

Arkadiusz Sadowski, Agnieszka Baer-Nawrocka

Katedra Ekonomii i Polityki Gospodarczej
Uniwersytet Przyrodniczy w Poznaniu

Ekonomiczne przesłanki sposobu rozliczania podatku VAT w gospodarstwach rolnych w świetle zmian przepisów w 2011 roku

Wstęp

Krajowy system podatkowy jest różny dla poszczególnych podmiotów, kryterium podziałowym może być rodzaj wykonywanej działalności, jej zakres, a także siedziba podatnika. Największe różnice w stosunku do pozostałych form działalności gospodarczej występują w przypadku podmiotów prowadzących gospodarstwa rolne. Działalność rolnicza nie jest bowiem objęta ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych lub prawnych. Podstawowym podatkiem płaconym przez gospodarstwa rolne jest podatek rolny, regulowany przepisami ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku [Dz.U. z 1984 r. Nr 52, poz. 268 z późn. zmianami]. Zaliczany jest on do grupy podatków lokalnych, zasilających budżet gminy. Z punktu widzenia podatnika najistotniejsze jest natomiast to, że jest to podatek majątkowy [Goraj i in. 2004, s. 198], stąd ze względu na sposób jego naliczania podatnik nie ma możliwości aktywnego wpływu na wysokość tego podatku. Jego konstrukcja ma wprawdzie pewne znamiona podatku dochodowego, gdyż w kalkulacji wykorzystano wielkość zryczałtowanego dochodu z hektara przeliczeniowego w poszczególnych okręgach podatkowych. Pomimo tego jednak ustawa nie przewiduje możliwości udokumentowania rzeczywistego poziomu dochodu, uzyskiwanego przez poszczególnych podatników, stąd wielkość podatku rolnego jest niezależna od wyników ekonomicznych uzyskiwanych przez podatników.

Odmierna sytuacja występuje w przypadku podatku od towarów i usług (VAT), gdzie ustawodawca przewidział możliwość wyboru formy rozliczenia pełnego lub ryczałtowego, co wymaga aktywnej postawy podatnika. Dlatego też, chcąc indywidualnie określić jeden z dwóch możliwych sposobów rozliczania, powinien on wziąć pod uwagę wiele czynników, w tym przede wszystkim ekonomicznych, takich jak: rodzaj prowadzonej działalności i wynikająca z tego struktura przychodów i wydatków, skala produkcji oraz obowiązujące

obecnie i planowane przepisy dotyczące podatku VAT, w tym szczególnie stawki na poszczególne produkty oraz środki do produkcji i usługi. Poza tym decyzja o wyborze sposobu rozliczania może też uwzględniać czynniki pozaekonomiczne, takie jak obawy przed kontaktami z urzędem skarbowym i związana z tym możliwość kontroli, jak również czasochłonność dodatkowych czynności, związanych z gromadzeniem niezbędnej dokumentacji, w przypadku wyboru rozliczania na zasadach ogólnych [Sadowski 2007, s. 62]. Bez względu jednak na to, czy uwzględnione zostaną wyłącznie czynniki ekonomiczne czy także pozostałe, wybór formy rozliczania podatku VAT stanowi jeden z elementów zarządzania gospodarstwem. Zauważyć przy tym należy, że prowadzenie działalności rolniczej jest w wielu aspektach odmiennie traktowane w kategoriach formalnoprawnych w stosunku do innych form działalności gospodarczej, lecz ostateczny, ekonomiczny cel – uzyskanie możliwie największej nadwyżki finansowej – jest taki sam dla wszystkich podmiotów gospodarczych, bez względu na rodzaj wykonywanej działalności. Dlatego też, rozpatrując zagadnienie formy rozliczania podatku VAT z punktu widzenia rolnika, należy przede wszystkim uwzględnić jej wpływ na stan finansów gospodarstwa.

Od 1 stycznia 2011 roku obowiązują nowe regulacje dotyczące stawek podatku VAT. Wynikają one z zakończenia okresu przejściowego na stosowanie ulgowych stawek VAT na wybrane nieprzetworzone i niskoprzetworzone artykuły spożywcze (objęte dotychczas stawką 3%)¹. Aktualne stawki podatku VAT są również skutkiem ostatniej ustawy zmieniającej² ustawę o podatku od towarów i usług³. W wyniku wprowadzonych zmian najniższa preferencyjna stawka wynosi 5% i dotyczy między innymi takich produktów, jak rośliny jednoroczne (np. zboża, kukurydza, buraki cukrowe, ziemniaki), materiał siewny (zboż, rzepaku, buraków pastewnych), mleko, owoce i warzywa świeże. Do 7% (ale do 2013 roku włącznie do 8%) wzrasta stawka między innymi na zwierzęta żywe,

¹Zgodnie z postanowieniami traktatu akcesyjnego, przez cztery lata od dnia akcesji, tj. do 1 maja 2008 roku, istniała możliwość stosowania obniżonej, 3-procentowej stawki na produkty rolne, rzeczowe środki do produkcji oraz usługi rolnicze. Po tym okresie miała nastąpić pełna harmonizacja przepisów dotyczących podatku VAT z prawem unijnym, zgodnie z którym kraje członkowskie mają możliwość stosowania jednej stawki podstawowej, nie niższej niż 15%, oraz maksymalnie dwóch stawek zredukowanych nie niższych niż 5% [Sadowski 2007, s. 60]. Stąd od 1 maja 2008 roku stawka podatku VAT na rzeczowe środki produkcji oraz usługi rolnicze wzrosła do 7 i 22%. W wyniku prowadzonych negocjacji uzyskano natomiast zgodę na utrzymanie do końca 2010 roku 3-procentowej stawki podatku VAT na nieprzetworzone artykuły rolne. Jednocześnie, aby zrekompensować wzrost podatku na środki do produkcji, podwyższono z 5 do 6% stawkę VAT dla rolników ryczałtowych.

²Z dnia 18 marca 2011 roku, Dz.U. Nr 64, poz. 332. Ustawa weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2011 roku.

³Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku, Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późniejszymi zmianami.

nawozy mineralne, koncentraty paszowe i usługi rolnicze. Z kolei w wykazie towarów i usług opodatkowanych stawką 23% na najbliższe trzy lata (po tym okresie przewidziany jest powrót do 22%) ujęto przede wszystkim paliwo, energię elektryczną, usługi pozarolnicze oraz maszyny i urządzenia rolnicze. Podwyższona została jednocześnie stawka zryczałtowanego zwrotu podatku VAT z 6% docelowo do 6,5%. W okresie przejściowym – od 1 stycznia 2011 roku do 31 grudnia 2013 roku – przyjęto stawkę 7% [Sadowski i Szymańska 2010, s. 18–19]. Warto zaznaczyć również, że uproszczono procedurę przejścia z ryczałtu na rozliczenie według zasad ogólnych. Jedynym obowiązkiem producenta rolnego w tym przypadku jest obecnie dokonanie zgłoszenia rejestracyjnego w urzędzie skarbowym. Wcześniej procedura ta uzależniona była dodatkowo między innymi od prowadzenia ewidencji obrotów oraz wykazania dostaw na poziomie przekraczającym 20 tys. zł w poprzednim roku podatkowym.

Cel i metody badań

Celem przeprowadzonych badań było określenie ekonomicznej racjonalności wyboru jednej z dwóch dopuszczalnych prawnie form rozliczania podatku VAT w gospodarstwie rolnym w kontekście zmian w przepisach dokonanych w 2011 roku.

Badania przeprowadzono metodą analizy przypadku (*case study*), na podstawie wywiadu z kierownikiem wybranego gospodarstwa, w ramach którego, na podstawie zapisów w rejestrze VAT⁴, pozyskano dane na temat wpływów i wydatków w 2010 roku.

Na podstawie analizy przyjętych odpowiednich kwot netto wyliczono, na podstawie odpowiednich stawek VAT, wartości brutto. Zastosowano przy tym następujący algorytm:

$$W_b = W_n + W_n \cdot \text{VAT}$$

gdzie:

W_b – wartość brutto,

W_n – wartość netto,

VAT – stawka VAT.

W odniesieniu do przychodów ze sprzedaży produktów rolnych obliczenia dokonano zarówno z wykorzystaniem stawki VAT (3% w analizie 2010 roku oraz odpowiednio 5 i 8% w 2011 roku), jak i stawki zryczałtowanego zwrotu (6% w 2010 oraz 7% w 2011 roku). Celem takiego podejścia było określenie wy-

⁴Badane gospodarstwo w 2010 roku rozliczało się z podatku VAT na zasadach ogólnych.

sokości wpływów i wydatków kasowych dla obu form rozliczania VAT. Przyjęto przy tym założenie, że w przypadku rozliczania na zasadach ogólnych w ciągu roku nastąpi całkowity zwrot z urzędu skarbowego różnicy między podatkiem należnym i naliczonym, stąd wpływy i wydatki kasowe wyliczono według kwot netto.

Specyfiką rozliczania VAT w rolnictwie jest funkcjonowanie dwóch alternatywnych stawek (stawki VAT oraz stawki ryczałtowanego zwrotu tego podatku) dla sprzedawanych produktów. Dlatego też w ocenie ekonomicznego uzasadnienia nie można oprzeć się wyłącznie na różnicy między podatkiem należnym i naliczonym. W niniejszym opracowaniu dokonano wyliczenia dochodów pieniężnych, rozumianych następująco [Sadowski 2007, s. 62]:

dla rozliczenia ryczałtowego:

$$DP_b = Wp_b - Wy_b \text{ oraz}$$

dla rozliczenia na zasadach ogólnych:

$$DP_n = Wp_n - Wy_n$$

gdzie:

DP_b – dochód pieniężny w przypadku rozliczenia ryczałtowego,

Wp_b – wpływy brutto,

Wy_b – wydatki brutto,

DP_n – dochód pieniężny w przypadku rozliczenia na zasadach ogólnych,

Wp_n – wpływy netto,

Wy_n – wydatki netto.

Odpowiednie obliczenia wykonano korzystając z historycznych danych, w odniesieniu do 2010 roku z zastosowaniem dla poszczególnych wpływów i wydatków obowiązujących w tym roku stawek VAT. Następnie, na podstawie wpływów i wydatków netto z 2010 roku (zakładając, zgodnie z zasadą *ceteris paribus*, niezmiennosc relacji cenowych) wykonano obliczenia dla 2011 roku, stosując obecne stawki VAT. Różnica dochodu pieniężnego wyliczonego dla rozliczenia ryczałtowego oraz na zasadach ogólnych stanowi odpowiedź na pytanie o ekonomiczną racjonalność wyboru jednej z tych dwóch przewidzianych prawnem form.

W toku badań wykonano także analizę symulacji, mającą na celu określenie wielkości inwestycji obciążonej stawką 22% w 2010 roku oraz 23% w 2011 roku, przy której wartość dochodu pieniężnego dla rozliczenia ryczałtowego oraz pełnego ulegnie zrównaniu.

Charakterystyka badanego gospodarstwa

Badane gospodarstwo posiada około 20 ha UR i zlokalizowane jest w województwie wielkopolskim. Główny kierunek produkcji stanowi tucz trzody w cyklu zamkniętym, opartym na stadzie podstawowym 12 macior. Poza tym sprzedaje ono młode bydło opasowe (zakup cieląt oraz sprzedaż młodego bydła opasowego w wieku około 1,5 roku), buraki cukrowe oraz ziemniaki. Uprawiane zboża przeznaczane są na pasze, głównie dla trzody, bydło natomiast jest żywione między innymi liśćmi buraczanymi, wysłódkami oraz paszą treściwą (zbożem pochodzącym z gospodarstwa). Gospodarstwo corocznie korzysta z dopłat bezpośrednich. W związku z takimi kierunkami produkcji w badanym gospodarstwie dokonuje się zakupu podstawowych środków produkcji roślinnej (nawozów, środków ochrony roślin, kwalifikowanego materiału siewnego) oraz zwierzęcej (preparatów i leków weterynaryjnych oraz dodatków paszowych, w tym koncentratów dla trzody oraz preparatów mlekozastępczych dla cieląt). Gospodarstwo korzysta też z usług weterynaryjnych. Ponoszone są też wydatki związane z kosztami ogólnogospodarczymi, takimi jak paliwo, energia elektryczna, woda, telefon. Pozostałe wydatki to przede wszystkim podatek rolny, ubezpieczenia majątkowe, produkcyjne i społeczne (KRUS) oraz obsługa kredytów krótko- i długoterminowych (raty kapitałowe i odsetki). W latach poprzedzających rok analizy (2010) w gospodarstwie wykonano inwestycje modernizacyjne oraz dostosowujące do standardów UE, które były współfinansowane z funduszy unijnych. W 2010 roku w badanym gospodarstwie prowadzono jedynie remonty bieżące, nie ponoszono natomiast nakładów inwestycyjnych. Brak działalności inwestycyjnej umożliwił określenie racjonalności wyboru formy rozliczenia podatku VAT w odniesieniu do prowadzonego kierunku produkcji.

Wyniki badań

Struktura wydatków według stawek VAT uzależniona jest od profilu produkcji oraz jej intensywności, co przejawia się między innymi przez zużywanie środków produkcji pochodzących spoza gospodarstwa oraz energii [Sadowski 2007, s. 70]. W badanym gospodarstwie w 2010 roku relatywnie duży udział (26% w cenach netto – tab. 1) miały wydatki zwolnione z podatku VAT, do których należały przede wszystkim podatki, ubezpieczenia oraz obsługa kredytów. Bezwzględnie przeważały natomiast wydatki związane ze stawką 3% (35% wydatków w cenach netto), czyli przede wszystkim zakup podstawowych środków produkcji, takich jak pasze, zwierzęta czy kwalifikowany materiał siewny. Ze stawką 7% związane były natomiast zakupy środków ochrony roślin, nawozów

Tabela 1

Struktura wydatków gospodarstwa według stawek podatku VAT w 2010 roku

Wyszczególnienie	Wydatki [zł]		Wydatki [razem = 100]	
	brutto	netto	brutto	netto
Wydatki zwolnione z VAT	26 814	26 814	24	26
Wydatki wg stawki 3%	36 895	35 820	33	35
Wydatki wg stawki 7%	18 683	17 461	17	17
Wydatki wg stawki 22%	27 951	22 911	25	22
Razem	110 343	103 006	100	100

Źródło: Obliczenia własne na podstawie wywiadu z rolnikiem.

oraz opłaty za zimną wodę i usługi rolnicze. Łącznie stanowiły one w cenach netto 17% wydatków. Stawka 22% dotyczyła natomiast przede wszystkim płatności za energię (paliwo i energia elektryczna), telefon oraz zakup części zamiennych oraz materiałów do remontów bieżących. Ich udział wyniósł 22% w cenach netto. Taka struktura wydatków w 2010 roku, a przede wszystkim duży udział płatności związanych z niskimi stawkami (3 i 7% łącznie stanowią ponad połowę wydatków badanego gospodarstwa) wskazuje na relatywnie umiarkowaną energochłonność produkcji oraz korzystanie ze środków produkcji pochodzących spoza gospodarstwa.

W tabeli 2 przedstawiono wartość wpływów i wydatków badanego gospodarstwa w latach 2010–2011 przy uwzględnieniu rozliczania podatku VAT w systemie ryczałtowym oraz na zasadach ogólnych. Zgodnie z założeniami metodycznymi, wartość netto wpływów i wydatków w obu formach rozliczania w analizowanych latach nie ulega zmianie. Wzrost po stronie wydatków brutto na poziomie 1675 zł, zarówno przy ryczałcie, jak i zasadach ogólnych, stanowi pośredni efekt zmian stawek VAT na środki do produkcji, usługi rolnicze oraz nośniki energii i wynika ze struktury tych wydatków. Z kolei wzrost wpływów brutto o nieco ponad 1500 zł w przypadku rozliczenia ryczałtowego wynika bezpośrednio ze zmiany stawki zryczałtowanego zwrotu podatku z 6 do 7%. Pomimo więc podwyższenia stawek VAT, zmiany w poziomie wpływów i wydatków są niewielkie i w żadnym przypadku nie przekraczają 2%. Znacznie większa różnica, sięgająca 6664 zł, widoczna jest w poziomie wpływów brutto przy rozliczaniu na zasadach ogólnych, na co wpływ miało podniesienie stawki VAT na produkty rolne z 3 do 5 i 8%. Należy jednak zauważyć, że różnica ta nigdy nie zostanie w rzeczywistości uzyskana, gdyż w przypadku rozliczenia na zasadach ogólnych, po odprowadzeniu do urzędu skarbowego podatku należnego, gospodarstwo otrzyma wpływ netto.

Zarówno w 2010, jak i 2011 roku wyższy dochód pieniężny (rozumiany jako różnica między wpłatami i wypłatami pieniężnymi) został uzyskany dla wariantu

Tabela 2

Wpływy i wydatki gospodarstwa przy ryczałtowym rozliczeniu podatku VAT oraz na zasadach ogólnych w latach 2010 i 2011 [zł]

Wyszczególnienie		2010	2011	zmiany 2010–2011
Rozliczenie ryczałtowe				
Wpływy	brutto	188 071	189 586	1 515
	netto	178 983	178 983	0
Wydatki	brutto	110 343	112 018	1 675
	netto	103 006	103 006	0
Rozliczenie na zasadach ogólnych				
Wpływy	brutto	183 527	190 191	6 664
	netto	178 983	178 983	0
Wydatki	brutto	110 343	112 018	1 675
	netto	103 006	103 006	0

Źródło: Obliczenia własne na podstawie wywiadu z rolnikiem.

rozliczenia ryczałtowego (tab. 3). Wynika to ze struktury wydatków, a szczególnie z relatywnie niskich nakładów na nośniki energii, obciążonych najwyższą obowiązującą stawką 22 lub 23%, oraz z przeprowadzania na niewielką skalę remontów. W sytuacji, gdy duża część wydatków związana jest z niskimi stawkami, wówczas stosowany ryczałtowy zwrot podatku zarówno w 2010, jak i w 2011 roku spełnia swoją rolę rekompensaty za VAT płacony w środkach do produkcji. Dodać też należy, że prowadząc rozliczenia na zasadach ogólnych, większość podmiotów rozlicza się z urzędem skarbowym korzystając z usług biura rachunkowego, co pociąga za sobą dodatkowe wydatki. W analizowanym przykładzie ich uwzględnienie prowadzi do tego, że rozliczając się na zasadach ryczałtowych, gospodarstwo jest w stanie uzyskać dochód pieniężny o ponad 3000 zł wyższy niż w przypadku rozliczania na zasadach ogólnych. Należy zauważyć, że w obu analizowanych latach wartość uzyskanych dochodów pieniężnych w każdym z rozpatrywanych wariantów jest podobna, co wynika bezpośrednio z niewielkiej różnicy zarówno wpływów, jak i wydatków, będących skutkiem nowych przepisów podatkowych. Jak wcześniej zaznaczono, przeprowadzona analiza obejmowała wyłącznie działalność operacyjną oraz finansową gospodarstwa. Wyniki badań wskazują, że przy obecnych stawkach VAT, relacjach cenowych oraz strukturze prowadzonej produkcji nie jest uzasadnione rozliczanie się na zasadach ogólnych. Nadmienić przy tym należy, że w ubiegłych latach czynnikiem motywującym do rezygnacji ze statusu rolnika ryczałtowego były wykonane inwestycje modernizacyjne. Dlatego też istotne zmiany, które uzasadniałyby rozliczanie VAT na zasadach ogólnych, mogą nastąpić w sytuacji, gdyby gospodarstwo chciało także w przyszłości kontynuować modernizację, gdyż za-

równy zakup gotowych przedmiotów inwestycji (maszyn, środków transportowych i innych), jak również materiałów budowlanych obciążony jest najwyższą stawką. Przeprowadzona analiza symulacji (przy zachowaniu niezmienności pozostałych wpływów i wydatków) wykazała, że zrównanie się wartości dochodów pieniężnych w obu analizowanych formach rozliczania nastąpiłoby, gdyby gospodarstwo wykonałoby inwestycję o wartości około 9700 zł w 2010 roku oraz 6900 zł w 2011 roku.

Tabela 3

Dochód pieniężny w gospodarstwie przy ryczałtowym rozliczeniu podatku VAT oraz rozliczeniu na zasadach ogólnych w latach 2010 i 2011 [zł]

Lp.	Wyszczególnienie	2010	2011
1	Dochód pieniężny [wpływy brutto – wydatki brutto] przy ryczałtowym rozliczaniu VAT	77 728	77 568
2	Dochód pieniężny [wpływy netto – wydatki netto] przy rozliczaniu VAT na zasadach ogólnych	75 977	75 977
3	Różnica dochodu pieniężnego [ryczałt – rozliczenie pełne (3 = 1 – 2)]	1 751	1 591
4	Wydatki netto na obsługę księgową	1 475	1 475
5	Różnica dochodu pieniężnego [ryczałt – rozliczenie pełne] z uwzględnieniem obsługi księgowej (5) = (3) – (4)	3 227	3 067

Źródło: Obliczenia własne na podstawie wywiadu z rolnikiem.

Wnioski

Z przeprowadzonych badań wynika, że w analizowanym gospodarstwie w 2010 roku nie było uzasadnienia do rozliczania podatku VAT na zasadach ogólnych, co wynikało pośrednio ze specyfiki prowadzonej w nim produkcji, a bezpośrednio z będącej jej skutkiem struktury wydatków, gdzie przeważały zakupy obciążone niskimi stawkami VAT. Przy braku prowadzenia działalności inwestycyjnej wydatków obciążonych stawką podstawową było relatywnie niewiele, co w znaczący sposób wpłynęło na ekonomiczną opłacalność rozliczania VAT na zasadach ryczałtowych. Sytuacji tej nie zmieniły nowe przepisy podatkowe, obowiązujące od 2011 roku, gdyż wzrostowi stawek na środki produkcji towarzyszyło jednoczesne podniesienie zryczałtowanej stawki zwrotu podatku. Ponadto, jak wynika z przeprowadzonej analizy, wprowadzenie nowych regulacji dotyczących podatku VAT w 2011 roku przyczyniło się jedynie do nieznacznych zmian wartości wpływów i wydatków oraz dochodu pieniężnego, pomimo tego, że dla niektórych produktów i usług wzrost stawek wyniósł nawet 5 punktów procentowych. Stało się tak przede wszystkim dlatego, że zarówno w 2010, jak i w 2011 roku produkty oraz większość środków produkcji i usług objętych

było niskimi stawkami, przez co wpływ podatku VAT na wartość przepływów pieniężnych gospodarstwa był stosunkowo niewielki. Uzasadnienie rozliczania podatku VAT na zasadach ryczałtowych w obu analizowanych latach skłania też do wniosku, iż w odniesieniu do kierunku produkcji w badanym gospodarstwie skalkulowana stawka zryczałtowanego zwrotu spełnia swoją rolę w zakresie rekompensowania rolnikom ryczałtowym dodatkowych wydatków związanych z niemożnością odliczania podatku należnego.

Literatura

- GORAJ L., MAŃKO S., SASS R., WYSZKOWSKA Z.: *Rachunkowość rolnicza*. Wydawnictwo Difin, Warszawa 2004.
- SADOWSKI A.: *Ekonomiczne uzasadnienie rozliczania podatku VAT na zasadach ogólnych w wybranych typach gospodarstw rolnych, w świetle harmonizacji prawa podatkowego Polski i Unii Europejskiej*. Zagadnienia Doradztwa Rolniczego, Nr 3 (51), Poznań 2007.
- SADOWSKI A., SZYMAŃSKA M.: *Skok na VAT od 2011 roku*. Tygodnik Rolniczy, Nr 44, Poznań 2010.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym [Dz.U. z 1984 r. Nr 52, poz. 268 z późn. zmianami].
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług [Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zmianami].
- Ustawa z dnia 18 marca 2011 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach [Dz.U. z 2011 r. Nr 64, poz. 332].

Economic grounds for VAT settlement scheme in farms, after regulatory amendments in 2011

Abstract

The exemplary farm was analyzed in the paper, in order to assess if regulatory amendments in 2011 resulted in changes of VAT settlement schemes in agricultural holdings. The results show that in 2010 and 2011 the analyzed farm generates higher income using lump-sum tax. This is a result of farm's spending structure, where basic means of production and services predominate. The situation might change if the farm started to invest, which would require purchasing goods with higher VAT rate.

