

Tomasz Kondraszuk

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie
e-mail: tomasz_kondraszuk@sggw.pl

Jacek Jaworski

Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku
e-mail: jjaworski@wsb.gda.pl

WYBÓR FORMY OPODATKOWANIA VAT A KOSZTY I KORZYŚCI ROLNIKA

CHOICE OF VAT TAXATION FORM VS. FARMER'S COSTS AND BENEFITS

DOI: 10.15611/pn.2018.503.20

JEL Classification: M40, M41, M42, M49

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie najważniejszych problemów funkcjonowania VAT w rolnictwie. Kwestia kluczowa dotyczy oceny próby optymalizacji wyników ekonomicznych i finansowych rozliczenia VAT. Rolnik ma wybór i rozlicza VAT w systemie ryczałtowym lub według zasad ogólnych. Powstaje pytanie o wybór korzystniejszej formy. Na bazie matematycznych formuł zaproponowano właściwe kryterium wyboru formy rozliczeń VAT w rolnictwie. Jest to zagadnienie bardzo istotne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia dla zarządzania działalnością rolniczą. Wagę tego problemu podkreśla fakt, że wcześniejsza analiza internetowych kalkulatorów wspomagających obliczenia skutków rezygnacji rolników z ryczałtu i przejścia na zasady ogólne wykazała błędy zarówno na poziomie samych obliczeń, jak i wynikających z nich wniosków i rekomendacji. Podobne błędy wykazał przegląd wybranych publikacji z lat 2000-2016 podejmujących problematykę VAT w rolnictwie.

Słowa kluczowe: VAT, rolnictwo, rolnik ryczałtowy, zarządzanie, finanse.

Summary: The aim of the paper is to present the most important problems of VAT in agriculture. The key issue concerns the assessment of the attempt to optimize the economic and financial performance of the VAT settlement. The farmer chooses and settles VAT in a flat-rate system or according to general rules. The question is which form is more favorable. On the basis of mathematical formulas, an appropriate criterion was chosen for the choice of the form of VAT settlements in agriculture. It is a very important issue from both theoretical and practical point of view for the management of agricultural activity. The importance of this problem and its originality underlines the fact that the analysis of web calculators showed errors at the level of the calculations and therein the resulting conclusions and recommendations. Similar errors have been shown by the review of selected 2000-2016 publications concerning VAT in agriculture.

Keywords: value added tax (VAT), agriculture, a flat-rate VAT farmer, management, finance.

1. Wstęp

Podatek od towarów i usług, PTU (*Value Added Tax*, VAT) oparty jest na wartości dodanej i wynika z założeń I dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 11 kwietnia 1967 r. oraz z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości [Tokarski i in. 2015, s. 211]. W Polsce VAT obowiązuje od 1993 r. na podstawie ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym¹.

Tematyka podatku od towarów i usług podejmowana jest przez wielu autorów. W zasadzie należałoby się spodziewać, że wszystko zostało już wyjaśnione i nie powinno być żadnych wątpliwości co do zasad jego funkcjonowania i skutków, jakie wywołuje dla sytuacji ekonomiczno-finansowej przedsiębiorstw. W stosunku do rolnictwa temat ten podejmowali m.in. Szelańska, Goraj [2000], Dziemianowicz [2006], Węgrzyn [2007], Filipiak [2007], Gruziel [2009], Turowska [2010], Zabielska [2011], Sadowski i Baer-Nawrocka [2011], Brodzińska [2015], Starzyńska i Baraniak [2016], Kondraszuk [2016], Kondraszuk i Jaworski [2017]. Okazuje się jednak, że wprowadzenie VAT-u i jego funkcjonowanie w rolnictwie może być różnie interpretowane. Dotyczy to przede wszystkim konsekwencji w zakresie płynności i rentowności dla gospodarstw rolników ryczałtowych oraz rozliczających się na zasadach ogólnych.

Problemy ze zrozumieniem funkcjonowania VAT w rolnictwie mają długą historię. Już na samym początku VAT kojarzył się z dodatkowymi obciążeniami. Właśnie niezrozumienie istoty podatku VAT (zasady neutralności ekonomicznej) spowodowało, że chcąc w 1993 r. wybrać jak najlepiej, wybrano zwolnienie z VAT i rolnicy przy zakupach środków produkcji traktowani byli jak ostateczni odbiorcy (konsumenty). Sprzedaż płodów rolnych została zwolniona z VAT. Rozwiązanie takie, choć nie nakładało na rolników żadnych obowiązków wynikających z przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, to pod względem ekonomicznym i finansowym było dla nich niekorzystne, ponieważ obciążał ich VAT, który musieli płacić w cenach towarów i usług nabywanych w celu prowadzenia działalności rolniczej. Rolnicy, będąc poza regulacją tego podatku, nie mogli korzystać z mechanizmu polegającego na możliwości odliczania podatku naliczonego VAT zawartego w cenach kupowanych przez nich środków produkcji i usług.

Dopiero pod koniec 1999 r. zintensyfikowano prace nad projektem zmian w podatku od towarów i usług w obszarze rolnictwa. Zamiarem rządu było wprowadzenie nowelizacji ustawy obejmującej działalność rolniczą w pierwszej połowie 2000 r. W rezultacie długich debat nad zmianą ustawy o podatku od towarów i usług 20 lipca 2000 r. Sejm przyjmując poprawkę Senatu do zmian wyżej wymienionej

¹ (Dz.U. z 1993 r. nr 11, poz. 50). W Polsce pierwszy projekt ustawy dotyczący VAT został wniesiony do Sejmu w 1990 r. Termin wejścia w życie ustawy określono początkowo na 1 stycznia 1991 r. Z różnych względów był on jednak przesuwany, by ostatecznie zostać wprowadzony 5 lipca 1993 r.

ustawy, zdecydował o wprowadzeniu 3-procentowej stawki VAT w rolnictwie z dniem 4 września 2000 r.²

Dla rolników wyznaczała ona rewolucyjne zmiany, wprowadzając opodatkowanie VAT sprzedaży produktów rolnych oraz nisko przetworzonej żywności. Objęcie rolników regulacją podatku od towarów i usług stworzyło możliwość odzyskania części lub całości podatku naliczonego VAT w dokonanych przez nich zakupach związanych z prowadzeniem działalności rolniczej. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nakładały obowiązek stosowania zasad ogólnych rozliczania VAT w rolnictwie tylko w stosunku do podatników obowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Pozostali rolnicy objęci zostali systemem ryczałtowym, z możliwością rozliczania VAT na zasadach ogólnych³.

Celem artykułu jest określenie właściwych kryteriów oceny wyboru formy rozliczenia VAT z punktu widzenia zainteresowanego rolnika. Jest to zagadnienie bardzo istotne zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia dla prawidłowego zarządzania działalnością rolniczą.

2. Specyfika opodatkowania VAT w rolnictwie

W rolnictwie, poza ogólnymi zasadami funkcjonowania podatku VAT, wprowadzono szczególnie sposób jego rozliczania. Polega on na przyznaniu rolnikom dokonującym dostaw wyprodukowanych przez siebie produktów rolnych lub świadczących usługi rolnicze status rolnika ryczałtowego zwalniającego go z rozliczeń VAT. Został on ostatecznie uregulowany w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ z uwzględnieniem regulacji UE. Odbywa się to na zasadach ryczałtowych (uproszczonych). Istota uproszczenia opodatkowania rolników sprowadza się do zwolnienia ich z uciążliwych obciążeń administracyjnych i stworzenia możliwie prostego systemu zwrotu podatku. To nie rolnik, a odbiorca jego produktów, będący podatnikiem VAT, nalicza do ceny netto 7% VAT i kwota brutto jest przekazywana na konto rolnika. Ma ona zrekompensować rolnikowi VAT zawarty w dokonanych przez niego zakupach. Zapłata należności za produkty rolne na rachunek bankowy umożliwia kupującemu zwiększenie swojego podatku naliczonego podlegającego odliczeniu w rozliczeniu VAT. Rolnik ryczałtowy może zrezygnować z przysługującego mu uproszczenia i przejść na zasady ogólne bez żadnych warunków wstępnych.

² Zob. 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. nr 68 poz. 805).

³ Rolnik, który zrezygnował ze zwolnienia związanego z systemem ryczałtowego zwrotu podatku VAT (zamiana statusu rolnika ryczałtowego na rolnika rozliczającego się na zasadach ogólnych), może ponownie skorzystać ze zwolnienia w ramach ryczałtowego zwrotu podatku VAT, ale dopiero po upływie 3 lat od daty rezygnacji ze zwolnienia.

⁴ Artykuł 2 pkt 15-21, art. 43 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3, art. 115-118 ustawy o VAT (Dz.U. nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

Dwie możliwości rozliczania VAT, w formie ryczałtowanej i według zasad ogólnych, dały rolnikowi możliwość wyboru korzystniejszego rozwiązania. Kryterium oceny, które rozwiązanie wybrać, obejmuje zarówno aspekty ekonomiczne i finansowe, jak też organizacyjne i mentalne. Dla rolnika ryczałtowego kwota ryczałtowanego VAT otrzymywana od kupującego produkty rolne 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. W tej sytuacji nie ma mowy o neutralności ekonomicznej VAT. Powstaje dodatkowy dochód lub strata u rolnika ryczałtowego z tytułu wybrania tej formy rozliczania.

Rolnicy, którzy rezygnują z proponowanego uproszczenia i przechodzą na zasady ogólne, rozliczają podatek naliczony zawarty w dokonanych przez nich zakupach. Mogą w pełni realizować zasadę neutralności ekonomicznej opodatkowania VAT.

W opracowaniu Kondraszuka [2016] przedstawiono wstępną analizę opracowań dotyczących funkcjonowania VAT w rolnictwie za lata 2000-2016. W szczególności dotyczące skutków ekonomicznych funkcjonowania rolników na statusie rolnika ryczałtowego i korzyści z przejścia na zasady ogólne (podatnika czynnego). Przeprowadzono analizę krytyczną proponowanych rozwiązań i wskazano na liczne błędy w interpretacji funkcjonowania VAT w rolnictwie. W pierwszej kolejności poddano weryfikacji proponowane algorytmy kalkulacji na stronach internetowych dotyczące problemu: czy rolnikowi opłaca się być czynnym podatnikiem VAT? [infor.pl] oraz VAT w rolnictwie: ryczałt czy VAT? [www.podatki.egospodarka.pl]. Dodatkowo w opracowaniu Kondraszuk, Jaworski [2017] podjęto próbę określenia za pomocą formuł matematycznych ostatecznego kryterium wyboru formy opodatkowania VAT w rolnictwie. Niniejsze opracowanie jest dalszym uszczegółowieniem przedstawionych tam zależności.

3. VAT a przepływy finansowe

Naczelną zasadą regulującą funkcjonowanie podatku VAT jest jego neutralność ekonomiczna. Oznacza ona, 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. Ewentualna różnica jest rozliczana z Urzędem Skarbowym (US). Ciężar podatku VAT ponosi wyłącznie ostateczny konsument towaru lub usługi, będący końcowym ogniwem obrotu⁵.

Właściwe rozumienie wpływu rozliczania VAT na sytuację finansową, a w szczególności na przepływy pieniężne bardzo często nie jest w literaturze odpowiednio

⁵ W takiej sytuacji byli rolnicy, którzy do 2000 r. traktowani byli jak konsumenci.

prezentowane. Przykładowo w artykułach: Węgrzyna [2007], Filipiaka [2007], Gruziel [2009], Turowskiej [2010], Zabielskiej [2011], Brodzińskiej [2015], Starzyńskiej i Baraniak [2016] autorzy skupiają uwagę na różnicy pomiędzy VAT naliczonym i należnym. Jeżeli podatnicy otrzymują zwrot z US, to ocena jest jednoznacznie pozytywna zarówno pod względem skutków finansowych, jak i ekonomicznych. A przecież, jeżeli otrzymuje się zwrot, to oznacza, że wcześniej zapłacono tę kwotę sprzedającemu. Z punktu widzenia przepływów pieniężnych jest to więc sytuacja niekorzystna. Należy pamiętać, że zasada neutralności ekonomicznej VAT jest zachowana i o żadnych korzyściach nie może być mowy. Dotyczy to zarówno działalności operacyjnej, jak i inwestycyjnej. Odwrotnie, gdy odprowadza się do US nadwyżkę VAT należnego nad naliczonym, jest to kwota, którą uzyskano wcześniej od kupującego i jest to korzystne z punktu widzenia przepływów finansowych.

Starzyńska i Baraniak [2016, s. 23] stwierdzają: „błędny wybór sposobu rozliczania podatku VAT skutkuje znikomymi korzyściami finansowymi, a nawet możliwym wystąpieniem dużych nadwyżek podatku należnego nad naliczonym”. Sugerują więc, że występowanie nadwyżek VAT należnego nad naliczonym jest czymś złym. Podobnie Gruziel [2009, s. 131] uważa, 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 US”. Stwierdzenia te wzbudzają poważne wątpliwości co do rozumienia i interpretowania zasady neutralności ekonomicznej i skutków finansowych VAT. To właśnie saldo gospodarstwa ryczałtowego jest bowiem kryterium rozstrzygającym o tym, czy pozostać na ryczałcie, czy przejść na zasady ogólne.

3.1. Rolnik ryczałtowy a kupujący

Dla rolnika ryczałtowego kluczowym pytaniem jest: kto jest kupującym? Jeżeli jest nim czynny podatnik VAT opodatkowany na zasadach ogólnych, to sprzedaż odbywa się po cenach netto z zachowaniem 7% stawki zryczałtowanego zwrotu VAT. Jeżeli natomiast kupującym jest rolnik ryczałtowy lub ostateczny konsument, to uzyskanie ceny netto plus 7% zryczałtowanego zwrotu nie będzie zrealizowane. Cena brutto w tym przypadku musi być negocjowana bez uwzględnienia zryczałtowanego VAT. Powinna być zbliżona do cen oferowanych przez innych dostawców, na przykład czynnych płatników VAT, którzy będą sprzedawać swoje produkty po cenie netto plus VAT należny (5% lub 8%). Jeżeli rolnik ryczałtowy uzyska taką cenę brutto, to wynegocjowana nadwyżka ponad rynkową cenę netto produktu zre-

kompensuje część podatku VAT zapłaconego przy zakupie środków produkcji. Kwota ta będzie rodzajem przychodu gospodarstwa rolnika ryczałtowego.

W obu przypadkach sprzedaż przez ryczałtowca jest bardziej opłacalna i przynosi dodatkowe korzyści (przychód) względem rolnika opodatkowanego na zasadach ogólnych. Tworzy to okazje do nieformalnej optymalizacji podatku VAT z udziałem obu grup rolników (minimalizacja rozliczenia z US i maksymalizacja zryczałtowanego zwrotu).

3.2. Rolnik ryczałtowy a sprzedający

Ważne jest również, od kogo rolnicy będą kupować środki obrotowe i trwałe do swoich gospodarstw. Mogą je nabywać od rolników ryczałtowych i wtedy będą negocjować cenę brutto w sposób opisany w poprzednim punkcie. Mogą też kupować od rolników opodatkowanych na zasadach ogólnych lub, co zdarza się najczęściej, kupować od wyspecjalizowanych firm handlowych rozliczających się z VAT również na zasadach ogólnych. Wtedy cena brutto będzie obejmowała cenę netto plus VAT (5%, 8%, 23%), który będzie dla rolnika ryczałtowca kosztem.

Również przy dokonywanym zakupie przez rolnika ryczałtowego występuje zróżnicowanie „opłacalności” w stosunku do ogólnych zasad opodatkowania. Tym razem na korzyść tych ostatnich, rolnikowi przysługuje bowiem zwrot podatku naliczonego przy zakupach (5%, 8%, 23%), a rolnik ryczałtowy musi naliczony podatek wliczyć w koszty. Tutaj też mamy do czynienia z sytuacją sprzyjającą nieformalnej optymalizacji podatku VAT (minimalizacja podatku naliczonego rolnika ryczałtowca i maksymalizacja podatku naliczonego rolnika opodatkowanego na zasadach ogólnych).

4. Ryczałt czy zasady ogólne?

Od chwili wprowadzenia podatku VAT w rolnictwie podstawowe pytanie, które stawiają sobie rolnicy i większość autorów opracowań na temat VAT, brzmi: kiedy opłaca się pozostać na ryczałcie, a kiedy przejść na zasady ogólne i odwrotnie?

Dążąc do właściwego ujęcia skutków ekonomicznych rozliczeń VAT, należy wyróżnić wszystkie możliwe kombinacje sprzedaży i zakupów przez rolników ryczałtowców i na zasadach ogólnych. Niech (rv) oznacza rolnika czynnego podatnika opodatkowanego na zasadach ogólnych, a (rr) rolnika ryczałtowca. Występują zatem cztery możliwości transakcji pomiędzy nimi:

- a) (rv) sprzedaje (rv),
- b) (rv) sprzedaje (rr),
- c) (rr) sprzedaje (rr),
- d) (rr) sprzedaje (rv).

Transakcje te dla jednego podmiotu mogą występować łącznie. Zarówno czynny podatnik, jak i rolnik ryczałtowiec może sprzedawać jednocześnie do (rv) i (rr).

Niech łączna sprzedaż będzie równa:

$$S = S_{rv} + S_{rr},$$

gdzie: S_{rv} – oznacza sprzedaż netto do czynnych podatników; S_{rr} – oznacza sprzedaż netto pozostałą (do rolników pozostających na ryczałcie).

Dla przypadku (a) i (b) po stronie sprzedającego do rachunku wyników trafią kwoty netto. Natomiast VAT należny od sprzedaży (VS) rozliczony zostanie z US. W ten sposób zrealizowana będzie zasada neutralności ekonomicznej dla czynnych podatników VAT.

Dla przypadku (c) i (d) po stronie sprzedającego do rachunku wyników trafią kwoty brutto i nie będą przedmiotem rozliczeń z US. W tym momencie rozstrzyga się opłacalność ryczałtu względem zasad ogólnych. W przypadku (c) wystąpi:

VS_{rr} – kalkulacyjny zwrot od S_{rr} (naliczony na poziomie stawki VAT – 5%, 8%).

Natomiast dla przypadku (d):

VS_{rv} – zryczałtowany zwrot VAT od czynnych podatników (naliczony na poziomie stawki zryczałtowanego zwrotu – 7%).

W przypadku realizacji obu rodzajów sprzedaży rolnik ryczałtowy otrzyma dodatkowo:

$$VS_r = VS_{rr} + VS_{rv}.$$

Należy zauważyć, że rolnik ryczałtowy ma dwa źródła zryczałtowanego zwrotu. Zarówno sprzedając do czynnego płatnika, co jest szczegółowo opisywane w literaturze, jak też sprzedając ostatecznemu konsumentowi lub rolnikowi ryczałtowemu. Ten fakt jest bardzo ważny i nie był w literaturze przedmiotu dotychczas odnotowany.

Transakcje zakupu możemy również przedstawić w czterech wariantach:

- a) (rv) kupuje od (rv),
- b) (rv) kupuje od (rr),
- c) (rr) kupuje od (rr),
- d) (rr) kupuje od (rv).

Podobnie jak przy sprzedaży transakcje zakupu dla jednego podmiotu mogą występować łącznie. Zarówno czynny podatnik, jak i rolnik ryczałtowiec może kupować jednocześnie od (rv) i (rr):

$$Z = Z_{rv} + Z_{rr},$$

gdzie: Z_{rv} – oznacza zakupy netto od czynnych podatników; Z_{rr} – oznacza zakupy pozostałe od rolników ryczałtowych.

Dla przypadku (e) i (f) po stronie kupującego produkty rolnicze do rachunku wyników trafią kwoty netto. VAT naliczony od sprzedaży w przypadku (e) będzie liczony na podstawie stawek 5% i 8%, a w przypadku (f) – stawki zryczałtowanego zwrotu – 7%. W obu przypadkach kwoty te zostaną rozliczone z US i zostanie zrealizowana zasada neutralności ekonomicznej dla czynnych podatników VAT.

Dla przypadków (g) i (h) po stronie kupującego do rachunku wyników trafiają kwoty brutto i nie będą przedmiotem rozliczeń z US. W tym momencie powstaje dodatkowy koszt. Tak więc dla przypadku (g) będziemy mieli sytuację analogiczną jak w (c):

VZrr – kalkulacyjny zwrot płacony przez rolnika kupującego rolnikowi sprzedającemu (do negocjacji na poziomie stawki VAT – 5%, 8%).

Natomiast w przypadku (h) będziemy mieli sytuację analogiczną jak w (b):

VZrv – VAT naliczony przy zakupach od czynnych podatników – 5%, 8%, 23%, który nie będzie rozliczany z US.

Dla rolnika ryczałtowca realizującego zakupy od obu typów podatników ostatecznie łączny VAT naliczony wliczany w koszty będzie równy:

$$VZr = VZrr + VZrv.$$

Aby ostatecznie odpowiedzieć na pytanie: co się rolnikowi bardziej opłaca, zostać na ryczałcie czy przejść na zasady ogólne, należy obliczyć wynik ekonomiczny dla obu przypadków i je porównać.

Wynik ekonomiczny rolnika czynnego podatnika VAT jest równy:

$$WEv = S - Z = (Srv + Srr) - (Zrv + Zrr). \quad (1)$$

Natomiast dla rolnika ryczałtowca:

$$WEr = (S + VSr) - (Z + VZr) = (Srv + Srr + VSrv + VSrr) - (Zrv + Zrr + VZrv + VZrr). \quad (2)$$

Aby ocenić, czy przejście na zasady ogólne jest korzystne (KOv), należy obliczyć różnicę pomiędzy wynikiem ekonomicznym rolnika czynnego podatnika VAT i rolnika ryczałtowca, a więc:

$$\begin{aligned} KOv &= WEv - WEr = (Srv + Srr) - (Zrv + Zrr) - \\ &[(Srv + Srr + VSrv + VSrr) - (Zrv + Zrr + VZrv + VZrr)] = \\ &Srv + Srr - Zrv - Zrr - (Srv + Srr + VSrv + VSrr) + \\ &(Zrv + Zrr + VZrv + VZrr) = Srv + Srr - Zrv - Zrr - Srv - Srr - VSrv - \\ &VSrr + Zrv + Zrr + VZrv + VZrr = VZrv + VZrr - VSrv - VSrr. \end{aligned} \quad (3)$$

Ponieważ, dla rolnika ryczałtowego:

$$VZrv + VZrr = VZr$$

oraz

$$VSrv + VSrr = VSr.$$

To ostatecznie:

$$KOv = VZr - VSr. \quad (4)$$

W rezultacie powstaje bardzo proste kryterium pozwalające na ocenę korzyści przejścia na zasady ogólne VAT. Jednak dla prawidłowej jego interpretacji należy

znać „drogę dojścia” do niego. Ważne jest uwzględnianie obu rodzajów zryczałtowanego zwrotu podatku VAT dokonywanego zarówno w transakcjach sprzedaży z kontrahentami rozliczających się na zasadach ogólnych, jak i z ostatecznymi konsumentami (lub ryczałtowcami). Tak więc, aby przejście na zasady ogólne było opłacalne, kwota podatku naliczonego (zapłaconego przy zakupach) powinna przekraczać łączną kwotę zryczałtowanego zwrotu VAT. Jeżeli w wyniku oszacowań KO_v jest dodatnie, to wówczas warto rozważyć wybór zasad ogólnych. Należy jednak pamiętać, że zasady ogólne to także większe obowiązki ewidencyjne i związane z tym koszty transakcyjne (KT_v). Zatem jeśli rolnik rozważa rezygnację z ryczałtu i przejście na zasady ogólne, to kryterium opłacalności tej decyzji przybiera postać:

$$KO_v = VZr - VSr - KT_v > 0. \quad (5)$$

Natomiast kryterium pozostania na ryczałcie:

$$KO_r = VSr + KT_v - VZr \geq 0. \quad (6)$$

Ostatecznie rolnik nie powinien rezygnować z ryczałtu, dopóki zryczałtowany i kalkulowany zwrot VAT ze sprzedaży powiększony o koszty transakcyjne rozliczania VAT na zasadach ogólnych będzie równy lub wyższy od naliczonego VAT przy zakupach.

5. Zakończenie

Objęcie działalności rolniczej podatkiem VAT pozwala na korzystanie z jego kluczowej zasady neutralności ekonomicznej. Czynnicy podatkowi ponoszą jedynie koszty transakcyjne związane z rozliczaniem VAT na zasadach ogólnych. Nie dotyczy to jednak rolników pozostających na ryczałcie. Oni rozliczając VAT, mogą odnosić dodatkowe korzyści lub straty. Rolnik ryczałtowy powinien pozostawać na ryczałcie, nawet jeżeli przynosi mu to stratę, jeżeli tylko nie przekracza ona kosztów transakcyjnych związanych z rozliczaniem VAT na zasadach ogólnych. Dwie możliwości rozliczania VAT, w formie zryczałtowanej i według zasad ogólnych, dały rolnikowi możliwość wyboru korzystniejszego rozwiązania. Ostateczną decyzję rolnik podejmuje, uwzględniając zarówno aspekty ekonomiczne i finansowe, jak też organizacyjne i mentalne.

Literatura

- Brodzińska K., 2015, *Podatek VAT w rolnictwie a proces modernizacji gospodarstw rolnych – studium przypadku*, Roczniki Naukowe SERiA XVII(3), s. 56-61.
- Filipiak T., 2007, *Podatek VAT w gospodarstwach rolnych*, Roczniki Naukowe SERiA IX(1), Warszawa–Poznań–Kraków, s. 109-114.
- Gruziel K., 2009, *Skutki zmian w rozliczaniu podatku VAT w gospodarstwach indywidualnych*, Roczniki Naukowe SERiA XI(1), Warszawa–Poznań–Kraków, s. 130-135.

- <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/podatki-na-wsi/142109,Czy-rolnikowi-oplaca-sie-byc-czynnym-podatnikiem-VAT.html>.
- Kondraszuk T., 2016, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) w rolnictwie*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 445, s. 123-139.
- Kondraszuk T., Jaworski J., 2017, *W poszukiwaniu kryterium wyboru formy opodatkowania VAT w rolnictwie*. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 1(85), s. 47-58.
- Szelągowska A., Goraj L., 2000, *Podatek od towarów i usług (VAT) w rolnictwie*, Warszawa.
- Tokarski A., Tokarski M., Voss G., 2015, *Księgowość w małej i średniej firmie. Uproszczone formy ewidencji*, Wydawnictwo CeDeWu, 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* nr 82, Wydawnictwo SGGW, Warszawa, s. 229-237.
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. nr 11, poz. 50 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, o podatku akcyzowym i opłacie skarbowej, Dz.U. nr 68, poz. 805.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. nr 54, poz. 535 z późn. zm.
- Węgrzyn A., 2007, *Metodyka ewidencji i rozliczania VAT w rolnictwie*, *Roczniki Naukowe SERiA IX(1)*, Warszawa–Poznań–Kraków, s. 532-536.
- www.podatki.egospodarka.pl/kalkulator/vat-w-rolnictwie-ryczalt-czy-vat.
- Zabielska D., 2011, *Uwarunkowania zasad funkcjonowania podatku VAT w gospodarstwach rolnych*, *Zeszyty Naukowe SGGW, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, nr 89, s. 61-73.