



Elżbieta Hajduga

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Ekonomii, Zarządzania i Turystyki
Katedra Finansów i Rachunkowości
elzbieta.hajduga@ue.wroc.pl

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG W ROLNICTWIE ORAZ ZWIĄZANE Z NIM OBOWIĄZKI PROWADZENIA EWIDENCJI

Streszczenie: VAT został wprowadzony w Polsce w 1993 r., ale Polscy rolnicy dopiero w roku 2000 rolnicy uzyskali możliwość rozliczania się z podatku od towarów i usług w systemie zryczałtowanego zwrotu tego podatku lub na zasadach ogólnych. Celem artykułu jest ukazanie istoty podatku od towarów i usług w rolnictwie, identyfikacja najważniejszych czynników określających zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług w rolnictwie oraz określenie obowiązków w zakresie ewidencji zdarzeń na potrzeby podatku od towarów i usług. Metodami badawczymi były: metoda analizy i krytyki literatury przedmiotu i aktów prawnych oraz metody formalne.

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, działalność rolnicza, obowiązki ewidencyjne.

Wprowadzenie

Opodatkowanie rolnictwa wciąż budzi ogromne kontrowersje, szczególnie w zakresie opodatkowania dochodów rolniczych [szerzej: Hajduga, 2014, s.165-175], trochę w mniejszym stopniu w zakresie podatku od towarów i usług. Trzeba jednak pamiętać, że wspólnym celem państw członkowskich Unii Europejskiej jest skonstruowanie takiego systemu podatkowego w sektorze rolnictwa, który będzie wspierał działania w ramach wspólnej polityki rolnej na rzecz zwiększenia konkurencyjności rolnictwa, zrównoważenia gospodarowania zasobami naturalnymi i działania na rzecz klimatu oraz zrównoważonego rozwoju terytorialnego obszarów wiejskich.

W chwili wejścia Polski do Unii Europejskiej w zakresie ujednolicenia podatku od towarów i usług obowiązywała szósta dyrektywa 77/378/EWG z 17 maja 1977 r., która określała m.in. stawki podatku od towarów i usług na produkty rolne. Do końca 2010 r. polskie rolnictwo korzystało z obniżonej 3% stawki, natomiast od stycznia 2011 r. obowiązujące stawki w rolnictwie to 5% i 8%, oraz stawka podstawowa 23% (obejmująca maszyny rolnicze, ciągniki, urządzenia do produkcji rolnej, paliwo rolnicze, energia) [Szelągowska, 2014, s. 125]. Zgodnie z unijnym prawodawstwem, na którym oparta jest ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, zwrot zryczałtowany ma zapewnić pełne pokrycie podatku naliczonego w gospodarstwach objętych ryczałtem (czyli korzystających ze zwolnienia z VAT, a więc nie dotyczy to podmiotów rozliczających się na zasadach ogólnych) [Ginter, 2011, s. 43].

Celem artykułu jest ukazanie istoty podatku od towarów i usług w rolnictwie, identyfikacja najważniejszych czynników określających zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług w rolnictwie oraz określenie obowiązków w zakresie ewidencji zdarzeń na potrzeby podatku od towarów i usług.

Podstawowymi metodami badawczymi, wykorzystanymi przez autorkę były: metoda analizy i krytyki literatury przedmiotu i aktów prawnych oraz metody formalne, w tym metoda opisu graficznego i tabelarycznego.

1. Pojęcia „działalności rolniczej” oraz „gospodarstwa rolnego” według przepisów prawa (w zakresie podatku od towarów i usług)

Ustawa o podatku od towarów i usług w art. 2, ust.15 [Ustawa o podatku od towarów i usług] definiuje pojęcie „działalności rolniczej”, przez którą rozumie się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, grunтовую, szklarniową i pod folią, produkcję roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczą, chów, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowlę ryb, a także innych organizmów żyjących w wodzie oraz uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzywni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę oraz chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowlę dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowlę innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym, a także sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych oraz bambusa, a także świadczenie usług rolniczych.

Podatek od towarów i usług został wprowadzony w Polsce w 1993 r. [Ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym], gdzie pojawiła się definicja działalności rolniczej, mimo że aż do września 2000 r. [Ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym] rolnictwo nie było objęte podatkiem od towarów i usług. Początkowo ominięcie działalności rolniczej wydawało się korzystne dla samych rolników. Nie wymagało to od nich żadnych dodatkowych nakładów i obowiązków w zakresie prowadzenia jakiegokolwiek ewidencji na potrzeby podatkowe. Jednakże było to tylko pozorne, ponieważ szybko okazało się, że rolnicy zostali potraktowani jako konsumenci, którym nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu [Pawłowska-Tyszko (red.), 2012, s. 165].

Poza definicją „działalności rolniczej” ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym definiuje, a w zasadzie odnosi się do pojęcia „gospodarstwa rolnego”. I tak w art. 2, ust. 16 można odczytać, że gospodarstwo rolne określa się w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym. Zatem na podstawie ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1¹, 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.

Ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym definiuje również pojęcia:

- 1) „rolnika ryczałtowego” – rozumie się przez to rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych, pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3², z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych³,
- 2) „produktów rolnych”⁴ – rozumie się przez to towary wymienione w załączniku nr 2⁵ do ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowe-

¹ 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.

² Zwalnia się od podatku dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego.

³ Art. 2, ust. 19.

⁴ Art. 2, ust. 20.

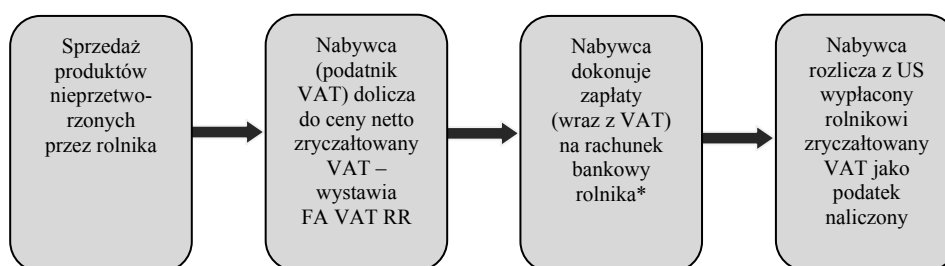
⁵ Załącznik 2 zawiera 34 pozycje grup towarowych, na które przysługuje zryczałtowany zwrot podatku od towarów i usług. Są to wszelkiego rodzaju rośliny, nasiona, cebulki, bulwy, zwierzęta i produkty pochodzenia zwierzęcego z wieloma wyłączeniami.

go z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim,

- 3) „usług rolniczych”⁶ – rozumie się przez to usługi wymienione w załączniku nr 2⁷ do ustawy.

2. System zryczałtowanego zwrotu podatku od towarów i usług w rolnictwie

Uproszczony system rozliczania podatku od towarów i usług przysługuje rolnikowi określone w ustawie o podatku od towarów i usług jako „rolnik zryczałtowany”. System ten pozwala rozliczyć podatek od towarów i usług bez konieczności złożenia zgłoszenia rejestracyjnego do urzędu skarbowego, składania deklaracji VAT oraz zwalania z obowiązku wystawiania faktur sprzedaży czy prowadzenia ewidencji sprzedaży. Istotą tego systemu jest to, że kwota zryczałtu (stawka zryczałtowanego podatku od towarów i usług w rolnictwie to obecnie 7%) jest wypłacana rolnikowi bezpośrednio przez nabywcę produktów rolnych (będącym czynnym podatnikiem VAT), który z kolei rozlicza z urzędem skarbowym wypłacony rolnikowi zryczałtowany podatek od towarów i usług jako podatek naliczony (rys. 1).



* Zgodnie z art. 116, ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym zapłata gotówką za fakturę VAT RR pozbawia możliwości zwiększenia VAT naliczonego o kwotę zryczałtowanego zwrotu.

Rys. 1. Zryczałtowany system rozliczania podatku od towarów i usług w rolnictwie

Źródło: Na podstawie: Pawłowska-Tyszko (red.) [2012, s. 167].

⁶ Art. 2, ust. 21.

⁷ Załącznik 2 zawiera cztery grupy usług, na które przysługuje zryczałtowany zwrot podatku od towarów i usług. Są to usługi związane z rolnictwem, chowem i hodowlą zwierząt (z wyłączeniami), wynajmem i dzierżawą maszyn oraz urządzeń rolniczych (bez obsługi).

Jedynym obowiązkiem rolnika ryczałtowego w zakresie podatku od towarów i usług jest przechowywanie otrzymanych oryginałów faktur VAT RR przez okres 5 lat.

Faktura VAT RR dokumentuje nabycie produktów rolnych od rolnika ryczałtowego i powinna zawierać co najmniej [Ustawa o podatku od towarów i usług, art. 116, ust. 2 i 3]:

- imię i nazwisko lub nazwę (albo nazwę skróconą) dostawcy i nabywcy oraz ich adresy,
- numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy i nabywcy,
- numer dowodu osobistego dostawcy lub innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość, datę wydania tego dokumentu i nazwę organu, który wydał dokument, jeżeli rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych jest osobą fizyczną,
- datę dokonania nabycia oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury,
- nazwy nabytych produktów rolnych,
- jednostkę miary i ilość nabytych produktów rolnych oraz oznaczenie (opis) klasy lub jakości tych produktów,
- cenę jednostkową nabytego produktu rolnego bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku,
- wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku,
- stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku,
- kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku od wartości nabytych produktów rolnych,
- wartość nabytych produktów rolnych wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku,
- kwotę należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku, wyrażoną cyfrowo i słownie,
- czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury lub podpisy oraz imiona i nazwiska tych osób.

Każda faktura zawierać powinna również oświadczenie: „Oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług”⁸.

Rolnikiem ryczałtowym może być każdy rolnik dokonujący sprzedaży produktów rolnych z własnej działalności rolniczej, jednak pod warunkiem, że

⁸ W przypadku stałej współpracy (umów kontraktacji lub umów podobnych) oświadczenie może być złożone tylko raz w okresie obowiązywania umowy – wówczas nie ma konieczności dodatkowo umieszczać go na fakturze. Oświadczenie to sporządza się jako osobny dokument.

przepisy ustawy o rachunkowości nie obligują go do prowadzenia ksiąg rachunkowych⁹. W takiej sytuacji rolnik rozlicza się z podatku od towarów i usług na zasadach ogólnych.

3. Podatek od towarów i usług na zasadach ogólnych w rolnictwie

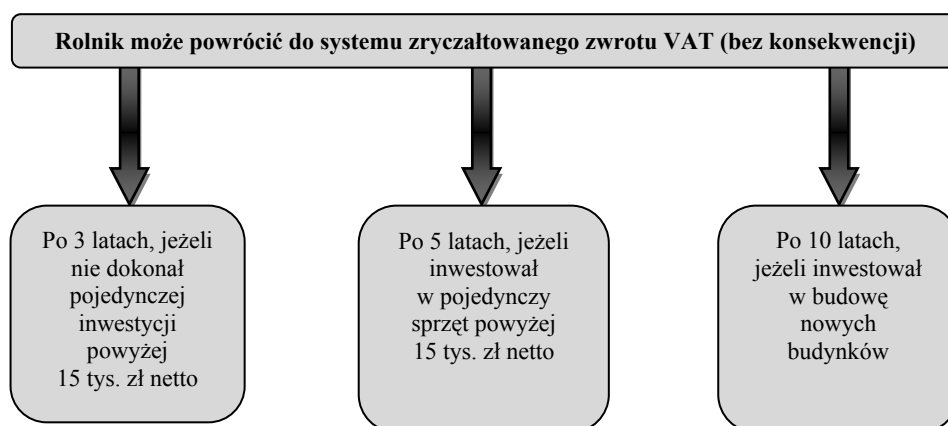
Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług podatnikami VAT są osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, a także osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. Każdy rolnik ma prawo wyboru w zakresie skorzystania z systemu zryczałtowanego bądź z systemu na zasadach ogólnych. Rolnik rozliczający się na zasadach ogólnych (czyli tak, jak każdy inny podatnik VAT), sprzedając swoje produkty rolne, nalicza podatek od towarów i usług, który następnie ma prawo odliczyć od podatku należnego. Rolnik ryczałtowy natomiast ma prawo do rozliczania się z podatku od towarów i usług na zasadach ogólnych po spełnieniu warunków:

- wartość sprzedaży produktów rolnych w poprzednim roku podatkowym przekroczyła kwotę 20 tys. zł,
- przez okres co najmniej 3 miesięcy przed planowanym terminem przejścia na zasady ogólne rolnik powinien prowadzić dzienną ewidencję sprzedaży.

Rolnik ryczałtowy, który przeszedł na zasady ogólne, ma możliwość powrotu do systemu zryczałtowanego VAT, ale dopiero po upływie 3 lat od daty przejścia na system rozliczania na zasadach ogólnych. To oczywiście założenie ogólne. Należy tutaj wskazać na dwie sytuacje, w których ten czas pozostania w systemie ogólnym z 3 lat wydłużyć się może nawet do lat 5. Pierwszy przypadek dotyczy rolnika inwestującego w sprzęt. Taki rolnik może bez konsekwencji powrócić na system zryczałtowanego zwrotu VAT po upływie trzech lat od momentu zakupu ostatniego sprzętu, ale pod warunkiem, że jego wartość netto nie przekroczyła 15 tys. zł. Co jest istotne liczy się tutaj wartość netto pojedynczego sprzętu, czyli jeśli rolnik nabył jednorazowo kilka sprzętów i w sumie wartość nabycia przekroczyła 15 tys. zł, to i tak bierze się pod uwagę wartość pojedynczego sprzętu. Jednak w sytuacji, gdy jednostkowa wartość sprzętu (np. opryskiwacza, przyczepy, ciągnika) przekroczy kwotę 15 tys. zł (netto), wów-

⁹ Obowiązek ewidencyjno-podatkowy spoczywa jedynie na tych gospodarstwach rolnych, które posiadają osobowość prawną lub przychody z tejże działalności są równe bądź wyższe niż limit określony w ustawie o rachunkowości, tj. 2 mln euro [Ustawa o rachunkowości]. Obowiązek ewidencji zdarzeń gospodarczych spoczywa także na gospodarstwach prowadzących produkcję zaliczaną do działów specjalnych, które zadeklarowały inną formę niż podatek od dochodów, ustalony na podstawie norm szacunkowych.

czas rolnik musi rozliczać się na zasadach ogólnych przez okres 5 lat. Sytuacja ulega też zmianie w przypadku inwestycji rolnika w budowę nowych budynków. Wówczas okres ten wydłuża się do 10 lat. Rolnik może oczywiście wrócić do ryczału przed upływem 10 lat (ale po upływie 3 lat). W takiej sytuacji jest zobligowany do zwrotu 2/5 podatku od towarów i usług, który wcześniej odzyskał. Roczna korekta dotyczy 1/5 zwróconego VAT. W przypadku nieruchomości jest to 1/10 kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu [Ustawa o podatku od towarów i usług, art. 91, ust. 2]. Jako podsumowanie zaprezentowano na rys. 2 warunki powrotu rolnika do systemu zryczałtowanego zwrotu VAT.



Rys. 2. Warunki powrotu rolnika z systemu ogólnego na system zryczałtowanego zwrotu podatku VAT

4. Obowiązki ewidencyjne czynnego podatnika VAT w rolnictwie

Rolnik ryczałtowy rezygnujący ze zwolnienia musi dokonać zgłoszenia rejestracyjnego na potrzeby podatku od towarów i usług we właściwym urzędzie skarbowym. Po dokonaniu takiego zgłoszenia staje się czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, dokonuje więc rozliczenia podatku na zasadach ogólnych, czyli dokładnie w taki sam sposób jak inni przedsiębiorcy. Do głównych obowiązków czynnego podatnika VAT należy [Zabielska, 2011, s. 65]:

- opodatkowanie sprzedaży towarów i usług według obowiązujących stawek,
- dokumentowanie sprzedaży towarów i usług fakturami VAT, a przy nabywaniu produktów rolnych od rolników ryczałtowych fakturami VAT RR,
- prowadzenie ewidencji sprzedaży i zakupów,
- rozliczanie podatku zgodnie ze składanymi deklaracjami dla podatku VAT – w okresach miesięcznych (VAT 7) lub kwartalnych (VAT 7K),

- terminowe wpłacanie podatku do urzędu skarbowego,
- przechowywanie dokumentów sprzedaży i zakupów przez 5 lat.

Ewidencja dla celów podatku od towarów i usług powinna zawierać takie dane, które pozwolą określić przedmiot oraz podstawę opodatkowania, wartość podatku naliczonego i należnego, a także kwoty podatku podlegające wpłacie do urzędu skarbowego czy zwrotowi z urzędu.

Dla wielu rolników powyższe obowiązki ewidencyjne są sporą barierą (raczej natury psychologicznej). Obawiają się oni zawłości przepisów prawa oraz ewentualnych trudności z prowadzeniem ewidencji na potrzeby podatku od towarów i usług. Trzeba jednak pamiętać, że po pierwsze z roku na rok zwiększa się świadomość „podatkowa” rolników [por. Zabielska, 2011, s. 69-72], a dodatkowo przemawiają za tym jeszcze potencjalne korzyści finansowe [por. Turowska, 2010, s. 231-232]. Zasadniczo podatek od towarów i usług traktowany jest jako obciążenie dla podmiotów gospodarujących, mimo że jedną z cech podatku od towarów i usług jest tzw. neutralność, czyli fakt, że podatnik nie powinien ponosić ekonomicznego ciężaru tego podatku (jego ciężar ostatecznie ponosi konsument). Jednak w przypadku sprzedaży towarów i/lub usług objętych stawkami preferencyjnymi mamy do czynienia z sytuacją bardzo korzystną. Dzieje się tak w zakresie sprzedaży produktów rolnych, które opodatkowane są stawką preferencyjną, przy stosowaniu której rolnik będzie miał zawsze nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym, co oznacza zwrot podatku z urzędu skarbowego.

Podsumowanie

Zaletą skorzystania z systemu zryczałtowanego zwrotu VAT jest brak jakiegokolwiek ewidencji prowadzonej przez samego rolnika oraz możliwość otrzymania zwrotu podatku. Jednak jest tutaj postawiony warunek – nabywca musi być czynnym podatnikiem VAT oraz zapłata musi nastąpić przelewem bankowym. Wadą natomiast jest brak możliwości dokonywania odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego przy zakupach towarów i usług, służących do celów prowadzenia działalności rolniczej. Formuła ta może być korzystna w sytuacji, gdy rolnik nie planuje żadnych inwestycji. Wybór formy opodatkowania VAT (zasady zryczałtowane lub zasady ogólne) powinien wynikać z pewnych przemysłów i analiz. Ważne są tutaj m.in. rodzaj, rozmiar i zakres prowadzonej działalności rolniczej, wartość przychodów oraz kosztów z tejże działalności, przewidywane nakłady inwestycyjne w gospodarstwie rolnym. Zatem system zryczałtowany będzie korzystny w przypadku gospodarstw rolnych o dość intensywnej produkcji, sprzedających swoje produkty odbiorcom detalicznym, innym

rolnikom ryczałtowym oraz niewielkiej grupie innych, dużych podmiotów. Co już wcześniej zostało wspomniane – rolnik korzystający z tego systemu nie zamierza dokonywać nakładów inwestycyjnych. Również istotne jest, aby minimalizować koszty własnej działalności, np. poprzez przerzucanie transportu produktów rolnych na rzecz ich odbiorców.

Opodatkowanie na zasadach ogólnych będzie przede wszystkim korzystne w przypadku tych gospodarstw, które przewidują duże nakłady inwestycyjne w zakresie działalności rolniczej – to najważniejszy argument. Pozostałe to np. rozszerzanie prowadzonej działalności, głównymi klientami są czynni podatnicy VAT, czy wysokie koszty związane np. ze sprzedażą produktów rolnych (koszt opakowań, koszty transportu). Symulację w zakresie ewentualnego przejścia na zasady ogólne VAT przedstawiają tab. 1 i 2.

Tabela 1. Kalkulator VAT dla rolników (bez inwestycji) – symulacja w skali roku.

System ryczałtowanego zwrotu VAT		Zakup	VAT na zasadach ogólnych	
Wartość brutto	VAT naliczony (niepodlegający odliczeniom)		Wartość brutto	VAT naliczony (podlegający odliczeniom od VAT należnego)
0 zł	0 zł	Inwestycje (23%)	0 zł	0 zł
30 000 zł	5 610 zł	Paliwo, części zamienne (23%)	30 000 zł	5 610 zł
10 000 zł	740 zł	Nawozy, opryski (8%)	10 000 zł	740 zł
25 000 zł	1 850 zł	Pasze, usługi weterynaryjne (8%)	25 000 zł	1 850 zł
8 000 zł	380,80 zł	Materiał siewny (5%)	8 000 zł	380,80 zł
Wartość brutto	VAT ryczałtowy 7%	Sprzedaż	Wartość brutto	VAT należny
300 000 zł	19 620 zł	Mleko, zboża, pozostałe rośliny	300 000 zł	5% 14 019 zł
50 000 zł	3 270 zł	Bydło, żywiec	50 000 zł	8% 3 738,40 zł
Obliczenia: VAT ryczałt otrzymany przy sprzedaży: $19\,620 + 3\,270 = 22\,890$ zł VAT należny otrzymany przy sprzedaży: $14\,019 + 3\,738,40 = 17\,757,40$ zł Przy ryczałcie rolnik otrzymuje o 5 132,60 zł więcej niż w przypadku bycia czynnym podatnikiem VAT. VAT wliczony w cenę zakupu: $5\,610 + 740 + 1\,850 + 380,80 = 8\,580,80$ zł Rolnik jako czynny podatnik VAT: musi zapłacić do urzędu skarbowego różnicę między VAT należnym a naliczonym $(17\,757,40 - 8\,580,80) = 9\,176,60$ zł				

W przypadku braku inwestycji przy powyższych założeniach (gospodarstwo średnie o powierzchni ok. 30 ha) rolnik ryczałtowany, stając się czynnym podatnikiem VAT, straciłby w ciągu roku kwotę 14 309,20 zł (5 132,60 + 9 176,60). Natomiast jeśli przy tych samych założeniach rolnik zdecydowałby się na pewne inwestycje w kwocie 150 tys. zł (np. zakup ciągnika) to sytuacja zdecydowanie by się zmieniła (tab. 2). Minimalna wartość inwestycji, która pozwala na osiągnięcie korzyści z tytułu przejścia na VAT to 80 tys. zł (dla powyższych założeń).

Tabela 2. Kalkulator VAT dla rolników (z inwestycjami) – symulacja w skali roku.

System zryczałtowanego zwrotu VAT		Zakup	VAT na zasadach ogólnych	
Wartość brutto	VAT naliczony (niepodlegający odliczeniom)		Wartość brutto	VAT naliczony (podlegający odliczeniom od VAT należnego)
150 000 zł	28 050 zł	Inwestycje (23%)	150 000 zł	28 050 zł
30 000zł	5 610 zł	Paliwo, części zamienne (23%)	30 000zł	5 610 zł
10 000zł	740 zł	Nawozy, opryski (8%)	10 000zł	740 zł
25 000zł	1850 zł	Pasze, usługi weterynaryjne (8%)	25 000zł	1850 zł
8 000zł	380,80 zł	Materiał siewny (5%)	8 000 zł	380,80 zł
Wartość brutto	VAT zryczałtowany 7%	Sprzedaż	Wartość brutto	VAT należny
300 000 zł	19 620 zł	Mleko, zboża, pozostałe rośliny	300 000 zł	5% 14 019 zł
50 000zł	3 270 zł	Bydło, żywiec	50 000zł	8% 3 738,40 zł
Obliczenia: VAT ryczałt otrzymany przy sprzedaży: 19 620 + 3 270 = 22 890 zł VAT należny otrzymany przy sprzedaży: 14 019 + 3 738,40 = 17 757,40 zł Przy ryczałcie rolnik otrzymuje o 5 132,60 zł więcej niż w przypadku bycia czynnym podatnikiem VAT. VAT wliczony w cenę zakupu: 5 610 + 740 + 1 850 + 380,80 + 28 050 = 36 630,80 zł Rolnik jako czynny podatnik VAT: ma zwrot z urzędu skarbowego w kwocie 18 873,40 zł (różnica między VAT należnym a naliczonym).				

W tej sytuacji rolnik, który zdecydowałby się na przejście na VAT na zasadach ogólnych zyskałby w skali roku kwotę 13 740,80 zł (18 873,40 – 5 132,60).

Rolnik może przyjąć jeszcze strategię związaną z tzw. rozwiązaniem hybrydowym. Rozwiązanie to polega na tym, że rolnik ryczałtowy, który ma zamiar dokonać jednorazowej, dużej inwestycji, może stać się czynnym podatnikiem VAT, a następnie znowu korzystać z systemu zryczałtowanego zwrotu VAT (zasady powrotu opisano powyżej).

Podsumowując, przejście rolnika z systemu zryczałtowanego zwrotu podatku od towarów i usług na zasady ogólne, powinno być poprzedzone dokładnymi analizami na podstawie informacji o wielkości gospodarstwa rolnego, rodzaju (rodzajów) prowadzonej przez to gospodarstwo działalności (uprawa roślin, hodowla bydła itp.), struktury zakupów i sprzedaży.

Literatura

- Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej (Dz.U. L. 145 z 13 czerwca 1977 r. z późn. zm.).
- Ginter A. (2011), *Korzyści finansowe z tytułu podatku VAT w wybranych gospodarstwach rolnych dokonujących inwestycji*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, nr 92, s. 41-50.
- Hajduga E. (2014), *Taxation of Agricultural Activities in Poland – Selected Aspects* [w:] J. Adamek, M. Swacha-Lech (eds.), *Finance and Accounting – Theory and Practice*, Research Papers of Wrocław University of Economics, No. 351, Publishing House of Wrocław University of Economics, Wrocław.
- Pawłowska-Tyszko J. (red.) (2012), *Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, nr 44.
- Szelągowska A. (2014), *Zmiany w opodatkowaniu polskiego rolnictwa po akcesji Polski do Unii Europejskiej*, Roczniki Naukowe Ekonomii Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich, t. 101, z. 2, Warszawa.
- Turowska W. (2010), *Ewidencja, rozliczanie i skutki rozrachunków przedsiębiorstw rolniczych z tytułu podatku VAT*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, nr 82, s. 229-238.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (Dz.U. 1984, nr 52, poz. 268 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. 1993 nr 11, poz. 50).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 o rachunkowości (Dz.U. 1994, nr 121 poz. 591 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 20 lipca 2000 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. 2000, nr 68, poz. 805).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).
- Zabielska D. (2011), *Uwarunkowania zasad funkcjonowania podatku VAT w gospodarstwach rolnych*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, nr 89, s. 61-74.

TAX ON GOODS AND SERVICES IN AGRICULTURE AND THE RELATED OBLIGATIONS OF KEEPING THE ACCOUNTS

Summary: Polish agriculture was not subject to tax on goods and services at the moments of its introduction. Initially such solution was thought to be beneficial for the farmers themselves. However, it soon turned out that as the final consumers they were charged with the discussed tax without the possibility of deducting the input tax from the output one. The legislator (in 2000) provided farmers with an opportunity to settle tax on goods and services either in the flat rate reimbursement system or by following the general principles. The purpose of this article is to define the essence of tax on goods and services in agriculture, to identify the most important factors defining the principles of taxation on goods and services in agriculture and to specify the obligations in terms of recording economic events for tax on goods and services purposes. The following basic research methods were the subject literature and legal acts' analysis and critical review, as well as formal.

Keywords: tax on goods and services, agricultural activities, reporting obligations.