

<sup>1</sup> Katedra Ekonomii i Agrobiznesu, <sup>2</sup> Katedra Zarządzania i Marketingu  
Uniwersytet Przyrodniczy w Lublinie, ul. Akademicka 13, 20-950 Lublin  
e-mail: anna.kobialka@up.lublin.pl; grzegorz.wesolowski@up.lublin.pl

ANNA KOBIAŁKA<sup>1</sup>, GRZEGORZ WESOŁOWSKI<sup>2</sup>

### **Skutki opodatkowania działalności rolniczej podatkiem VAT w warunkach zmian wysokości stawek podatkowych**

The effects of agricultural activities VAT taxation in terms of tax rates changes

**Streszczenie.** Rolnicy mają zapewnione określone preferencje w zakresie podatku od towarów i usług. Mogą zrezygnować ze statusu rolnika ryczałtowego i zostać czynnymi podatnikami podatku od towarów i usług. W określonych warunkach przejście na zasady ogólne w rozliczaniu VAT może się okazać korzystne dla podatnika. Celem opracowania była ocena efektywności przejścia na zasady ogólne w rozliczaniu podatku VAT przez rolników. Ocena ta opiera się na analizie wysokości zwrotu ryczałtowego dla rolnika korzystającego ze zwolnienia oraz wysokości podatku VAT rozliczanego na zasadach ogólnych. Szczególnym przedmiotem zainteresowania były efekty podwyższenia stawek podatkowych od 2011 roku. W opodatkowaniu działalności rolniczej rolnicy osiągają przewagę, dokonując sprzedaży produktów opodatkowanych stawkami niższymi niż zakupy do produkcji rolnej, co przekłada się często na ujemne saldo podatku należnego i naliczonego. Niestety, te preferencyjne warunki od roku 2011 zostały zniwelowane poprzez podwyższenie dotychczasowych stawek opodatkowania produktów rolniczych.

**Słowa kluczowe:** działalność rolnicza, rolnik ryczałtowy, podatek VAT

#### WSTĘP

Działalność rolnicza w rozumieniu Ustawy o podatku od towarów i usług jest uznawana za część składową działalności gospodarczej i w związku z tym podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Od momentu wejścia w życie Ustawy z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług [Ustawa 2004] rolnicy uzyskali preferencje w zakresie opodatkowania tym podatkiem. Mają możliwość wyboru, czy skorzystają z tzw. zwolnienia czy też zrezygnują ze statusu rolnika ryczałtowego i przejdą na tzw. zasady ogólne w rozliczaniu podatku VAT [Goraj i in. 2004]. Obowiązek ustawowy rozliczania z podatku na zasadach ogólnych obejmuje bowiem podatników prowadzących działalność gospodarczą, w tym rolniczą, których przychody ze sprzedaży netto od początku roku obrotowego przekroczą równowartość 1 200 000 € [Ustawa 29 paździer-

nika 2010] i tym samym zobowiązani są do prowadzenia pełnej księgowości. Zgodnie z definicją ustawową za rolnika ryczałtowego uznaje się 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 3 Ustawy o podatku od towarów i usług, nieobowiązanego do prowadzenia ksiąg rachunkowych [Krywan 2008].

Celem opracowania była ocena efektywności przejścia na zasady ogólne w rozliczaniu podatku VAT przez rolników.

Jakkolwiek w przepisach prawa opodatkowanie podatkiem od towarów i usług definiowane jest jako opłacanie podatku od wartości sprzedaży, to istotą podatku jest opodatkowanie tylko wartości dodanej wygenerowanej przez każdy podmiot gospodarczy. W teorii dotyczącej zasad ogólnych w podatku VAT podstawowe znaczenie mają pojęcia podatku należnego i naliczonego [Turowska i Węgrzyn 2009]. Rolnik rozliczający się na zasadach ogólnych jest traktowany jak każdy podmiot gospodarczy prowadzący działalność gospodarczą [Gruziel 2009]. Po rejestracji w urzędzie skarbowym jako podatnik VAT rolnik składa deklaracje rozliczeniowe w terminach miesięcznych lub kwartalnych [Pawlik i in. 2006], opłaca podatek w sytuacji, kiedy podatek należny od dokonanych dostaw jest wyższy od podatku naliczonego, zawartego w dokonanych zakupach, lub otrzymuje zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym [Olchowicz 2009].

Systematycznie rośnie zainteresowanie rolników tematyką podatku od towarów i usług. Wynika to z faktu, że rolnicy, mający możliwości korzystania z kredytów preferencyjnych i dofinansowania działalności rolniczej z funduszy europejskich, dostrzegają możliwości obniżenia kosztów działalności wynikające z rozliczania się z podatku VAT. Duża grupa rolników jednak obawia się dodatkowych obciążeń administracyjnych związanych z rozliczaniem się na zasadach ogólnych podatku VAT i zadowala się zwrotem zryczałtowanym ustalonym procentowo od wartości dokonywanych przez nich dostaw.

#### MATERIAŁ I METODYKA

Podmiotem analizy są dwa gospodarstwa rolne położone w województwie lubelskim. Gospodarstwa zgodziły się na udostępnienie danych liczbowych pod warunkiem zapewnienia pełnej anonimowości. Pierwsze z nich to gospodarstwo o powierzchni 50 hektarów. Gospodarstwo rozpoczęło działalność w roku 2006 w zakresie produkcji roślinnej. Rolnik korzystał ze zwolnienia w zakresie podatku VAT i miał status tzw. rolnika ryczałtowego. Od momentu rozpoczęcia działalności rolnik rozważał możliwość rezygnacji ze zwolnienia i przejście na zasady ogólne w zakresie rozliczania się z podatku VAT. W tym celu w gospodarstwie prowadzona była ewidencja w zakresie sprzedaży oraz zakupów, która umożliwiła porównanie wysokości zwrotu ryczałtowego podatku VAT z wysokością podatku VAT do zwrotu. Biorąc pod uwagę planowane rozszerzenie zakresu działalności i powiększanie parku maszynowego, rolnik w roku 2007 zdecydował się na przejście na zasady ogólne w zakresie rozliczania się z podatku VAT. Po przejściu na zasady ogólne w gospodarstwie wprowadzono również hodowlę trzody chlewnej.

W drugim gospodarstwie rolnik zajmuje się produkcją zwierzęcą, w zakresie której prowadzony jest chów i hodowla bydła mięsnego. Rolnik w roku 2010 zdecydował o przejściu na zasady ogólne w zakresie podatku od towarów i usług.

Celem opracowania była ocena przeprowadzonej kalkulacji wysokości zwrotu ryczałtowego dla rolników oraz wysokości podatku VAT w rozliczeniu z urzędem skarbowym. W przypadku pierwszego gospodarstwa kalkulację przeprowadzono według stawek podatkowych obowiązujących do końca roku 2010. W przypadku drugiego gospodarstwa analiza wysokości rozliczeń z urzędem skarbowym obejmowała lata 2010–2013. Przeprowadzona została również symulacja zmian wysokości obciążeń podatkowych w związku ze zmianą stawek podatkowych od roku 2011.

W badanym okresie wzrastały stawki podatkowe zarówno zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dla rolników z 5% na 6% w 2008 r. oraz do 7% w 2011, a także w zasadach ogólnych podatku VAT. Stawki podatku od roku 2011 podwyższone zostały z 3, 7 i 22% na 5, 8, i 23% [Ustawa 26 listopada 2010]. Bardzo ważną kwestią jest również rozdzielenie stawek dla produktów pochodzenia roślinnego i zwierzęcego oraz podniesienie ich z 3% do odpowiednio 5 i 8%.

#### WYNIKI BADAŃ

Gospodarstwo nr 1, rozpoczynając działalność w roku 2006, nabyło środki do produkcji rolniczej w postaci środków trwałych, których zakup opodatkowany był stawką 22%. Dokonało również dostaw produktów rolnych, w postaci sprzedanych zbóż, na kwotę ponad 90 tys.zł. (tab. 1, tab. 3). W sytuacji, gdyby rolnik był podatnikiem podatku VAT i rozliczał się na zasadach ogólnych, otrzymałby zwrot podatku VAT w wysokości 41 856 zł. Stanowiłoby to dziewięciokrotność wartości zryczałtowanego zwrotu, jaki rolnik otrzymał z tytułu dokonanej sprzedaży produktów rolnych.

Tabela 1. Wartość zryczałtowanego zwrotu podatku VAT w latach 2006–2011 w gospodarstwie nr 1 (opracowanie własne na podstawie danych gospodarstwa nr 1)

Table 1. Value of lump VAT tax refund in 2006–2011 at the farm No. 1 (own elaboration basing upon at the farm No. 1)

Okres Period of time	Sprzedaż ryczałtowa Lump sum sales (zł)	Stawka podatku Tax rate (%)	Zwrot ryczałtowy Lump refund (zł)
2006	91 286,03	5	4 564,30
I–VI 2007	210 223,40	5	10 511,17
VII–XII 2007	3 266,00	5	163,30
2008	44 882,20	6	2 692,90
2009	41 262,52	6	2 475,75
2010	278 693,40	6	16 721,60
2011*	278 693,40	7	19 508,54

\* Symulacja wartości z 2010 r. wg stawek z 2011 r./ Simulation 2010 according to the rates from 2011

W pierwszej połowie kolejnego roku rolnik sprzedał produkty roślinne za kwotę 210 223,4 zł, otrzymując zryczałtowany zwrot podatku VAT w wysokości 10 511 zł (tab. 1). W związku z planowanymi kolejnymi zakupami środków trwałych w drugiej

Tabela 2. Zakupy opodatkowane w latach 2006–2011 w gospodarstwie nr 1 (opracowanie własne na podstawie danych gospodarstwa nr 1)

Table 2. Taxable purchases in 2006–2011 at the farm No. 1 (own elaboration basing upon at the farm No. 1)

Zakupy opodatkowane Taxable purchases	A	B	C
2006	202 704	22	44 595
I–VI 2007	0		0
VII–XII 2007	194 677		41 007
Środki trwałe/ Fixed assets	183 270	22	40 320
Materiały i narzędzia/ Production inputs	1 820	22	400
Nawozy/ Fertilizers	9 587	3	288
2008	26 008		7 007
Materiały i narzędzia/ Production inputs	21 936	22	4 826
Usługi/Services	4 366	22	960
Nawozy/ Fertilizers	14 752	7	1 033
Środki ochrony roślin/ Pesticides	6 265	3	188
2009	71 583		9 678
Środki trwałe/ Fixed assets	5 725	22	1 260
Materiały i narzędzia/ Production inputs	29 257	22	6 436
Usługi / Services	54	22	12
Środki ochrony roślin/ Pesticides	21 852	7	1 530
Pasze/ Fodders	14 696	3	441
2010	125 104		9 111
Środki trwałe/ Fixed assets	5 756	22	1 266
Materiały i narzędzia/ Production inputs	16 546	22	3 640
Usługi/ Services	13 525	7	947
Środki ochrony roślin i nawozy/ Pesticides and Fertilizers	14 498	7	1 015
Pasze/ Fodders	72 837	3	2 185
Zwierzęta stada podstawowego/ Animals	1 942	3	58
2011*	125 104		13 354
Środki trwałe/ Fixed assets	5 756	23	1 324
Materiały i narzędzia/ Production inputs	16 546	23	3 806
Usługi/ Services	13 525	8	1 082
Pasze/ Fodders	72 837	8	5 827
Środki ochrony roślin i nawozy/ Pesticides and Fertilizers	14 498	8	1 160
Zwierzęta stada podstawowego/ Animals	1 942	8	155

\* Symulacja wartości z 2010 r. wg stawek z 2011 r./ Simulation 2010 according to the rates from 2011

A – Wartość netto/ Net value (zł)

B – Stawka podatku/ Tax rate (%)

C – Podatek naliczony / Input tax (zł)

połowie roku 2007 rolnik zdecydował się na rezygnację ze zwolnienia w zakresie podatku VAT i zarejestrował się jako czynny podatnik podatku VAT. W związku z tym zobowiązany był prowadzić rejestry zakupów i sprzedaży, które umożliwiły mu prawidłowe rozliczenie się z podatku VAT. Wysokość podatku należnego w tym okresie była bardzo niska, co wynikało z faktu, że większość produktów została sprzedana w ramach tzw. ryczaftu. W tej sytuacji zwrot podatku VAT wyniósł 40 909 zł i niemal czterokrotnie przekraczał wartość rekompensaty dla rolnika ryczaftowego (tab. 4).

Tabela 3. Sprzedaż opodatkowana w latach 2006–2011 w gospodarstwie nr 1 (opracowanie własne na podstawie danych gospodarstwa nr 1)

Table 3. Total taxable sales in 2006–2011 at the farm No. 1 (own elaboration basing upon at the farm No. 1)

Sprzedaż opodatkowana Total taxable sales	a	b	c
2006	91 286	3	2 739
I–VI 2007	210 223	3	6 307
VII–XII 2007	3 266	3	98
2008	44 882	3	1 346
2009	41 263		1 238
Tuczniki/ Pigs	12 429	3	373
Zboża/ Cereals	28 833	3	865
2010	278 693		8 361
Tuczniki/ Pigs	191 745	3	5 752
Zboża/ Cereals	86 948	3	2 608
2011*	278 693		19 687
Tuczniki/ Pigs	191 745	8	15 340
Zboża/ Cereals	86 949	5	4 347

\* Symulacja wartości z 2010 r. wg stawek z 2011 r./ Simulation 2010 according to the rates from 2011

a – Wartość netto / Net value (zł)

b – Stawka podatku / Tax rate (%)

c – Podatek należny / Output tax (zł)

W 2008 r. (tab. 1) wzrosła stawka zryczaftowanego zwrotu podatku do 6% wartości sprzedaży, co było rekompensatą i odpowiedzią ustawodawcy na podniesienie stawek procentowych na niektóre produkty do działalności rolniczej. Ten rok był kolejnym, kiedy rolnik rozliczał się z podatku VAT na zasadach ogólnych (tab. 2, tab. 3). Dokonywał zakupów głównie w postaci nawozów, środków ochrony roślin i usług oraz dokonywał dostaw produktów roślinnych. W wyniku rozliczenia podatku należnego i naliczonego podatnik otrzymał zwrot nadwyżki w wysokości 5661 zł. Gdyby rolnik korzystał dalej ze zwolnienia, otrzymałby zwrot ryczaftowy na poziomie 2693 zł.

W 2009 r. (tab. 2, tab. 3) rolnik dokonywał dostaw produktów rolnych zarówno roślinnych, jak i zwierzęcych. Z tego tytułu uzyskiwał przychody, które były podstawą opodatkowania podatkiem VAT. Głównymi kategoriami zakupów były w związku z tym pasze dla zwierząt, środki ochrony roślin i wydatki na paliwo. W tym okresie rolnik otrzymał zwrot podatku VAT w wysokości 8441 zł, natomiast zryczaftowany zwrot wyniósłby 2475,75 zł.

Tabela 4. Porównanie wysokości zryczałtowanego zwrotu podatku VAT i zwrotu podatku rozliczanego na zasadach ogólnych w latach 2006–2010 i 2011 w gospodarstwie nr 1  
Table 4. Comparison of lump VAT tax refund and tax repay counted according to the total rules within 2006–2010 and 2011 at the farm No. 1

Wyszczególnienie	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Zwrot ryczałtowy Lump refund	4 564	10 511	2 693	2 475	16 722	19 509
Zasady ogólne, podatek VAT do zwrotu (wartość z minusem – podatek do zapłaty)/ VAT tax	41 856	40 909	5 661	8 441	751	-6 333
Zasady ogólne – ryczałt/ VAT tax-lump refund balance	37 292	30 398	2 968	5 966	-15 971	-25 842
Skumulowane saldo zasady ogólne – ryczałt/ Cumulative balance	37 292	67 690	70 657	76 623	60 653	34 811

Tabela 5. Wartość zryczałtowanego zwrotu podatku VAT w latach 2010–2013 w gospodarstwie nr 2 (opracowanie własne na podstawie danych gospodarstwa nr 2)  
Table 5. Value of lump VAT tax refund in 2010–2013 at the farm No. 2 (own elaboration basing upon data from farm No. 2)

Sprzedaż ryczałtowa/ Lump sum sales	Wartość netto/ Net value (zł)	Stawka podatku/ Tax rate (%)	Zwrot ryczałtowy/ Lump refund (zł)
2010	450 872,23	6	27 052,33
2011*	19 033,47	6	1 142,01
2011	19 033,47	7	1 332,34
2012	90 000,00	7	6 300,00
2013	363 129,96	7	25 419,10

\* Symulacja wg stawek z 2010 r./ Simulation according to the rates from 2010

W 2010 r. (tab. 1) jeżeli rolnik nadal posiadałby status „zwolnionego”, mógłby liczyć na zwrot ryczałtowy w wysokości 16 721,60 zł. W tym roku, prowadząc działalność rolniczą, nie inwestował już tak intensywnie w środki trwałe jak w okresach poprzednich, dlatego zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym ukształtował się na poziomie tylko 751 zł.

Okazuje się, że przy założeniu takich samych wartości zakupów i sprzedaży w roku 2011 jak w roku 2010 (tab. 2, tab. 3) zmiana wysokości stawek opodatkowania produktów do działalności rolniczej i produktów rolnych sprzedawanych przez rolnika w gwałtowny sposób zmieniła sytuację płatniczą rolnika. Szczególne znaczenie miała tutaj podwyżka stawek podatkowych na produkty rolne i dodatkowe podwyższenie stawki na produkty pochodzenia zwierzęcego. Gdyby rolnik korzystał ze zwolnienia w 2011, zwrot ryczałtowy wyniósłby 19 508,54 zł. Zasady ogólne natomiast wymagały zapłaty 6333 zł podatku VAT (tab. 1, tab. 4).

Biorąc pod uwagę cały badany okres (tab. 4), można określić, które rozwiązanie w zakresie opodatkowania podatkiem VAT jest korzystniejsze dla rolnika. W tym kon-

kretnym przypadku badany okres wiązał się z wysokimi wydatkami na rzecz środków do produkcji rolniczej. Równocześnie wzrastała systematycznie wartość dostaw produktów rolniczych realizowanych przez rolnika i wartość podatku należnego. W związku tym kwoty zwrotu podatku VAT ulegały systematycznemu obniżaniu. Pomimo tego w ciągu pierwszych trzech lat przejście na zasady ogólne w rozliczaniu podatku VAT było korzystniejsze niż pozostanie na tzw. ryczałcie. Biorąc pod uwagę tylko dwa ostatnie lata, zasady ogólne nie były korzystne dla rolnika tak jak zryczałtowany zwrot podatku VAT. Jednak w całym okresie rozliczanie się z podatku VAT okazało się korzystne dla rolnika.

Tabela 6. Zakupy opodatkowane w latach 2010–2013 w gospodarstwie nr 2 (opracowanie własne na podstawie danych gospodarstwa nr 2)

Table 6. Taxable purchases in 2010–2013 at the farm No. 2 (own elaboration basing upon data from farm No. 2)

Zakupy opodatkowane Taxable purchases	A	B	C
2010	513 051		112 871
Środki trwałe/ Fixed Assets	505 327	22	111 172
Materiały i narzędzia/ Production inputs	4 874	22	1 072
Usługi/ Services	2 850	22	627
2011*	21 216	22	4 668
Środki trwałe/ Fixed Assets	20 965	22	4 612
Materiały i narzędzia/ Production inputs	251	22	55
2011	21 216		4 880
Środki trwałe/ Fixed Assets	20 965	23	4 822
Materiały i narzędzia/ Production inputs	251	23	58
2012			15 831
Materiały i narzędzia/ production inputs	53 315	23	12 262
Usługi/ Services	2 056	23	473
Zwierzęta i usługi/ Animals and services	38 691	8	3 095
2013			27 151
Materiały i narzędzia/ Production inputs	9 886	23	2 274
Usługi/ Services	3 790	23	872
Zwierzęta i usługi/ Animals and services	300 071	8	24 006

\* Symulacja wg stawek z 2010 r./ Simulation according to the rates from 2010

A – Wartość netto/ Net value (zł)

B – Stawka podatku/ Tax rate (%)

C – Podatek naliczony/ Input tax (zł)

Gospodarstwo nr 2 powstało w 2010 roku i od początku funkcjonowania rozliczało się z podatku VAT. W pierwszym roku rolnik bardzo intensywnie inwestował w środki trwałe, których wartość zakupu stanowiła ponad 98% wartości całych zakupów. Podatek naliczony wyniósł niemal 113 tys. zł, co oznaczało podatek do zwrotu w wysokości niemal 100 tys. zł (tab. 6, tab. 7).

Zwrot podatku VAT stanowił około 90% procent podatku naliczonego od nabytych środków trwałych. Jako rolnik ryczałtowy otrzymałby zryczałtowany zwrot w wysokości

tylko 27 tys. zł. W kolejnym roku rolnik nie dokonywał już tak dużych zakupów środków trwałych, co przełożyło się na zwrot podatku rzędu 3 tysięcy zł. Obniżony zwrot podatku wynikał również z podwyższenia stawek podatkowych. Efektem tych zmian był niższy o około 700 zł zwrot podatku niż przy stosowanych stawkach do końca 2010 r. (tab. 6, tab. 7).

Tabela 7. Sprzedaż opodatkowana netto ogółem w latach 2010–2013 w gospodarstwie nr 2 (opracowanie własne na podstawie danych gospodarstwa nr 2)

Table 7. Total taxable sales in 2006–2011 at the farm No. 2 (own elaboration basing upon data from farm No. 2)

Sprzedaż opodatkowana netto ogółem/ Total taxable sales	Wartość netto/ Net value (zł)	Stawka podatku/ Tax rate (%)	Wartość podatku należnego/ Output tax (zł)
2010	450 872	3	13 526
2011*	19 033	3	571
2011	19 033	8	1 523
2012	90 000	8	7 200
2013	363 130	8	29 050

\* Symulacja wg stawek z 2010 r./ Simulation according to the rates from 2010

Tabela 8. Porównanie wysokości zryczałtowanego zwrotu podatku VAT i zwrotu podatku rozliczanego na zasadach ogólnych w latach 2010–2013 w gospodarstwie nr 2 (opracowanie własne na podstawie danych gospodarstwa nr 2)

Table 8. Comparison of lump VAT tax refund and tax repay counted according to the total rules in 2010–2013 at the farm No. 2 (own elaboration basing upon data from farm No. 2)

Wyszczególnienie Specification	2010	2011	2012	2013
Zwrot ryczałtowy/ Lump refund	27 052	1 332	6 300	25 419
Zasady ogólne, podatek VAT do zwrotu (wartość z minusem – podatek do zapłaty)/ VAT tax	99 345	3 357	8 631	-1 899
Zasady ogólne – ryczałt/ VAT tax – lump refund balance	72 293	2 025	2 331	-27 318
Skumulowane saldo zasady ogólne – ryczałt/ Cumulative balance	72 293	74 317	76 648	49 330

W 2012 r. wysokość zwrotu podatku w ramach rozliczania się na zasadach ogólnych również przewyższała wysokość zryczałtowanego zwrotu podatku. Jedynie w 2013 roku korzystniejsze okazałyby się zasady ogólne.

W ciągu czterech lat rozliczania się na zasadach ogólnych, pomimo obniżania się wartości zwrotu podatku VAT, zasady ogólne w zakresie podatku VAT były bardziej korzystne dla podatnika niż zryczałtowany zwrot podatku VAT (tab. 8). W tym okresie



rolnik dokonywał zakupów zwierząt, co stanowiło istotny wydatek, ale wpływało na niższą wartość podatku naliczonego niż w początkowym okresie ze względu na 8% stawkę opodatkowania.

#### PODSUMOWANIE

Opodatkowanie działalności rolniczej staje się coraz bardziej aktualnym problemem zarówno w zakresie mikro-, jak i makroekonomicznym. Gospodarstwa rolnicze prowadzące działalność na szeroką skalę są traktowane jak przedsiębiorstwa. Przekraczając tzw. limit małego podatnika, muszą rozpocząć rozliczenie się z podatku dochodowego i podatku od towarów i usług. Badanie i kontrolowanie wysokości podatku należnego i naliczonego staje się koniecznym elementem procesów decyzyjnych we wszystkich gospodarstwach, bowiem finansowanie VAT zawartego w dokonywanych zakupach stanowi istotne wydatki w działalności.

Opodatkowanie sprzedaży produktów rolnych na zasadach ogólnych nie może być rozpatrywane tylko w kontekście zwrotów podatku VAT. Na pewno sytuacją korzystną w zakresie opodatkowania jest okres wzmożonej aktywności inwestycyjnej gospodarstwa, kiedy wartość zakupów przewyższa wartość sprzedaży. Dodatkowym plusem w tym zakresie jest fakt, że rolnicy dokonują sprzedaży produktów opodatkowanych stawkami niższymi niż dokonywane przez nich zakupy. W związku z tym istnieje realna szansa na opłacanie podatku VAT w niewielkiej wysokości lub zwrot podatku z urzędu skarbowego. Od roku 2011 korzyści wynikające ze sprzedaży produktów opodatkowanych stawkami niższymi niż podstawowa zostały zniwelowane poprzez podwyższenie dotychczasowej 3% stawki opodatkowania produktów rolniczych do 5% i 8%.

#### WNIOSKI

1. W gospodarstwie nr 1 przejście na zasady ogólne w rozliczaniu się z podatku VAT przyniosło zdecydowaną poprawę w gospodarce finansowej.

2. Rozliczając się z urzędem skarbowym na zasadach ogólnych, rolnik otrzymywał podatek do zwrotu, który przez cztery lata był wielokrotnie wyższy niż zwrot ryczałtowy. Biorąc pod uwagę cały badany okres, pomimo konieczności zapłaty podatku w ostatnim roku, widoczna jest przewaga zasad ogólnych nad tzw. ryczałtem.

3. Wzrost stawek podatkowych na produkty rolnicze, szczególnie produkty pochodzenia zwierzęcego (na 8%), bardzo niekorzystnie wpłynął na sytuację finansową rolnika. W tym momencie podatnik, który w poprzednim okresie mógł liczyć na kolejny zwrot podatku z urzędu skarbowego, musiałby zapłacić podatek do urzędu skarbowego, bowiem wartość podatku należnego przewyższała podatek naliczony.

4. Gospodarstwo nr 2 również wykorzystało szansę na obniżenie wydatków z tytułu opodatkowania produktów rolniczych. Niestety, podwyższenie stawek podatkowych spowodowało niemal o  $\frac{1}{4}$  zmniejszenie wysokości zwrotu podatku.

5. Analiza wysokości rozliczeń z tytułu podatku potwierdza tezę, że w okresie intensywnego inwestowania w majątek gospodarstwa rolnik obniżył znacząco wydatki z tytułu podatku VAT.

6. Mimo że w ostatnim roku rolnik musiał zapłacić podatek VAT, w całym okresie rozliczania się z podatku było korzystne dla podatnika.

7. Wybór formy rozliczania podatku VAT musi być rozważony indywidualnie przez każdego rolnika i w odniesieniu do konkretnej sytuacji, w jakiej znajduje się gospodarstwo. Rolnicy muszą brać pod uwagę, że podatek VAT zawarty w cenach zakupu środków niezbędnych do produkcji rolniczej w znaczący sposób podwyższa koszty działalności i wymaga większych wydatków.

8. W warunkach, kiedy ceny sprzedaży, jakie może osiągnąć rolnik, dyktowane są przez rynek, dochód gospodarstwa rolniczego osiąga zbyt niski poziom. Dlatego rolnicy powinni monitorować jego sytuację majątkową i finansową i świadomie podejmować decyzje ekonomiczne dotyczące działalności gospodarstwa.

#### PIŚMIENNICTWO

- Goraj L., Mańko S., Sass R., Wyszowska Z., 2004. Rachunkowość rolnicza. Difin, Warszawa, 211.
- Gruziel K., 2009. Skutki zmian w rozliczaniu podatku VAT w gospodarstwach indywidualnych, *Rocz. Nauk. SERiA* 11, 1, 131.
- Krywan T., 2008. Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych, <http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-/artykul/szczegolne-procedury-dotyczace-rolnikow-ryczaltowych> [aktualizacja 23.12.2008].
- Olchowicz I., 2009. Podstawy rachunkowości. Difin, Warszawa, 288.
- Pawlik I., Gaca D., Kobiałka A, Kołodziej E., 2006. Finanse gospodarstwa rolnego, w tym podatek VAT. Materiały szkoleniowe. Projekt Fundacji Pomocy Programów dla Rolnictwa (FAPA). Lublin, 65–66.
- Turowska W., Węgrzyn A., 2009. Rachunkowość. Wrocław, 125.
- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2004, nr 54 poz. 535 z późn. zm.
- Ustawa z 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2010, nr 226 poz. 1476.
- Ustawa z 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej. Dz.U. 2010, nr 238 poz.1578.

**Summary.** Farmers are provided with specific preferences in terms of the VAT tax, and they may benefit from the exemption of VAT. Under certain conditions, the transition to general principles in the settlement of VAT may be advantageous for the taxpayer. The aim of the study was to evaluate the effectiveness of the transition to general principles in VAT by farmers. This assessment is based on the analysis of the amount of lump-sum reimbursement for the farmer benefiting from the exemption and the amount of VAT paid on general principles. Of particular interest were the effects of the increase in tax rates since 2011. The taxation of agricultural activities by farmers achieve an advantage in making sales of taxable rates lower than shopping for agricultural production, which translates into low tax to pay. Unfortunately, these preferential terms from 2011 have been offset by increasing the existing tax rates for agricultural products.

**Key words:** agricultural activity, lump farmer, value added tax