

**Agnieszka Ginter**

Zakład Ekonomiki, Organizacji Rolnictwa i Agrobiznesu  
Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach

## **Korzyści finansowe z tytułu podatku VAT w wybranych gospodarstwach rolnych dokonujących inwestycji**

### **Wstęp**

Według przedmiotu opodatkowania podatki można podzielić na: przychodowe, dochodowe, majątkowe i konsumpcyjne [Szczodrowski 2007, s. 21]. Źródłem podatków konsumpcyjnych jest dochód wydatkowany, a kwota podatku zostaje umieszczona w cenie dóbr i usług (VAT, akcyza). Podatki te, wraz z podatkami dochodowymi, mają współcześnie największe znaczenie fiskalne.

Klasyfikacja według faz tworzenia i podziału dochodów wyróżnia podatki pobierane:

- na rynku towarów lub czynników produkcji,
- na rynku nabywców i sprzedawców dóbr i usług,
- od gospodarstw domowych i przedsiębiorstw,
- od osiągnięcia lub przeznaczenia dochodu.

Podział podatków według kryterium źródeł pochodzenia (kryterium podmiotowe) pozwala na dokonanie analiz dotyczących tego, w jakim stopniu poszczególne grupy podmiotów ponoszą ciężary podatkowe. Wobec tego można wymienić podatki płacone przez sektory:

- przedsiębiorstw,
- instytucji finansowych,
- gospodarstw domowych,
- zagranicy.

Podatek od towarów i usług został wprowadzony w 1993 r. [Szczodrowski 2007, s. 112]. Stanowi on polską odmianę powszechnie stosowanego w krajach UE podatku od wartości dodanej (VAT), a wpływy z niego zasilają budżet państwa. VAT w każdej fazie obrotu gospodarczego obciąża nie cały obrót, ale wyłącznie wartość dodaną w tej fazie.

Podatek obrotowy, jako podatek wliczony w koszty, przyczynił się do wzrostu cen, a zatem był podatkiem inflacyjnym. Podatnikami VAT są osoby

prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

System opodatkowania wartości obrotu netto przypadającego na każdą fazę obrotu oparty jest na mechanizmie odliczania od kwoty podatku należnego (obliczonej od dokonanej sprzedaży), kwoty podatku naliczonego w fazie poprzedniej, tj. zawartego w cenach nabytych dóbr i usług przeznaczonych do produkcji lub sprzedaży [Podstawka 2000, s. 136]. Wpłata łącznego podatku zawartego ostatecznie w cenie detalicznej jest dokonana dzięki cząstkowym płatnościom, wnoszonym przez kolejnych uczestników obrotu.

Podstawowa stawka podatku VAT od 1 stycznia 2011 r. wynosi 23%. Istnieją także stawki obniżone w wysokości 8, 5 i 0%. Stawka 5% odnosi się przede wszystkim do hodowli, upraw, nieprzetworzonych produktów spożywczych.

Celem artykułu było ukazanie korzyści finansowych rezygnacji z systemu ryczałtowego rozliczania podatku VAT w gospodarstwach rolnych, które rozwijają się przez inwestowanie w nowoczesny sprzęt rolniczy. Ponadto w pracy wykazano, że polscy producenci rolni, w przeważającej części badanej próby, byli świadomi sprzyjających uwarunkowań prowadzenia rozliczeń z urzędem skarbowym w zakresie podatku VAT.

Badaniami objęto 16 gospodarstw rolnych, położonych na obszarze trzech powiatów województwa mazowieckiego, tj. siedleckiego, sokołowskiego i węgrowskiego. Wśród wybranych gospodarstw 9 było na warunkach ogólnych rozliczania podatku VAT (podatnicy VAT), a pozostałe gospodarstwa stanowiły jednostki ryczałtowe.

Badania dotyczyły 2010 r. Podstawowym narzędziem badawczym był kwestionariusz wywiadu przeprowadzonego bezpośrednio w wybranych gospodarstwach rolnych.

## **Podatek VAT w rolnictwie**

Od września 2000 r. konstrukcją podatku od towarów i usług (PTU) została objęta sprzedaż nieprzetworzonych produktów rolnych [Cieślukowski, Kańduła, Kijek 2007, s. 105]. Ustawodawca rozróżnił dwie kategorie rolników. Pierwsza obejmuje rolników opodatkowanych na zasadach ogólnych – rolnik sprzedaje wytworzone produkty, naliczając z tego tytułu podatek i ma prawo do odliczenia podatku zapłaconego przy nabywaniu towarów niezbędnych do produkcji.

Druga grupa obejmuje rolników, którzy sprzedając produkty rolne, są zwolnieni od płacenia podatku od towarów i usług (tzw. rolnicy ryczałtowi). Rolnikowi ryczałtowemu dokonującemu dostawy produktów rolnych dla podatnika

podatku, który rozlicza ten podatek, przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych tym podatkiem. Wysokość zryczałtowanego podatku do końca 2010 r. wynosiła 6%.

Rolnik ryczałtowy jest zwolniony z obowiązku [Turowska 2010, s. 230]:

- prowadzenia ewidencji sprzedaży własnych produktów oraz ewidencji zakupu towarów i usług,
- wystawiania faktur sprzedaży,
- dokonywania zgłoszenia rejestracyjnego,
- składania deklaracji VAT w urzędzie skarbowym.

Jedynym obowiązkiem rolnika jest przechowywanie otrzymanych od nabywcy faktur VAT RR przez 5 lat, licząc od końca roku, w którym faktury te wystawiono. System ryczałtowy został więc stworzony w celu odciążenia rolników od obowiązku ewidencyjnych i podatkowych rozliczeń z urzędem skarbowym.

Ustawa o VAT z marca 2004 r. stawkę podstawową na produkty rolne, usługi i środki produkcji ustaliła na poziomie 7%, przy czym dla rolników ryczałtowych określono na poziomie 5% zwrot zryczałtowany. Jednocześnie, wstępując do UE, nasz kraj zyskał prawo do stosowania przez kolejne 4 lata obniżonych stawek VAT w rolnictwie.

Dzięki temu w okresie przejściowym obok 5-procentowego zwrotu zryczałtowanego obowiązywała stawka 3-procentowa na produkty rolne, usługi i środki do produkcji. Okres, w którym mogliśmy stosować preferencyjny wymiar tego podatku minął 30 kwietnia 2008 r.

Zgodnie z unijnym prawodawstwem (VI Dyrektywa UE), na którym oparta jest nasza ustawa o VAT, 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). Jednocześnie rząd powinien monitorować sytuację ekonomiczną gospodarstw i zmieniać odpowiednio stopę zwrotu zryczałtowanego, aby zapewnić realność tej zasady. Dlatego od połowy 2007 r. trwały starania naszego rządu w Komisji Europejskiej (KE) o przedłużenie możliwości stosowania obniżonych stawek VAT w rolnictwie. Główną tego przesłanką była obawa o wzrost cen rynkowych artykułów rolnych po podniesieniu stawki VAT do ustawowego poziomu 7%.

KE niechętnie podchodziła do polskich postulatów, a jej zgoda była uzależniona od pozytywnej decyzji w tej sprawie wszystkich krajów członkowskich. Należy tu dodać, że większość krajów UE nie ma obniżonych stawek VAT w rolnictwie i dlatego twierdzono, że dalsze preferencje dla Polski naruszają warunki konkurencyjności wewnątrz UE.

Od początku wiadano, że nie uzyska się zgody na utrzymanie niższych stawek VAT na środki produkcji rolnej, dlatego starano się, aby przedłużyć 3-procentowe stawki VAT na produkty rolne. Ostatecznie Polska uzyskała zgodę na stosowanie do 31 grudnia 2010 r. 3-procentowej stawki na artykuły spożywcze. Decyzja ta miała na celu zabezpieczenie przed wzrostem cen mleka, mięsa, zboża, warzyw i owoców.

W związku z powyższym ustawa z 2004 r. została zmieniona. Nowelizacja tej ustawy doprowadziła do wzrostu od 1 maja 2008 r. z 3 do 7% stawki VAT na podstawowe środki do produkcji rolnej (nawozy, środki ochrony roślin, usługi rolnicze).

Pod koniec lutego 2008 r. ukazał się pierwszy projekt zmiany ustawy o VAT, a na początku marca drugi, poprawiony. Proponowane zmiany dotyczyły wydłużenia o 3,5 roku okresu stosowania stawki 3% VAT na artykuły rolne. Ponieważ wzrost VAT na środki produkcji powinien być rekompensowany rolnikom ryczałtowym, zaproponowano podniesienie stawki zwrotu zryczałtowanego do 6%. Opracowano również nowy załącznik z wykazem towarów opodatkowanych 3-procentową stawką VAT.

Od stycznia 2011 r. obowiązują nowe stawki podatku VAT w rolnictwie. Zmiany dotyczą wzrostu stawki podstawowej z 22 do 23%. Na niektóre produkty podniesiono stawkę VAT z 7 do 8%. Wprowadzono 5-procentową stawkę VAT na produkty rolne. Stawka zwrotu zryczałtowanego do 2013 r. będzie wynosiła 7%, a potem 6,5%.

## Wyniki badań

Badane gospodarstwa rolne charakteryzowały się zróżnicowaną powierzchnią. Najmniejsze z nich miało 17,0 ha UR, a największe 101,0 ha. Średnia powierzchnia badanego gospodarstwa w całej próbie badawczej wynosiła 37,8 ha i zdecydowanie przewyższała średnią krajową. W ramach poszczególnych powiatów najmniejsza średnia powierzchnia gospodarstwa rolnego charakteryzowała powiat siedlecki (22,3 ha), następnie powiat węgrowski (31,2 ha), a w ostatnim z badanych powiatów średnia powierzchnia gospodarstwa była największa i wynosiła 51,4 ha.

Łączna kwota inwestycji w 2010 r. w gospodarstwach rozliczających się na zasadach ogólnych wyniosła 851 324 zł, co w przeliczeniu na jedno gospodarstwo dało wartość niemal 95 000 zł, a dokładnie 94 592 zł. Zdecydowanie niższa kwota inwestycji charakteryzowała gospodarstwa ryczałtowe, gdzie dokonano inwestycji na kwotę 71 045 zł. Na jedno gospodarstwo wartość inwestycji ukształtowała się na poziomie 10 149 zł.

Na 16 badanych gospodarstwach rolnych 9 było płatnikami podatku VAT. Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem VAT wynika z przepisów ustawy o rachunkowości (art. 2, pkt 1). Rolnik sprzedaje produkty rolne, jak również może świadczyć usługi rolnicze i z tytułu tej działalności podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Producent rolny ma obowiązek prowadzenia ewidencji VAT i co miesiąc musi składać odpowiednie formularze w urzędzie skarbowym (deklaracja VAT 7).

Do sprzedawanych artykułów pochodzenia rolniczego rolnik do końca 2010 r. doliczał 3% VAT, gdyż wynikało to z ewidencji analitycznej, gdzie widoczna jest specyfika produkcji rolniczej.

W grupie gospodarstw na zasadach ogólnych rozliczania podatku VAT znalazły się 4 gospodarstwa z produkcją roślinną, 2 z produkcją trzody chlewnej oraz 3 z produkcją mleka (tab. 1).

**Tabela 1**

Gospodarstwa rolne na zasadach ogólnych rozliczania podatku VAT

Lp.	Kierunek produkcji gospodarstwa	Sprzedaż		Zakupy		Inwestycje	
		kwota	VAT 3%	kwota	VAT 3%, 7%, 22%	kwota	VAT 22%
1	produkcja roślinna	55 400	1 662	30 535	2 240	–	–
2	trzoda chlewna	155 750	4 673	136 850	12 350	–	–
3	produkcja roślinna	509 300	15 297	220 200	19 950	21 236	4 673
4	bydło mleczne	977 500	29 325	688 275	56 950	73 636	16 200
5	produkcja roślinna	263 100	7 893	164 500	14 040	160 000	35 200
6	bydło mleczne	404 400	12 132	228 900	18 480	266 000	58 520
7	trzoda chlewna	207 540	6 226	179 000	13 940	147 727	32 500
8	bydło mleczne	239 750	7 192	145 000	12 420	84 545	18 600
9	produkcja roślinna	136 205	4 086	69 800	5 670	98 180	21 600

Źródło: Badania własne.

Liczba towarów i usług, jakie zakupowali badani producenci rolni na potrzeby wytwarzania surowców rolnych, była bardzo duża. Lista tych artykułów obejmowała przede wszystkim nawozy mineralne, materiał siewny, środki ochrony roślin, paliwo, smary i różnego rodzaju oleje. Ponadto, zakupy te dotyczyły części do maszyn, materiałów do konserwacji i napraw, energii, usług rolniczych, weterynaryjnych, komunalnych itp. Zakupy te są opodatkowane podatkiem VAT. Rolnik, który jest płatnikiem VAT, ma możliwość odliczenia tego podatku. Jeśli

jest większy udział zakupów opodatkowanych podatkiem VAT, to większe korzyści finansowe rezygnacji z zasad ryczałtowych, na co wskazują dane zawarte w tabeli 1.

Do końca 2010 r. maszyny rolnicze były opodatkowane podstawową stawką, która wynosiła 22%. Podejmowanie decyzji o inwestycjach dotyczących modernizacji parku maszynowego w badanych gospodarstwach, będących podatnikami podatku VAT, dawało możliwość skorzystania ze zwrotu kwoty podatku z urzędu skarbowego.

Na podstawie danych zaprezentowanych w tabeli 1 zaobserwowano, że większość gospodarstw rolnych będących na ogólnych zasadach rozliczania podatku VAT dokonywała inwestycji. Należy dodać, że były to w wielu przypadkach znaczące kwoty (gospodarstwa 6, 5 oraz 7). Modernizacja gospodarstw rolnych występowała niezależnie od kierunku produkcji. Zwrot podatku VAT z tytułu dokonywanych inwestycji stanowił istotne kwoty wpływów finansowych w badanych gospodarstwach rolnych.

Kwoty sprzedaży opodatkowanej, które były wynikiem poziomu produkcji towarowej badanych jednostek, generowały w znacznej mierze wysokość ponoszonych kosztów na tę produkcję. To z kolei skutkowało znacznymi kwotami podatku VAT zapłaconego w środkach do produkcji. Kwoty te można było odliczyć od kwoty należnego podatku VAT, w przypadku rolnika na zasadach ogólnych.

Dane w tabeli 2 wskazują, że większość gospodarstw rozliczających się w systemie ryczałtowym nie inwestowała w swoje gospodarstwa. W trzech gospodarstwach dokonano zakupu środków trwałych. Należy zauważyć, że z tytułu inwestycji w gospodarstwach 1 oraz 3 poniesiono straty finansowe przy stosowanym systemie rozliczeń w tych gospodarstwach, czyli na ryczałcie.

**Tabela 2**  
Gospodarstwa rolne ryczałtowe

Lp.	Profil gospodarstwa	Sprzedaż		Zakupy		Inwestycje	
		Kwota	Ryczałt 6%	Kwota	VAT 3%, 7%, 22%	Kwota	VAT 22%
1	bydło mleczne	132 850	7 971	80 553	7 605	31 000	6 820
2	trzoda chlewna	68 640	4 118	59 840	4 420	3 000	660
3	bydło mleczne	286 200	17 172	158 900	13 506	37 045	8 150
4	trzoda chlewna	68 640	4 118	55 020	4 500	–	–
5	trzoda chlewna	68 460	4 108	54 920	4 361	–	–
6	trzoda chlewna	198 800	11 928	182 600	15 750	–	–
7	trzoda chlewna	68 604	4 116	61 464	4 930	–	–

Źródło: Badania własne.

Rolnik ryczałtowy, który sprzedaje wytwarzane przez siebie produkty, ma możliwość skorzystania ze zwolnienia z podatku VAT i podlega zryczałtowanemu systemowi rozliczenia tego podatku. Producent rolny korzysta ze zryczałtowanego zwrotu podatku w cenie uzyskanej za sprzedane towary. Zwrot ten stanowi rekompensatę za podatek VAT płacony przy zakupie środków do produkcji rolnej.

Podobnie jak w przypadku gospodarstw na zasadach ogólnych, w gospodarstwach na ryczałcie kwoty podatku ryczałtowego w dużej mierze rekompensowały kwoty podatku VAT w dokonywanych zakupach środków trwałych na cele produkcyjne, szczególnie w gospodarstwach nieinwestujących.

## Wyniki hipotetycznej zmiany opodatkowania

W celu ukazania korzyści finansowych rezygnacji z systemu ryczałtowego rozliczania podatku VAT przyjęto hipotetyczną sytuację, że następuje zmiana systemu rozliczeń we wszystkich badanych gospodarstwach, które były na zasadach ogólnych. Gospodarstwa, które faktycznie były płatnikami podatku VAT, w myśl celowego założenia, stały się gospodarstwami ryczałtowymi, według stawek obowiązujących w 2010 r.

W tabeli 3 zaprezentowano zestawienie salda VAT zgodnie ze stanem faktycznym w gospodarstwach na zasadach ogólnych oraz w celach porównawczych obliczono salda VAT zgodnie z przyjętą symulacją w tych gospodarstwach.

Hipotetyczna sytuacja wykazała, że tylko jedno gospodarstwo (nr 1), które faktycznie funkcjonowało na zasadach ogólnych, mogłoby z korzyścią finanso-

**Tabela 3**

Stan salda VAT w badanych gospodarstwach na zasadach ogólnych

Lp.	Kierunek gospodarstwa	Saldo VAT (stan faktyczny)	Saldo VAT (symulacja)
1	produkcja roślinna	+578	+1 084
2	trzoda chlewna	+7 677	-3 005
3	produkcja roślinna	+9 344	+5 935
4	bydło mleczne	+43 825	-14 500
5	produkcja roślinna	+41 347	-33 454
6	bydło mleczne	+64 868	-52 736
7	trzoda chlewna	+40 214	-33 988
8	bydło mleczne	+23 828	-16 635
9	produkcja roślinna	+23 184	-19 098

Źródło: Badania własne.

wą zrezygnować z bycia „VAT-owcem”. Należy tu dodać, że pomyślna zamiana dla rolnika występuje przy założeniu, że gospodarstwo nie będzie inwestować w środki trwałe.

We wszystkich pozostałych przypadkach hipotetyczna zamiana przyniosłaby stratę, szczególnie w gospodarstwach, które chciałyby inwestować. Z całą pewnością praktykowany przez nich faktycznie system rozliczeń podatku VAT jest racjonalny i przynosi korzyści finansowe.

## Wnioski

W artykule wykazano korzyści finansowe rezygnacji z ryczałtowego rozliczania podatku VAT w gospodarstwach rolnych, które inwestowały w środki trwałe. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. Gospodarstwa rolne, stawiające w swej strategii rozwoju na modernizację parku maszynowego, z korzyścią finansową realizują się jako podatnicy na zasadach ogólnych.
2. Korzyści finansowe są ściśle związane z przyjętym systemem rozliczania podatku VAT w badanych gospodarstwach.
3. Analiza poruszanego zagadnienia pozwala na stwierdzenie, że rolnicy liczą się z konsekwencjami dokonywanego wyboru systemu rozliczeń podatku VAT.
4. Badani producenci rolni przez bycie podatnikami na zasadach ogólnych, szczególnie w perspektywie inwestowania w gospodarstwo, osiągają korzyści finansowe.

## Literatura

- CIEŚLUKOWSKI M., KAŃDUŁA S., KIJEK I.: *Polski system podatkowy. Materiały do ćwiczeń i wykładów*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007.
- PODSTAWKA M.: *System finansowy w rolnictwie na tle integracji Polski z UE*. Wydawnictwo Fundacja Programów Pomocy dla Rolnictwa (FAPA), Warszawa 2000.
- SZCZODROWSKI G.: *Polski system podatkowy*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- TUROWSKA W.: *Ewidencja, rozliczanie i skutki rozrachunków przedsiębiorstw rolniczych z tytułu podatku VAT*. [w:] Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, nr 82 (2010).
- Ustawa z dnia 11.03.2004 r o podatku od towarów i usług z późniejszymi zmianami (Dz.U. Nr 54).
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości z późniejszymi zmianami (Dz.U. Nr 121).

Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych z późniejszymi zmianami (Dz.U. Nr 54).

## **Financial benefits of VAT on selected farms investing**

### **Abstract**

The aim of the article was to show the financial benefits of the lump-sum tax resignation of Value Added Tax in farms, which are progressing by investment in modern agricultural equipment. The article was proved that Polish farmers are aware of accounting system for the value added tax.

To analyse the problem the experiment was carried out in sixteen farms, located in Mazovia voivodeship, in three districts, Siedlecki district, Sokołowski district and Węgrowski district. Nine farms were taxed on basic rules and seven were lump-sum tax payers.

The data were collected using questionnaire and the experiment in farms was carried out in the period of one year, 2010.

