

W poszukiwaniu kryterium wyboru formy opodatkowania VAT w rolnictwie

Tomasz Kondraszuk, Jacek Jaworski*

Streszczenie: *Cel* – Wskazanie kierunku poszukiwania właściwego kryterium wyboru rozliczania podatku VAT przez rolnika indywidualnego w Polsce.

Metodologia badania – Analiza piśmiennictwa oraz ocena ogólnodostępnych kalkulatorów internetowych.

Wynik – Dotychczasowe propozycje szacowania opłacalności wyboru formy opodatkowania VAT przez rolnika indywidualnego są niewystarczające i zawierają liczne błędy merytoryczne i rachunkowe. Właściwego kryterium oceny tegoż wyboru należy poszukiwać na drodze ustalenia korzyści ekonomicznych będących różnicą VAT naliczanego przy zakupie i zwracanego w ramach ryczałtu pomniejszonych o koszty prowadzenia ewidencji VAT.

Oryginalność/wartość – Artykuł daje podstawy do opracowania uniwersalnego kalkulatora korzyści bądź strat rolnika wynikających z wybieranej formy opodatkowania. Wyniki przeprowadzonej analizy mogą być także przydatne w konstruowaniu teoretycznego modelu opodatkowania rolnictwa w Polsce, a w konsekwencji zrównoważonego kształtowania obciążeń rolnika.

Słowa kluczowe: opodatkowanie rolników, VAT w rolnictwie, wybór formy podatku VAT

Wprowadzenie

Podatek VAT obowiązuje w Polsce od 1993 roku. W tym okresie funkcjonowało niekorzystne dla rolników rozwiązanie. Byli oni bowiem pozbawieni możliwości rozliczania podatku VAT i korzystania z dobrodziejstwa zasady jego neutralności. Oznaczało to przede wszystkim wyższe koszty produkcji. Opodatkowanie podatkiem VAT rolników wprowadzono dopiero 20 lipca 2000 roku (UoVATiAKC). Zatem problematyka tegoż podatku pod względem formalnym dotyczy dość długiego okresu i wydawałoby się, że nie powinno być już żadnych wątpliwości co do zasad funkcjonowania podatku, ale także skutków, jakie wywołuje on dla sytuacji ekonomiczno-finansowej różnych organizacji. Okazuje się jednak, że w przypadku rolników indywidualnych prowadzących towarowe gospodarstwa rolnicze problem ten budzi ciągle wiele kontrowersji.

Obecnie zasady podatku VAT reguluje w Polsce ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (UoVAT). Wedle tychże przepisów rolnik ma do wyboru dwie formy opodatkowania. Pierwsza z nich nie odbiega od zasad ogólnych jakimi opodatkowani

* dr inż. Tomasz Kondraszuk, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw, e-mail: tomasz_kondraszuk@sggw.pl; dr hab. Jacek Jaworski prof. nadzw. WSB, Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku, Katedra Finansów, e-mail: jjaworski@wsb.gda.pl.

są pozostali podatnicy. Zobowiązanie podatkowe rolnik oblicza jako różnicę podatku należnego przy sprzedaży produktów rolnych (5 lub 8%) i naliczonego przy zakupie (z reguły 23%). W tym celu zobowiązany jest prowadzić stosowne ewidencje i sporządzać deklaracje. Drugą możliwością to wybór zasad ryczałtowych. W tym przypadku rolnik zwolniony jest z ewidencji i rozliczania podatku. Dokonuje tego odbiorca produktów rolnych wystawiając tzw. fakturę RR z naliczonym podatkiem zryczałtowanym 7%. Cenę zakupu wraz z tymże podatkiem przekazuje rolnikowi. Po dokonaniu zapłaty nabywa prawo do jego odliczenia od swojego podatku należnego. Warto zaznaczyć, że ta forma opodatkowania przysługuje jedynie rolnikom nieprowadzącym ksiąg rachunkowych.

Wybór formy opodatkowania rodzi konsekwencje w zakresie optymalizacji obciążeń podatkowych rolnika. W przypadku państwa może mieć znaczenie w kreowaniu właściwej, tj. zrównoważonej, polityki podatkowej. Celem artykułu jest wskazanie kierunków poszukiwania kryterium wyboru formy opodatkowania i rozliczania podatku VAT przez rolnika indywidualnego. Kierunek ów został wyznaczony w oparciu o przegląd dotychczasowego piśmiennictwa, wzbogacony analizą funkcjonowania przykładowych kalkulatorów internetowych.

1. Skutki wyboru formy opodatkowania VAT rolnika indywidualnego w literaturze

Dwie możliwości rozliczania VAT, w formie zryczałtowanej i według zasad ogólnych, dały rolnikowi możliwość wyboru korzystniejszego rozwiązania. Kryterium oceny, które rozwiązanie wybrać, obejmuje zarówno aspekty ekonomiczne i finansowe, jak również organizacyjne i mentalne.

Rolnik ryczałtowy w zakresie prowadzonej działalności rolniczej został praktycznie zwolniony ze wszystkich obowiązków, jakim podlega w ramach VAT rolnik rozliczający się na zasadach ogólnych. Zryczałtowany podatek VAT, który u odbiorcy produktów rolnych zaliczany jest jako podatek naliczony, dla rolnika ryczałtowego jest rodzajem przychodu. Z drugiej strony rolnik ponosi pełne obciążenie podatkiem VAT w zakupionych środkach produkcji (obrotowych i trwałych). Stanowi on dla niego rodzaj kosztu, który należy odliczyć od uzyskanego podatku uzyskanego przy sprzedaży. W tej sytuacji nie ma mowy o neutralności ekonomicznej i finansowej podatku. Powstaje dodatkowy dochód lub strata u rolnika ryczałtowego z tytułu wybrania tej formy rozliczania VAT.

Rolnicy, którzy wybierają zasady ogólne rozliczania VAT, mogą w pełni realizować zasadę neutralności ekonomicznej opodatkowania, czyli opłacalność działalności rolniczej należy szacować zarówno od strony zakupu jak i sprzedaży na poziomie cen netto. W tym przypadku także mogą wystąpić pewne uciążliwości. Na przykład: konieczność opłacenia (odprowadzenia) podatku VAT po wystawieniu faktury (tzw. metodą fakturową zwaną metodą kredytu podatkowego). Może to okazać się problemem w momencie nieotrzymania należności od kupującego. Problem ten nie dotyczy jednak rolników deklarujących się jako

„mali podatnicy” (obrot <1200 tys. euro), którzy mogą wybrać „kasową” metodę rozliczenia podatku. Jeśli kontrahentem podatnika rozliczającego się metodą kasową jest inny podatnik VAT, wówczas obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług powstaje z dniem otrzymania całości lub części zapłaty i dopiero wówczas rolnik musi ująć ów podatek jako należny. Niestety, ta sama zasada obowiązuje go przy zakupie. Naliczenie podatku następuje po dokonaniu zapłaty za zakupiony towar/usługę (Szelałowska, Goraj, 2000).

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że obydwie formy opodatkowania VAT-em wraz z metodami jego rozliczania (kasową/fakturową) nie mają przede wszystkim charakteru fiskalnego. Celem opodatkowania rolników było wsparcie rozwoju gospodarstw poprzez umożliwienie wyeliminowania z kosztów podatku VAT uiszczanego przy zakupie środków produkcji. W mniejszym stopniu miało ono zwiększyć dochody budżetowe (Dziemianowicz, 2006, s. 34). Jednak z punktu widzenia rolnika podstawowym problemem pozostaje pytanie: kiedy opłaca się pozostać na ryczałcie, a kiedy przejść na zasady ogólne i odwrotnie?

Odpowiedzi na powyższe poszukiwali m.in. A. Węgrzyn (2007), T. Filipiak (2007), K. Gruziel (2009), W. Turowska (2010), D. Zabielska (2011) oraz K. Brodzińska (2015). Autorzy ci najczęściej dowodzili opłacalności dokonywanych przez rolników wyborów opierając swe wyliczenia na studiach przypadku.

Pierwszy z wymienionych autorów opierając się na przykładowych obliczeniach, zauważył finansowe korzyści związane z rezygnacją rolników z ryczałtowego rozliczenia podatku VAT na rzecz rozliczania VAT na zasadach ogólnych. Jednocześnie słusznie podkreślił, że liczne obowiązki związane z gromadzeniem dokumentacji i prowadzeniem odpowiednich rozliczeń zniechęcają rolników do korzystania z tej formy. Z punktu widzenia ostrego kryterium wyboru formy opodatkowania, rozważania te miały charakter ogólny i nie wynikała z nich precyzyjna recepta dla rolników.

T. Filipiak (2007), analizując konkretne, funkcjonujące gospodarstwo rolne, stwierdził, że „rolnik w systemie ryczałtowym uzyskuje większy zwrot VAT niż na zasadach ogólnych”. Dla badanego podmiotu uzyskiwany od nabywcy produktów rolnych VAT zryczałtowany był ponad dwukrotnie wyższy niż przysługująca rolnikowi do zwrotu różnica pomiędzy VAT-em należnym a naliczonym dla opodatkowania na zasadach ogólnych. Niestety, w rozważaniach tych pominięto w analizie porównanie dochodu uzyskiwanego na działalności rolniczej, który dla obu przypadków będzie miał odmienne wielkości.

K. Gruziel (2009) w wyniku przeprowadzonych badań stwierdziła, że „podstawową kategorią wynikową pozwalającą określić skutki zastosowanych symulacji (modeli) jest kwota salda VAT ogółem. Saldo to jest sumą salda VAT z działalności operacyjnej oraz salda VAT z działalności inwestycyjnej, określanych jako różnica pomiędzy kwotą podatku należnego, a kwotą VAT naliczonego”. I dalej: „Wartość salda VAT ogółem według danych rzeczywistych w gospodarstwach ryczałtowych nie ma znaczenia z uwagi na brak możliwości rozliczania podatku z urzędem skarbowym”. Trudno zgodzić się z tymi stwierdzeniami.

Po pierwsze, zmiana formy opodatkowania zmienia nie tylko salda VAT, ale również wartość dochodu z gospodarstwa liczonego jako różnica przychodów i kosztów. Po drugie, to właśnie symulowane saldo VAT ogółem gospodarstwa ryczałtowego jest elementem kryterium rozstrzygającego o tym, czy pozostawić opodatkowanie ryczałtem, czy przejść na zasady ogólne.

W. Turowska (2010), przedstawiając skutki rozrachunków przedsiębiorstw rolniczych z tytułu VAT zamieszcza przykładowe obliczenia „Zysku ze sprzedaży” i „Nadwyżki finansowej” dla obu form opodatkowania (tab. 1).

Tabela 1

Skutki finansowe wyboru formy opodatkowania VAT według W. Turowskiej

Rolnik ryczałtowy		Rolnik opodatkowany na zasadach ogólnych	
Przychody ze sprzedaży 100 ton pszenicy			
Wartość brutto (wraz ze zryczałtowanym zwrotem podatku VAT)	78 000,00	Wartość netto	75 728,16
		Podatek VAT 3%	2 271,84
		Wartość brutto	78 000
Zakup środków ochrony roślin			
Wartość netto	22 000,00	Wartość netto	22 000
Podatek VAT 7%	1 540,00	Podatek VAT 7%	1 540
Wartość brutto	23 540	Wartość brutto	23 540
Zakup nawozów			
Wartość netto	16 000	Wartość netto	16 000
Podatek VAT 7%	1 120	Podatek VAT 7%	1 120
Wartość brutto	17 120	Wartość brutto	17 120
Zakup paliwa			
Wartość netto	10 000	Wartość netto	10 000
Podatek VAT 22%	2 200	Podatek VAT 22%	2 200
Wartość brutto	12 200	Wartość brutto	12 200
ZYSK ZE SPRZEDAŻY	25 140	ZYSK ZE SPRZEDAŻY	25 140,00
NADWYŻKA FINANSOWA	25 140	NADWYŻKA FINANSOWA	27 728,16
Rolnik ryczałtowy	Wyniki finansowe	Rolnik opodatkowany na zasadach ogólnych	
Oszczędności podatkowe	2 271,84	Podatek VAT należny	
Utracone korzyści	4 860,00	Podatek VAT naliczony	
Straty finansowe z wyboru ryczałtu	2 588,16	Korzyści finansowe z wyboru zasad ogólnych	

Źródło: Turowska (2010).

Pomijając fakt, że użyte w opracowaniu pojęcie nadwyżki finansowej jest nadużyciem terminologicznym, w przedstawionej tabeli występują błędy merytoryczne. Ceny skupu zbóż oraz innych roślin uprawnych podawane są zwyczajowo w kwocie netto. Przyjmując więc wartość netto przychodów 75 728,16 – ich wartość brutto dla rolnika opodatkowanego ryczałtem wyniesie 80 271,85 zł (w 2010 r. stawka VAT zryczałtowanego wynosiła 6%). Wpływa to na wartość zysku ze sprzedaży (27 411,85 zł). Dla rolnika opodatkowanego na

zasadach ogólnych zysk ten jest różnicą przychodów i kosztów netto (75 728,16 – 22 000,00 – 16 000,00 – 10 000,00 = 27 728,16 zł). Różnica (korzyści ekonomiczne z wyboru zasad ogólnych) wynosi jedynie 316,31 zł i trudno się spodziewać, że rolnik zrezygnuje z ryczałtu.

D. Zabielska (2011) przedstawia dwie tabele z przykładowymi obliczeniami. W pierwszej dokonuje kalkulacji wyników gospodarstwa rozliczającego się według ryczałtu. Zapłacony rolnikowi przez kupującego produkty rolne podatek VAT wyniósł 15 863 zł, a hipotetyczny podatek naliczony 20 046 zł. Stąd wniosek, że gospodarstwo traci na tym sposobie rozliczania VAT 4183 zł. Autorka zgłasza słuszne wątpliwości, czy kwota jest wystarczająco motywująca do przejścia na zasady ogólne.

Druga tabela zawiera rozliczenie tego samego gospodarstwa dokonującego rozliczenia na zasadach ogólnych przy dodatkowym wydatku inwestycyjnym na kwotę brutto 118 606 zł, w tym podatek VAT 21 388 zł. Łączna nadwyżka podatku naliczonego nad należnym wyniosła 33 502 zł. Autorka zauważa, że w tym przypadku rozliczenie podatku od towarów i usług na zasadach ogólnych byłoby dla rolnika bardzo korzystnym rozwiązaniem. Jednak w stwierdzeniu zabrakło oceny ostatecznego kryterium korzystnego przejścia przez rolnika na VAT. To przecież nie kwota zwracanego VAT naliczonego (33 502 zł) wyznacza osiągnięte przez rolnika korzyści, a kwoty netto przychodów i kosztów (powiększonych o amortyzację użytkowanej inwestycji).

Tabela 2

Porównanie skutków finansowych wyboru określonej formy opodatkowania VAT według K. Brodzińskiej (zł)

Wyszczególnienie	Gospodartstwo A	
	netto	VAT
Sprzedż pldów rolnych, produkcja		
– roślinna	117 183,28	5859,16
– produkcja zwierzęca	118 815,72	9505,18
Razem	235 999,00	15 364,34
Koszty produkcji		
– materiał siewny	10 215,49	720,77
– nawóz	3 3005,0	2 640,40
– środki ochrony roślin	13 000,00	1 040,00
– pasze	17 571,22	1 405,70
– olej napędowy	29 531,84	6 792,32
– inne	3 111,33	527,11
Razem koszty	106 434,88	13 126,30
VAT należny – VAT naliczony		+2 238,04
Inwestycje (średnioroczne)	122 750,67	28 232,65
Rozliczenie VAT		-25 994,61
Rolnik ryczałtowy	235 999,00	16 519,93

Źródło: Brodzińska (2015).

K. Brodzińska (2015) ocenia skutki pozostania na ryczałcie dla przykładowego gospodarstwa (tab. 2). Dla danych bez uwzględnienia wydatków inwestycyjnych autorka dodaje do VAT zryczałtowanego (16 520 zł) różnicę pomiędzy VAT należnym i VAT naliczonym po przejściu na zasady ogólne i stwierdza, że będąc na ryczałcie rolnik zyskuje aż 18 758 zł. Trudno się z tą opinią zgodzić, bowiem faktyczny zysk rolnika na ryczałcie będzie wyższy jedynie o 3394 zł. Można to obliczyć wprost z różnicy zryczałtowanego VAT-u i naliczonego (16 520 – 13 126 zł) albo z różnicy zysku liczonego dla ryczałtowca (235 999 + 16 520 – 106 435 – 13 126 zł) i rolnika na zasadach ogólnych (235 999 – 106 435 zł), czyli ostatecznie (132 958 – 129 564 zł).

2. Internetowe kalkulatory szacowania opłacalności wyboru formy opodatkowania VAT

Dla ułatwienia wyboru formy opodatkowania rolnika VAT-em, oprócz opisanych powyżej szacunków w literaturze fachowej, opracowano także internetowe kalkulatory umożliwiające szybkie oszacowanie skutków odpowiedniej decyzji. Jeden z nich funkcjonuje na bardzo popularnym portalu infor.pl. W tabeli 3 zamieszczono przykładowe rozliczenie według zaproponowanego algorytmu wraz z komentarzem autorów kalkulatora.

Przyjmując poczynione założenia, rolnik ryczałtowy przy sprzedaży na poziomie 500 tys. zł uzyskuje zryczałtowany zwrot podatku VAT w wysokości 35 tys. zł. Odejmując podatek naliczony 23 tys. zł, uzyskuje nadwyżkę ekonomiczną 12 tys. zł z tytułu opodatkowania VAT zryczałtowanym. Wraz z zyskiem ze sprzedaży daje to wynik kasowy w kwocie 412 tys. zł. Dla rolnika opodatkowanego na zasadach ogólnych wynik ten wynosi 409,5 tys. zł. Wniosek: rolnik powinien dalej rozliczać VAT według ryczałtu.

Jednakże, podobnie jak w przypadku W. Turowskiej (2010), z niezrozumiałych powodów autorzy kalkulatora zmieniają kwotę sprzedaży netto z 500 na 509,5 tys. zł. Uzasadniają to koniecznością ustalenia struktury sprzedaży uwzględniając 5% stawkę podatku należnego. Nie wiadomo dlaczego ignorują wcześniej ustaloną cenę sprzedaży netto. Po skorygowaniu obliczeń zysk dla rolnika opodatkowanego na zasadach ogólnych wyniesie 400 tys. zł. Czyli zdecydowanie mniej niż w przypadku ryczałtu.

Dodatkowo autorzy kalkulatora zauważają, że gdyby wartość zakupów byłaby większa o 20 tys. netto, to warto byłoby rozważyć rezygnację z ryczałtu, ponieważ rolnik uzyskałby zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym szacowanej na 2124 zł. Łącznie dałoby to rolnikowi kwotę wyniku gotówkowego: $500\ 000 - 120\ 000 + 2\ 124 = 382\ 124$ zł. Tymczasem dla rolnika opodatkowanego ryczałtem wynik ten wyniósłby: $535\ 000 - 147\ 600 = 387\ 400$ zł. Wyższe korzyści przy wyborze ryczałtu oznaczają, że wskazania kalkulatora są błędne.

Podobny kalkulator umieszczono na portalu eGospodarka.pl w ramach „Poradnika Internetu dla Twojej Firmy”. W tabeli 4 zaprezentowano cały formularz wraz z przykładowymi danymi.

Tabela 3

Ocena skutków wyboru formy opodatkowania VAT rolnika według kalkulatora infor.pl (zł)

Przykładowe rozliczenie:
Przypuśćmy, że podsumowując nasze zestawienia uzyskaliśmy następujące wyniki dla rolnika ryczałtowego (zryczałtowany zwrot podatku wynosi 7%, zakładamy również, że wszystkie zakupy były opodatkowane stawką 23%)

Suma wszystkich faktur	wartość netto	podatek VAT	wartość brutto
Sprzedaży	500 000	35 000	535 000
Zakupu	100 000	23 000	123 000

W efekcie rolnik ryczałtowy uzyskał 412 000 zł, czyli od uzyskanej sprzedaży 535 000 zł odejmujemy zakup 123 000 zł. Rolnik ryczałtowy nie ponosi już żadnych innych kosztów i można uznać, że 412 000 zł jest to kwota, jaką rolnik rzeczywiście uzyskał w formie gotówki. Chcąc ustalić, ile uzyskałby rolnik, gdyby w tym samym okresie był czynnym podatnikiem VAT, należy przeprowadzić bardziej skomplikowane obliczenia. Najpierw musimy ustalić strukturę sprzedaży uwzględniając stawkę podatku 5%, czyli sprzedaż brutto 535 000 dzielimy przez 1,05 i otrzymujemy w zaokrągleniu netto 509 524 zł.

Zatem struktura sprzedaży i zakupów z przykładu powyżej będzie kształtowała się następująco:

Suma wszystkich faktur:	wartość netto	podatek VAT	wartość brutto
Sprzedaży	509 524	25 476	535 000
Zakupu	100 000	23 000	123 000

Rolnik – czynny podatnik VAT – będzie musiał zadeklarować powyższe wartości w deklaracji VAT-7 i w efekcie zapłaci do urzędu skarbowego 2476 zł, tj. VAT należny 25 476 zł minus VAT naliczony 23 000 zł. Kwota podatku VAT podlegająca wpłacie do urzędu skarbowego stanowi w rozliczeniu kasowym wydatek pieniężny, który musimy uwzględnić w rozliczeniu.

W efekcie rolnik czynny podatnik VAT:

+ uzyskał kasowo 535 000 zł ze sprzedaży,

– wydatkował 123 000 zł na zakupy,

– wydatkował 2476 zł na podatek VAT zapłacony do urzędu skarbowego.

Łącznie rolnik – czynny podatnik VAT – uzyskał kasowo 409 524 zł, tj. 535 000 zł minus 123 000 zł minus 2476 zł, czyli mniej od rolnika ryczałtowego o kwotę podatku wpłaconego do urzędu skarbowego.

Gdyby jednak zakupy zwiększyły się tylko o 20 000 zł, to bardziej opłacalna byłaby dla rolnika rezygnacja ze zwolnienia, ponieważ wystąpiłaby nadwyżka podatku naliczonego nad należnym (VAT od zakupu nad VAT od sprzedaży) i rolnik mógłby wystąpić o zwrot podatku w kwocie 2124 zł.

Źródło: infor.pl (2016).

W tym przypadku obliczenia wykonane są poprawnie, za wyjątkiem pozycji „Zysk z gospodarstwa” dla rolnika opodatkowanego ryczałtem i w konsekwencji „Dodatkowy zysk z przejścia na VAT”. W pierwszym przypadku z prostego odejmowania wynika, że zysk ten wynosi: $720\,374,95 - 389\,391,00 = 330\,983,95$ zł i jest wyższy niż zysk rolnika opodatkowanego na zasadach ogólnych. Korzyści z opodatkowania ryczałtowego wynoszą 795,17 zł, zatem końcowy wniosek autorów kalkulatora jest niezrozumiały.

Tabela 4

Ocena skutków wyboru formy opodatkowania VAT rolnika według kalkulatora eGospodarka.pl

Przy podanych kosztach i przychodach ze sprzedaży przejście na VAT jest opłacalne				
Korzyści/straty z bycia rolnikiem rozliczającym VAT				
Wyszczególnienie	Korzyści/straty z bycia rolnikiem rozliczającym VAT (zł)			
	Zasady ogólne	Ryczałt		
Ponoszone koszty	343 058,84	389 391,00		
Przychody ze sprzedaży	673 247,62	720 374,95		
Zysk z gospodarstwa	330 188,78	319 145,00		
Dodatkowy zysk z przejścia na VAT	11 043,78	0,00		
Podaj zakładane koszty i dochody ze sprzedaży				
Wyszczególnienie	Stawka VAT (%)	Kwota brutto (zł)	VAT (zł)	Kwota netto (zł)
Koszty				
Usługi i opłaty		60 884	11 384,81	49 499,19
Paliwa, części zamienne	23	100 000	18 699,19	81 300,81
Inwestycje, zakup maszyn		0	0,00	0,00
Nawozy, opryski, usługi rolne, cielęta, warchlaki, kurczęta, niektóre pasze	8	202 868	15 027,26	187 840,74
Materiał siewny, zboża paszowe	5	25 639	1 220,90	24 418,10
Razem		389 391,00	46 332,16	343 058,84
Przychody ze sprzedaży				
Plody rolne z pól (np. zboża, buraki, ziemniaki, rzepak), mleko	5	650 000,00	30 952,38	619 047,62
Zwierzęta (żywiec, bydło, brojlery), słoma	8	58 536,00	4 336,00	54 200,00
Rolnik ryczałtowy	7	720 374,95		
Zwrot nadwyżki podatku VAT naliczonego		11 043,78		

Wynik dodatni w wierszu „Dodatkowy zysk z przejścia na VAT” mówi, ile rolnik zaoszczędzi rezygnując ze statusu rolnika ryczałtowego i rozliczając podatek VAT. Wynik ujemny sugeruje, iż bardziej opłacalne jest korzystanie ze statusu rolnika ryczałtowego.

Źródło: eGospodarka.pl (2016).

3. Proponowane kierunki poszukiwania funkcji granicznej wyboru formy opodatkowania

Poszukując algorytmu umożliwiającego optymalny ekonomicznie wybór formy opodatkowania VAT, należy uwzględnić najważniejsze cechy owego podatku (Szelałowska, Goraj, 2000):

- neutralność – oznaczającą, że podmiot gospodarczy nie ponosi ciężaru ekonomicznego tego podatku; na każdym etapie obrotu podatnicy korzystają z prawa do odliczenia od podatku należnego (uzyskanego) podatku naliczonego (zapłaconego) przy nabyciu towarów i usług, a ewentualna różnica jest rozliczana z urzędem skarbowym; ciężar

podatku VAT ponosi wyłącznie ostateczny konsument towaru lub usługi, będący końcowym ogniwem obrotu;

- b) wpływ na płynność finansową – należy zauważyć, że w sytuacji, kiedy podatnik musi uregulować obciążające go zobowiązanie podatkowe przed otrzymaniem od odbiorcy środków pieniężnych, może to istotnie wpłynąć na jego sytuację finansową;
- c) powszechność podmiotową i przedmiotową – zakładając obciążenie podatkiem od towarów i usług każdego etapu obrotu towarem lub usługą oraz obciążenie tym podatkiem możliwie szerokiego katalogu dóbr i usług;
- d) zasadę unikania podwójnego opodatkowania oraz braku opodatkowania – oznacza dążenie do jednokrotnego opodatkowania tej samej fazy obrotu.

Neutralność VAT przejawia się w możliwości przerzucania obciążenia tym podatkiem na odbiorcę produktów, towarów lub usług. Jest ona w pełni realizowana w przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych. Jeżeli zatem:

S_n – przychody ze sprzedaży netto,

Z_n – wartość zakupów netto,

V_S – VAT należny od sprzedaży,

V_Z – VAT naliczony przy zakupach,

to zobowiązanie podatkowe rolnika wynosi:

$$Z_{vat} = V_S - V_Z.$$

Bez względu na to, czy wynika z niego konieczność zapłaty podatku ($Z_{vat} > 0$) czy też zwrotu z urzędu skarbowego na rachunek rolnika ($Z_{vat} < 0$), nie wpływa to na jego wynik ekonomiczny:

$$WE_{og} = S_n - Z_n.$$

W przypadku opodatkowania ryczałtowego rolnika, zasada neutralności obowiązuje kupującego produkty rolne. Zapłacony rolnikowi podatek zryczałtowany ma on prawo odliczyć od swojego podatku należnego. W przypadku rolnika, dodatkowe otrzymywane kwoty przy sprzedaży produktów w wysokości 7% od cen sprzedaży netto mają zrekompensować (przynajmniej w jakiejś części) podatek VAT zapłacony przy zakupie środków produkcji, którego odliczenie rolnikowi nie przysługiwało. Niech zatem:

V_{Sr} – VAT zryczałtowany otrzymywany przy sprzedaży produktów rolnych.

Wówczas wynik ekonomiczny rolnika opodatkowanego ryczałtem wynosi:

$$WE_r = (S_n + V_{Sr}) - (Z_n + V_Z).$$

Aby ocenić, czy przejście na zasady ogólne jest korzystne, należy obliczyć różnicę pomiędzy wynikiem ekonomicznym rolnika opodatkowanego na zasadach ogólnych i rolnika pozostającego przy opodatkowaniu ryczałtowym:

$$KOV = WEog - WEr = \\ = (Sn - Zn) - [(Sn + VSr) - (Zn + VZ)] = Sn - Zn - Sn - VSr + Zn + VZ = VZ - VSr.$$

W konsekwencji powstaje bardzo proste kryterium pozwalające na ocenę korzyści bądź strat przy wyborze formy opodatkowania. Jeżeli w wyniku oszacowań KOV jest dodatnie, to wówczas warto rozważyć wybór zasad ogólnych. Należy jednak pamiętać, że zasady ogólne to także większe obowiązki ewidencyjne, łączące się z wyższymi kosztami obsługi rachunkowej gospodarstwa (Ke). Zatem jeśli rolnik opodatkowany ryczałtem rozważa przejście na zasady ogólne, kryterium opłacalności tej decyzji przybiera postać:

$$KOV = VZ - VSr - Ke > 0$$

Z powyższego wynika, że im wyższy podatek naliczony przy zakupach, tym większe prawdopodobieństwo opłacalności przejścia na zasady ogólne opodatkowania. Jest to tym bardziej prawdopodobne, im bardziej kapitałochłonną działalność prowadzi rolnik (wyższa podstawa opodatkowania). Wpływ na jego wysokość ma także stawka podatkowa – jeśli zakupy dotyczą głównie produktów wysoko przetworzonych i/lub usług specjalizowanych, to wynosi ona 23% wobec $VSr = 7\%$. Prawdopodobieństwo opłacalności przejścia na zasady ogólne redukują zaś rosnące koszty obsługi ewidencyjnej. Zazwyczaj wprost zależą one od liczby dokumentów zakupu i sprzedaży. Im jest ich więcej, tym koszty są większe.

Wybierając zasady ogólne należy także pamiętać, że zobowiązanie podatkowe należy uregulować bez względu na termin płatności faktur sprzedaży. Może to oznaczać, że rolnik będzie zmuszony wydać określone sumy pieniędzy nawet wtedy, gdy nie otrzymał ich jeszcze od nabywcy produktów. Ma to określony wpływ na płynność finansową. Aby wpływ ten wyeliminować, rolnik może wybrać kasową metodę rozliczania VAT (dopiero w momencie zapłaty za fakturę). Jest to jednak forma rzadko wybierana, przede wszystkim z uwagi na utrudnienia w ewidencji.

Jeśli rolnik opodatkowany na zasadach ogólnych rozważa wybór opodatkowania ryczałtowego, lewa strona wcześniejszej nierówności zmienia znak:

$$KO-v = VSr + Ke - VZ > 0.$$

Powyższa zależność wskazuje, że przejście na opodatkowanie ryczałtowe opłaca się przy malejącej kapitałochłonności produkcji rolniczej oraz wysokich kosztach obsługi rachunkowej gospodarstwa. Zaletą ryczałtowej formy opodatkowania jest także jej neutralność w stosunku do płynności finansowej, która zależy jedynie od momentu zapłaty przez nabywcę wartości netto sprzedaży wraz ze zryczałtowanym podatkiem.

Uwagi końcowe

Problematyka opodatkowania VAT rolnictwa, pomimo dość długiej już historii, dalej budzi duże zainteresowanie i wiele zapytań. Ważnym w tym względzie zagadnieniem dla rolnika jest wybór zasad opodatkowania pomiędzy zasadami ogólnymi a ryczałtem. Jest to temat regularnie podnoszony w literaturze przedmiotu oraz często rozważany w warstwie doradztwa praktycznych rozwiązań przy prowadzeniu gospodarstwa rolniczego.

Analizowane przez różnych autorów przypadki mające wskazać na właściwą metodę wyboru zasad opodatkowania względem korzyści ekonomicznych z tego płynących, budzą wiele kontrowersji. Wynikają one głównie z niezrozumienia neutralności podatku VAT, błędnej interpretacji zasad opodatkowania ryczałtowego lub też ze zwykłych błędów rachunkowych. Jak wykazano w opracowaniu, te same uwagi można odnieść do funkcjonujących kalkulatorów internetowych mających ułatwiać podejmowanie decyzji rolnikom. Oznacza to, że w dalszym ciągu istnieje potrzeba wskazania właściwego kryterium wyboru opłacalnej formy opodatkowania.

W opracowaniu wykazano, że wybór optymalnej ekonomicznie formy opodatkowania zależy od trzech składników: wysokości podatku naliczonego płaconego przy zakupie dóbr i usług, wysokości zryczałtowanego podatku VAT możliwego do uzyskania przy sprzedaży własnych produktów oraz kosztów obsługi rachunkowej gospodarstwa wynikającej z obowiązków ewidencyjnych. Bazując na relacjach pomiędzy tymi składnikami, należy poszukiwać indywidualnie dla każdego gospodarstwa kryterium zmiany zasad opodatkowania.

Literatura

- Brodzińska, K. (2015). Podatek VAT w rolnictwie a proces modernizacji gospodarstw rolnych – studium przypadku. *Roczniki Naukowe SERiA, XVII* (3), 56–61.
- Dziemianowicz, R.I. (2006). Podatek od wartości dodanej a rynek rolny. *Roczniki Naukowe SERiA, VIII* (2), 30–34.
- eGospodarka.pl (2016). Pobrane z: www.podatki.egospodarka.pl/kalkulator/vat-w-rolnictwie-ryczalt-czy-vat.
- Filipiak, T. (2007). Podatek VAT w gospodarstwach rolnych. *Roczniki Naukowe SERiA, IX* (1), 109–114.
- Gruziel, K. (2009). Skutki zmian w rozliczaniu podatku VAT w gospodarstwach indywidualnych. *Roczniki Naukowe SERiA, XI* (1), 130–135.
- Infor.pl (2016). Pobrane z: <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/podatki-na-wsi/142109,Czy-rolnikowi-oplaca-sie-byc-czynnym-podatnikiem-VAT.html>.
- Szelągowska, A., Goraj, L. (2000). *Podatek od towarów i usług (VAT) w rolnictwie*. Warszawa.
- 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*, 229–237.
- 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. 68, poz. 805.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2016, poz. 710.
- Węgrzyn, A. (2007). Metodyka ewidencji i rozliczania VAT w rolnictwie. *Roczniki Naukowe SERiA, IX* (1), 532–536.
- Zabielska, D. (2011). Uwarunkowania zasad funkcjonowania podatku VAT w gospodarstwach rolnych. *Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, 89*, 61–73.

SEARCHING FOR CRITERION TO CHOOSE OF VAT TAXATION FORM IN AGRICULTURE

Abstract: *Purpose* – The indication of searching direction for a proper criterion of VAT taxation form choosing by the individual farmer in Poland.

Design/methodology/approach – Literature review and evaluation of online calculators.

Findings – Past proposals how to estimate the cost-effectiveness of choosing VAT taxation form by the individual farmer are inadequate and contain numerous faults. The proper criterion for this choice should be sought on the way to determine the economic benefits related to difference between VAT charged on purchase, returned VAT lump sum and the costs of keeping records of VAT.

Originality/value – The paper provides a basis for the development of universal calculator of benefits or losses resulting from chosen form of taxation by farmer. The results of the analysis may also be useful in the construction of a theoretical model of Polish agriculture taxation.

Keywords: taxation of farmers, VAT in the agriculture, choice of the VAT taxation form

Cytowanie

Kondraszuk, T., Jaworski, J. (2017). W poszukiwaniu kryterium wyboru formy opodatkowania VAT w rolnictwie. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 1* (85), 47–58. DOI: 10.18276/frfu.2017.1.85-04.