dairy cattle breeding. The obtained results point to the unprofitability of the flat rate system in farms investing in fixed assets. From the operational point of view, this method is financially beneficial for farms dealing with dairy cattle farming.

**Keywords:** VAT in agriculture, flat-rate farmer, general principles of VAT, the VAT balance, type of production, economic size.

