

*Maria Grzelak\*, Justyna Wiktorowicz\**

## PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG W ROLNICTWIE W POLSCE I W UNII EUROPEJSKIEJ. ANALIZA PORÓWNAWCZA

### 1. UWAGI WSTĘPNE

Poprzez politykę podatkową stymulować można bądź osłabiać pewne procesy gospodarcze. Podobną funkcję pełni system podatkowy w rolnictwie. Z ekonomicznego punktu widzenia opodatkowanie rolnictwa jest elementem podziału dochodu rolniczego. Ze specyfiki funkcjonowania indywidualnych gospodarstw rolnych wynika jednak, że ustalenie, w jakiej części dochód ten ma charakter kapitałowy, a więc wynika z zaangażowania ziemi i innych materialnych środków produkcji, a w jakiej jest ekwiwalentem pracy, jest niezwykle trudne<sup>1</sup>.

W UE za politykę podatkową w stosunku do rolnictwa odpowiedzialne są poszczególne państwa członkowskie. Nie istnieje odrębny system dla rolnictwa, ale rolnicy traktowani są odmiennie od pozostałych grup zawodowych. Stosowane są zarówno podatki dochodowe, jak i podatki od majątku rolniczego. W Polsce z kolei produkcja rolna gospodarstw indywidualnych była i pozostaje zwolniona z podatku dochodowego, co wynika z niewielkiej skali produkcji większości gospodarstw. Jedynie działy specjalne produkcji rolnej<sup>2</sup> opodatkowane są na zasadach ogólnych. Podstawową formą opodatkowania polskich rolników był i pozostaje podatek rolny.

---

\* Dr, adiunkt w Katedrze Statystyki Ekonomicznej i Społecznej, Uniwersytet Łódzki.

<sup>1</sup> Szerzej patrz: H. P. W a l d, *Taxation of Agricultural Land in Underdeveloped Economies*, Harvard University Press, Cambridge 1959 oraz M. H. K h a n, *Agricultural Taxation in the Developing Countries: A Survey of Issues and Policy*, „Agricultural Economics” 2001, No. 3, (Amsterdam), s. 315–328.

<sup>2</sup> Działy specjalne produkcji rolnej według ustawy to: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybnie, uprawy roślin *in vitro*, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym (por. J. M a k o w s k a, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w działach specjalnych produkcji rolnej w 2002 roku*, „Rada” 2002, nr 1).

Zarówno w krajach Unii Europejskiej, jak i w Polsce znaczna specyfika wyróżnia podatek od wartości dodanej. Wynika to m. in. z charakteru produkcji rolnej, jej sezonowości oraz związanej z tym rozbieżności w czasie między nakładami a przychodami ze sprzedaży produktów rolnych. Należy przy tym podkreślić, że, w przeciwieństwie do innych typów podatków, podatek od wartości dodanej podlega procesowi harmonizacji w obrębie struktur unijnych, do których – w związku z integracją z UE – musiało się dostosować również polskie rolnictwo. Najważniejszym krokiem w tym kierunku było objęcie rolników systemem VAT-owskim we wrześniu 2000 r., przy jednoczesnym pozostawieniu możliwości wyboru ryczałtowej formy zwrotu podatku VAT, płaconego przy zakupie środków produkcji i dóbr kapitałowych, remontach itp. Rozważania dotyczące wymienionych zagadnień stanowić będą przedmiot analizy niniejszego artykułu.

## 2. PODATEK VAT W ROLNICTWIE KRAJÓW UNII EUROPEJSKIEJ

Systemową regulację podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej stanowią przepisy VI Dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r.<sup>3</sup> Dyrektywa ta przewiduje w odniesieniu do rolnictwa (podobnie jak do małych przedsiębiorstw i biur podróży) procedury specjalne<sup>4</sup>. Państwa członkowskie mogą w stosunku do rolników (podmiotów zajmujących się działalnością rolniczą) zastosować system ryczałtowy. W VI Dyrektywie nie określono jednak definicji działalności rolniczej, ale wskazano na pewne elementy, które ustawodawcy poszczególnych krajów członkowskich w tworzonych samodzielnie definicjach powinni uwzględnić. Działalność rolnicza – w myśl tych wskazówek – obejmuje pięć sfer produkcji: wytwarzanie plonów, hodowlę, leśnictwo, rybołówstwo oraz działalność polegającą na przetwarzaniu przez rolnika produktów pochodzących w głównej mierze z jego własnej produkcji. Osobno ukształtowana została lista usług rolniczych objętych również wspólnotowym systemem ryczałtowym, co jednak początkowo nie znalazło odzwierciedlenia w polskich rozwiązaniach prawnych.

Opodatkowanie rolnictwa podatkiem od wartości dodanej w UE następuje dwójakim trybem. Część producentów rolnych podlega opodatkowaniu według tzw. zasad ogólnych modelu VAT-owskiego, pozostała część objęta jest syste-

---

<sup>3</sup> Dyrektywa Rady 388/77/EWG w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej – ujednolicona podstawa wymiaru, „Official Journal” 13.06.1977, No. 145.

<sup>4</sup> *Prawo podatkowe. Opracowanie analityczne*, A. Dębiec (red.), Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, Warszawa 1998, s. 61.

mem podatku ryczałtowego (*flat rate compensation*). Ten szczególny sposób rozliczania się z fiskusem jest jedynie uzupełnieniem ogólnego systemu VAT-owskiego.

**Uproszczony system podatku od wartości dodanej dla rolników** oparty jest na dwóch założeniach:

1) takie ukształtowanie zasad stosowania podatku wobec części producentów rolnych, które pozwalałoby wyeliminować trudności, jakie mogą powstawać w przypadku objęcia rolników opodatkowaniem według zasad ogólnych;

2) zapewnienie rolnikom częściowej refundacji podatku od wartości dodanej zapłaconego przy zakupie środków do produkcji rolnej, a więc maszyn rolniczych, pasz, nawozów, paliw itp., jak również innych towarów i usług.

Stosowanie systemu zryczałtowanego nie jest obligatoryjne. Komisja Europejska pozostawiła poszczególnym krajom członkowskim wybór systemu opodatkowania rolnictwa. Co więcej, jeśli dany kraj zdecydowałby się na system ryczałtowy, to nie musi on mieć charakteru powszechnego, a nawet wymaga się, aby państwa Wspólnoty zapewniły rolnikom podlegającym schematowi zryczałtowanego opodatkowania opcję wyboru między tym schematem a rozliczaniem się z VAT-u na zasadach ogólnych, a więc na zasadach funkcjonujących w odniesieniu do pozostałych podmiotów gospodarczych. Należy również zwrócić uwagę na możliwość całkowitego wyłączenia przez dane państwo członkowskie pewnych „kategorii” rolników z systemu ryczałtu, np. producentów, których skala działalności jest na tyle szeroka, że pod każdym względem mogą być traktowani na równi z pozostałymi podmiotami – płatnikami VAT-u<sup>5</sup>. Spośród krajów „Piętnastki” system ryczałtowy nie funkcjonuje obecnie jedynie w Danii, Finlandii, Portugalii i Szwecji.

Otrzymanie zryczałtowanego zwrotu podatku jest bezpośrednią konsekwencją wyłączenia rolników ryczałtowych z możliwości dokonania odliczeń podatku naliczonego. Zgodnie z założeniami, zryczałtowana rekompensata powinna wyrównywać podatek od wartości dodanej zapłacony w związku z poniesionymi nakładami, przy czym poziom zwrotu powinien być tak wyważony, aby kwota otrzymywana przez rolnika nie przewyższała kwoty VAT-u wcześniej przez niego wydatkowanej, gdyż zakłócałoby to konkurencyjność między poszczególnymi krajami członkowskimi oraz obniżałoby wpływy do budżetu Unii<sup>6</sup>. W tym

---

<sup>5</sup> E. Tchorzewska, *Podatek od towarów i usług VAT a podmioty rolnicze – wybrane problemy*, SGGW, Warszawa 1999.

<sup>6</sup> W art. 25 VI Dyrektywy napisano, iż ryczałtowy zwrot VAT-u nie może być wyższy niż VAT zapłacony w środkach produkcji. Przykładem może być próba wprowadzenia w 1984 r. przez Niemcy podwyższonej o 3 pkt proc. stawki podatku ryczałtowego w celu zrekompensowania rolnikom strat. Komisja nie zgadzała się na takie rozwiązanie, argumentując postanowieniami art. 25 VIII Dyrektywy. Niemcy zaproponowały wówczas, że wyliczą wielkość poniesionej w ten sposób straty przez budżet Unii i dokonają do budżetu wyrównującej ją wpłaty. Na takie rozwią-

celu prawo wspólnotowe ustala sposób wyznaczania stawki zryczałtowanego zwrotu przy wykorzystaniu danych makroekonomicznych. Przed zawyżaniem zwrotów podatku ma również zabezpieczać mechanizm relatywizacji rekompensat<sup>7</sup>.

We wszystkich krajach członkowskich, rolnicy z działów specjalnych rolnictwa (np. hodowcy kwiatów) są zobligowani do dokonania rejestracji i traktowani są na zasadach ogólnych. W Wielkiej Brytanii i Danii z kolei rejestracji podlegają wszyscy producenci rolni, których sprzedaż przekroczy określony pułap. Również w Belgii ogół rolników zobligowanych jest do dokonania rejestracji (niezależnie od wielkości obrotów), jednak pełny zwrot podatku płaconego w środkach produkcji mogą otrzymać tylko ci, którzy wybiorą ogólne zasady opodatkowania VAT-em.

Wypłata rekompensat na rzecz rolnika odbywa się w UE według jednego z dwóch modeli<sup>8</sup>:

- poprzez nabywcę produktów czy usług rolnych – w przypadku tego modelu podatnik, któremu rolnik ryczałtowy sprzedał swoje towary lub usługi, zobowiązany jest powiększyć cenę zakupu o kwotę zryczałtowanego zwrotu, a następnie wypłaconą w ten sposób rekompensatę może odliczyć – jak podatek naliczony – od swego podatku należnego;

- w sposób bezpośredni – przez odpowiednie organy publiczne – model ten stosowany jest wówczas, gdy sprzedaż produktów rolnych dokonywana jest przez rolnika ryczałtowego na rzecz osób prawnych, niepodlegających opodatkowaniu, działających w innym państwie członkowskim, w którym nie są one uprawnione do zwolnienia podatkowego lub gdy kontrahentem rolnika ryczałtowego jest podatnik, mający siedzibę w innym państwie członkowskim Unii lub podatnik z siedzibą zlokalizowaną całkowicie poza terenem Unii.

Rolnicy opodatkowani na zasadach ogólnych mają możliwość dokonywania odliczeń podatku naliczonego od należnego. Jest to oczywiście sytuacja korzystna dla rolnika, który w ten sposób zyskuje możliwość odzyskania VAT-u zapłaconego przy zakupie środków do produkcji rolnej, w tym również wymagających znacznych nakładów środków trwałych. Ujemnym następstwem poboru VAT-u w rolnictwie na ogólnych zasadach jest obarczenie rolników formalnymi obowiązkami związanymi z rozliczaniem podatku, takimi jak wystawianie i

---

zanie Komisja wyraziła ostatecznie zgodę. Jest to dowód na to, że zryczałtowana stawka VAT-u pozwala nie tylko na zwrot rolnikom podatku płaconego w środkach produkcji, ale może również służyć jako forma subsydiowania rolnictwa.

<sup>7</sup> A. Wasilewska, *Podatek VAT i dochodowy w wybranych krajach*, [w:] *Rachunkowość rolnicza wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2000, materiały konferencyjne, s. 165.

<sup>8</sup> J. Kiszk, *Opodatkowanie rolnictwa podatkiem od wartości dodanej*, „Prawo Unii Europejskiej” 2000, nr 5.

przechowywanie faktur, składanie deklaracji podatkowych, prowadzenie rejestrów itp.<sup>9</sup>

Jak już podkreślano, opodatkowanie rolnictwa podatkiem od wartości dodanej podlega szczególnej harmonizacji. Jednak i w zakresie tego podatku poziom i sposób naliczania jest zróżnicowany w obrębie UE. Konstrukcja tego podatku jest podobna, w szczegółach jednak pojawiają się istotne różnice między poszczególnymi krajami. Należy tutaj wymienić wysokość stawek podatku i ich liczbę, jak również dywersyfikację listy produktów objętych poszczególnymi stawkami. Spośród krajów członkowskich UE, liniowy VAT funkcjonuje jedynie w Danii i Szwecji, stąd również produkty rolne opodatkowane są tam tą samą 25-procentową stawką VAT-u. W niektórych krajach „Piętnastki” umożliwiających rolnikom wybór ryczałtu, stawka VAT-u przy zasadach ogólnych jest nieco wyższa niż przy ryczałcie (sytuacja taka ma miejsce we Francji, w Hiszpanii, Holandii), w innych natomiast stawki te pozostają na tym samym poziomie (np. w Austrii, Belgii, Grecji, Luksemburgu czy we Włoszech). Z kolei w Niemczech stawka ryczałtowego zwrotu VAT-u przekracza nawet o 2 pkt proc. stawkę podatku przy zasadach ogólnych.

Na podkreślenie zasługuje fakt, iż pomimo tego, że VI Dyrektywa wyraźnie określa, iż stawka obniżona nie może być niższa niż 5%, a stawka zerowa może być stosowana wyłącznie w odniesieniu do eksportu, niektóre kraje członkowskie Unii nie spełniają tych wymogów. Stawkę zerową na większość produktów rolnych stosują niektóre kraje, m. in. Irlandia i Wielka Brytania (w odniesieniu do rolników rozliczających się na zasadach ogólnych, dla rolników ryczałtowych stawka ryczałtowego zwrotu ustalona została na 4% w Wielkiej Brytanii i 4,2% w Irlandii). Podobna sytuacja ma miejsce w Portugalii, gdzie w odniesieniu do rolnictwa występują obniżone stawki: 5% na świeże owoce i warzywa, miód, wino stołowe, 12% na suszone owoce i cięte kwiaty, zaś na wszystkie pozostałe produkty rolne stosuje się stawkę zerową (nie umożliwia się przy tym rolnikom wyboru ryczałtowego systemu VAT-owskiego). W niektórych państwach Unii – również, pomimo zaleceń VI Dyrektywy – stosowane są zwolnienia przedmiotowe, w odniesieniu do pewnych grup produktów (np. produktów zwierzęcych we Francji, produktów nieprzetworzonych w Hiszpanii), lub podmiotowe (np. wobec grup producenckich we Francji)<sup>10</sup>.

Podobnie jak stawki na produkty rolne, również stawki na środki produkcji rolnej zróżnicowane są w poszczególnych państwach członkowskich. W więk-

<sup>9</sup> Dyrektywa Rady z 16.12.1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca Dyrektywę 77/388/EWG w sprawie zniesienia granic podatkowych, „Official Journal” 31.12.1991, No. 376.

<sup>10</sup> Komisja Europejska, Eurostat, [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int). Stan na dzień 31.01.2005.

szości krajów członkowskich Unii, stawki te kształtowane są według następujących schematów<sup>11</sup>:

1) stosuje się zerową stawkę VAT-u na produkty pochodzenia rolniczego, obniżoną na produkty pochodzenia przemysłowego, typowe dla produkcji rolnej (np. pestycydy), a standardową na pozostałe wyroby i usługi (np. w Wielkiej Brytanii i Irlandii);

2) typowe środki produkcji rolnej (za wyjątkiem maszyn i urządzeń) opodatkowane są stawką obniżoną, zwykle w takiej wysokości, jak nieprzetworzone produkty rolne, a pozostałe wyroby i usługi opodatkowane są stawką standardową (np. we Francji);

3) środki produkcji pochodzenia rolniczego (pasze, nasiona itp.) opodatkowane są stawką obniżoną (również na podobnym poziomie, jak nieprzetworzone produkty rolne), a środki produkcji pochodzenia przemysłowego (pestycydy, nawozy, maszyny) opodatkowuje się stawką standardową (np. w Hiszpanii, Niemczech);

4) wszystkie środki produkcji typowe dla produkcji rolnej (w tym maszyny i urządzenia), a także energia, paliwa (poza benzyną) opodatkowane są stawką obniżoną (np. w Portugalii);

5) stosuje się zróżnicowane stawki obniżone na poszczególne grupy środków produkcji oraz stawkę standardową na wyroby ogólnego zastosowania, jak benzyna czy węgiel (np. w Luksemburgu, we Włoszech);

6) liniowy VAT obowiązuje na wszystkie (np. w Danii) bądź większość środków do produkcji rolnej (np. w Finlandii, gdzie stawką obniżoną opodatkowane są pasze);

7) zakup i dzierżawa ziemi są zwykle zwolnione z VAT-u lub opodatkowane stawką zerową.

Zróżnicowanie stawek VAT-u na produkty rolne i środki do produkcji powoduje, że skala obciążeń z tytułu tego podatku w krajach UE jest silnie zróżnicowana w różnych typach gospodarstw. W tab. 1 zaprezentowano, uśrednione dla wszystkich gospodarstw w grupach, saldo VAT-u, wynikające ze sprzedaży i zakupów środków produkcji, liczone według następującej formuły:

$$\text{saldo VAT-u} = \text{VAT należny} + \text{ryczałtowy zwrot VAT-u} + \\ - \text{VAT naliczony} \quad (1)$$

Pozycja „saldo łącznie” stanowi saldo VAT-u pomniejszone o VAT naliczony, płacony przy zakupach inwestycyjnych:

$$\text{saldo łącznie} = \text{saldo VAT-u} - \text{VAT od inwestycji} \quad (2)$$

---

<sup>11</sup> Tamże.

Tablica 1

Przeciętne roczne saldo VAT-u w rolnictwie (w euro na gospodarstwo) w wybranych krajach UE w 2000 r. (według profilu produkcji)

| Kraj       | Wyszczególnienie     | Profil produkcji |              |              |              |               |              |               |              |
|------------|----------------------|------------------|--------------|--------------|--------------|---------------|--------------|---------------|--------------|
|            |                      | I                | II           | III          | IV           | V             | VI           | VII           | VIII         |
| Belgia     | saldo VAT-u          | 1 784            | 863          | 1 854        | 1 843        | 2 618         | 1 679        | 3 205         | 1 643        |
|            | VAT od inwestycji    | 985              | 136          | 1 028        | 1 708        | 1 200         | 1 192        | 2 184         | 2 038        |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>799</b>       | <b>727</b>   | <b>826</b>   | <b>135</b>   | <b>1 418</b>  | <b>487</b>   | <b>1 021</b>  | <b>-395</b>  |
| Niemcy     | saldo VAT-u          | 1 363            | 4 904        | 6 314        | 2 374        | 6 468         | 2 800        | 3 182         | 2 338        |
|            | VAT od inwestycji    | 1 807            | 1 409        | 1 633        | 1 657        | 2 815         | 1 673        | 1 943         | 1 848        |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>-444</b>      | <b>3 495</b> | <b>4 681</b> | <b>717</b>   | <b>3 653</b>  | <b>1 127</b> | <b>1 239</b>  | <b>490</b>   |
| Grecja     | saldo VAT-u          | -81              | -39          | -26          | -110         | -             | -45          | -55           | -158         |
|            | VAT od inwestycji    | 8                | 48           | 6            | 30           | -             | 6            | 12            | -            |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>-89</b>       | <b>-87</b>   | <b>-32</b>   | <b>-140</b>  | <b>-</b>      | <b>-51</b>   | <b>-67</b>    | <b>-158</b>  |
| Hiszpania  | saldo VAT-u          | -57              | 752          | 416          | -170         | -839          | 424          | -110          | -149         |
|            | VAT od inwestycji    | 248              | 84           | 88           | 243          | 83            | 101          | 153           | 125          |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>-305</b>      | <b>668</b>   | <b>328</b>   | <b>-413</b>  | <b>-922</b>   | <b>323</b>   | <b>-263</b>   | <b>-274</b>  |
| Francja    | saldo VAT-u          | 4                | 5            | 12           | 12           | 0             | 6            | 8             | 5            |
|            | VAT od inwestycji    | 0                | 0            | 0            | 0            | 0             | 0            | 0             | 0            |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>4</b>         | <b>5</b>     | <b>12</b>    | <b>12</b>    | <b>0</b>      | <b>6</b>     | <b>8</b>      | <b>5</b>     |
| Włochy     | saldo VAT-u          | -7               | 0            | -4           | 1            | -2            | 0            | 0             | 0            |
|            | VAT od inwestycji    | 3                | -            | 2            | 2            | -             | -            | -             | 1            |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>-10</b>       | <b>0</b>     | <b>-6</b>    | <b>-1</b>    | <b>-2</b>     | <b>0</b>     | <b>0</b>      | <b>-1</b>    |
| Luksemburg | saldo VAT-u          | -                | -            | 5 447        | 7 051        | -             | -            | 12 843        | 5 153        |
|            | VAT od inwestycji    | -                | -            | 2 973        | 5 221        | -             | -            | -             | 1            |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>-</b>         | <b>-</b>     | <b>2 474</b> | <b>1 830</b> | <b>-</b>      | <b>-</b>     | <b>12 843</b> | <b>5 152</b> |
| Holandia   | saldo VAT-u          | 2 259            | 5 435        | 595          | 3 714        | 7 284         | -            | 4 477         | 3 930        |
|            | VAT od inwestycji    | 2 625            | 621          | 773          | 3 204        | 3 878         | -            | 2 561         | 3 613        |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>-366</b>      | <b>4 814</b> | <b>-178</b>  | <b>510</b>   | <b>3 406</b>  | <b>-</b>     | <b>1 916</b>  | <b>317</b>   |
| Austria    | saldo VAT-u          | 2 152            | -            | 3 214        | 1 938        | 4 299         | 2 140        | 2 471         | 2 934        |
|            | VAT od inwestycji    | 1 942            | -            | 2 111        | 2 198        | 2 553         | 2 471        | 2 803         | 2 804        |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>210</b>       | <b>-</b>     | <b>1 103</b> | <b>-260</b>  | <b>1 746</b>  | <b>-331</b>  | <b>-332</b>   | <b>130</b>   |
| Portugalia | saldo VAT-u          | -79              | -130         | -67          | -104         | -1 115        | -56          | -68           | -80          |
|            | VAT od inwestycji    | 19               | 79           | 14           | 21           | 293           | 7            | 6             | 7            |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>-98</b>       | <b>-209</b>  | <b>-81</b>   | <b>-125</b>  | <b>-1 408</b> | <b>-63</b>   | <b>-74</b>    | <b>-87</b>   |
| UE-15      | saldo VAT-u          | 127              | 1185         | 216          | 538          | 1 585         | 162          | 898           | 631          |
|            | VAT od inwestycji    | 15               | 210          | 63           | 508          | 983           | 117          | 646           | 582          |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>112</b>       | <b>975</b>   | <b>153</b>   | <b>30</b>    | <b>602</b>    | <b>45</b>    | <b>252</b>    | <b>49</b>    |

U w a g a: I-V: gospodarstwa specjalistyczne: I – uprawy polowe, II – ogrodnictwo, III – plantacje trwałe, IV – hodowla wypasowa, V – produkcja zwierzęca w oparciu o pasze treściwe; VI-VIII: gospodarstwa różnokierunkowe: VI – z różnymi uprawami, VII – z różnokierunkowym użytkowaniem zwierząt, VIII – łączące użytkowanie zwierząt i uprawy polowe: 0 – saldo bliskie zero.

Ź r ó d ł o: Farm Accountancy Data Network (FADN) ([www.europa.eu.int/comm/agriculture/rica](http://www.europa.eu.int/comm/agriculture/rica)) oraz własne obliczenia.

Jak wynika z danych zawartych w tab. 1, średnio w UE najbardziej obciążone z tytułu VAT-u są gospodarstwa specjalizujące się w produkcji zwierzęcej w oparciu o pasze treściwe (V). Gospodarstwa te dużo inwestują. Dlatego w ostatecznym rozrachunku najwyższe łączne saldo VAT-u osiągnęły w 2000 r. gospodarstwa ogrodnicze (II). Najmniejsze kwoty łącznego salda VAT-u odnotowuje się z kolei w przypadku gospodarstw zajmujących się hodowlą wypasową (głównie z uwagi na wysoki poziom inwestycji).

Warto również zwrócić uwagę na fakt, iż obciążenia te różnią się znacznie w poszczególnych krajach Unii. Dla przykładu, rolnicy zajmujący się produkcją zwierzęcą w oparciu o pasze treściwe w Holandii, Niemczech, Belgii czy Austrii odprowadzają do budżetu znaczne kwoty z tytułu VAT-u, podczas gdy rolnicy o tej samej specjalizacji w Portugalii i Hiszpanii otrzymują wysokie zwroty VAT-u. Wynika to głównie z faktu, iż produkcja zwierzęca jest w tych dwóch ostatnich krajach opodatkowana znacznie słabiej niż środki do produkcji, podczas gdy w Niemczech czy Holandii produkty hodowli są opodatkowane taką samą stawką, jak środki do produkcji (typowe dla produkcji rolnej, w tym zwłaszcza pasze treściwe).

Obciążenia z tytułu VAT-u są także zróżnicowane ze względu na wielkość ekonomiczną gospodarstw (por. tab. 2). Średnio w UE obciążenia z tytułu VAT-u są najmniejsze w małych gospodarstwach – zwrot z tytułu VAT-u otrzymują rolnicy użytkujący gospodarstwo małe lub średnio małe, zaś w przypadku gospodarstw bardzo małych saldo jest bliskie zera. Natomiast w odniesieniu do większych gospodarstw, obciążenia rosną wraz ze wzrostem ich wielkości. Warto przy tym zwrócić uwagę na zróżnicowanie tychże obciążeń w poszczególnych krajach członkowskich. Beneficjentami z tytułu VAT-u są rolnicy Grecji, Włoch i Portugalii, przy czym korzystają przede wszystkim gospodarstwa duże. W krajach, takich jak Luksemburg, Holandia i Niemcy wpłaty z tytułu VAT-u rosną w miarę zwiększania gospodarstwa, podczas gdy np. w Austrii, pomimo wysokiego dodatniego salda VAT-u z tytułu bieżącej działalności, a z uwagi na wysoki poziom inwestowania, rolnicy otrzymują zwroty podatku.

Różnice między poszczególnymi krajami UE dotyczą nie tylko stawek VAT-u, ale również administracji czy procedur związanych ze stawką ryczałtową. W **Wielkiej Brytanii** np. rozliczanie z VAT-u następuje w cyklu rocznym, jedynie osoby zwyczajowo otrzymujące zwroty VAT-u (tzw. *repayment traders*), w tym właśnie rolnicy, mogą się rozliczać w cyklu miesięcznym<sup>12</sup>. Rolnik, który wybierze opcję stawki ryczałtowej VAT-u (SR), powinien złożyć podanie o wydanie uprawnienia do naliczania tej stawki, co skutkuje rejestracją w systemie SR. W przeciwieństwie do rozwiązań polskich, fakturę VAT-owską wystawia rolnik sprzedający produkty rolne. Nabywca również może wystawić

---

<sup>12</sup> J. Czaplą, J. Dąbrowski, Z. Krzyżanowska, *Podatki w Unii Europejskiej i w polskim rolnictwie*, FAPA, Warszawa 2000, s. 12.

Tablica 2

Przeciętne roczne saldo VAT-u w rolnictwie w wybranych krajach UE w 2000 r. (w tys. euro)  
(według wielkości gospodarstwa w ESU)

| Kraj       | Wyszczególnienie     | Wielkość gospodarstwa (w ESU) |             |             |              |              |               |              |
|------------|----------------------|-------------------------------|-------------|-------------|--------------|--------------|---------------|--------------|
|            |                      | poniżej 4                     | 4-8         | 8-16        | 16-40        | 40-100       | powyżej 100   | średnio      |
| Belgia     | saldo VAT-u          | -                             | -           | -           | 732          | 1 810        | 3 350         | 1 894        |
|            | VAT od inwestycji    | -                             | -           | -           | 528          | 1 677        | 3 187         | 1 505        |
|            | <b>saldo łącznie</b> | -                             | -           | -           | <b>204</b>   | <b>133</b>   | <b>163</b>    | <b>389</b>   |
| Niemcy     | saldo VAT-u          | -                             | -           | 510         | 1 578        | 3 316        | 5 252         | 2 626        |
|            | VAT od inwestycji    | -                             | -           | 646         | 1 129        | 2 264        | 3 636         | 1 514        |
|            | <b>saldo łącznie</b> | -                             | -           | <b>-136</b> | <b>449</b>   | <b>1 052</b> | <b>1 616</b>  | <b>1 112</b> |
| Grecja     | saldo VAT-u          | -14                           | -43         | -64         | -178         | -286         | -             | -59          |
|            | VAT od inwestycji    | 6                             | 10          | 23          | 59           | 212          | -             | 19           |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>-20</b>                    | <b>-53</b>  | <b>-87</b>  | <b>-237</b>  | <b>-498</b>  | -             | <b>-78</b>   |
| Hiszpania  | saldo VAT-u          | 192                           | 141         | 163         | 197          | 275          | 1 021         | 194          |
|            | VAT od inwestycji    | 11                            | 44          | 95          | 181          | 311          | 495           | 88           |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>181</b>                    | <b>97</b>   | <b>68</b>   | <b>16</b>    | <b>-36</b>   | <b>526</b>    | <b>106</b>   |
| Francja    | saldo VAT-u          | -                             | -           | 13          | 19           | 3            | 1             | 8            |
|            | VAT od inwestycji    | -                             | -           | 0           | 0            | 0            | 0             | 0            |
|            | <b>saldo łącznie</b> | -                             | -           | <b>13</b>   | <b>19</b>    | <b>3</b>     | <b>1</b>      | <b>8</b>     |
| Włochy     | saldo VAT-u          | -3                            | -8          | 0           | -2           | -4           | -12           | -4           |
|            | VAT od inwestycji    | 15                            | 8           | 8           | 13           | 16           | 31            | 12           |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>-18</b>                    | <b>-16</b>  | <b>-8</b>   | <b>-15</b>   | <b>-20</b>   | <b>-43</b>    | <b>-16</b>   |
| Luksemburg | saldo VAT-u          | -                             | -           | 1 571       | 4 513        | 7 505        | 16 841        | 6 999        |
|            | VAT od inwestycji    | -                             | -           | 1 423       | 2 760        | 4 798        | 10 934        | 3 991        |
|            | <b>saldo łącznie</b> | -                             | -           | <b>148</b>  | <b>1 753</b> | <b>2 707</b> | <b>5 907</b>  | <b>3 008</b> |
| Holandia   | saldo VAT-u          | -                             | -           | -           | 873          | 2 823        | 7 268         | 4 249        |
|            | VAT od inwestycji    | -                             | -           | -           | 770          | 1 586        | 3 615         | 2 044        |
|            | <b>saldo łącznie</b> | -                             | -           | -           | <b>103</b>   | <b>1 237</b> | <b>3 653</b>  | <b>2 205</b> |
| Austria    | saldo VAT-u          | -                             | -           | 1 437       | 2 505        | 4 210        | -             | 2 348        |
|            | VAT od inwestycji    | -                             | -           | 1 675       | 2 750        | 4 606        | -             | 2 502        |
|            | <b>saldo łącznie</b> | -                             | -           | <b>-238</b> | <b>-245</b>  | <b>-396</b>  | -             | <b>-154</b>  |
| Portugalia | saldo VAT-u          | -53                           | -77         | -121        | -180         | -221         | -705          | -80          |
|            | VAT od inwestycji    | 35                            | 47          | 81          | 98           | 164          | 305           | 48           |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>-88</b>                    | <b>-124</b> | <b>-202</b> | <b>-278</b>  | <b>-385</b>  | <b>-1 010</b> | <b>-128</b>  |
| UE-15      | saldo VAT-u          | 20                            | 18          | 117         | 378          | 922          | 2 000         | 368          |
|            | VAT od inwestycji    | 17                            | 20          | 128         | 303          | 690          | 1 235         | 234          |
|            | <b>saldo łącznie</b> | <b>3</b>                      | <b>-2</b>   | <b>-11</b>  | <b>75</b>    | <b>232</b>   | <b>765</b>    | <b>134</b>   |

U w a g a: oznaczenie gospodarstw: poniżej 4 ESU – bardzo małe, 4-8 ESU – małe, 8-16 ESU – średnio małe, 16-40 ESU – średnio duże, 40-100 ESU – duże, powyżej 100 ESU – bardzo duże; 1 ESU jest równoważne nadwyżce bezpośredniej w wysokości 1200 euro; 0 – saldo bliskie zera.

Ź r ó d ł o: jak do tab. 1.

taką fakturę, jednak wcześniej musi zwrócić się do urzędu podatkowego o pozwolenie na ujęcie w fakturze zapłaconego podatku. Rolnik, który wybrał opcję ryczałtu musi i tak prowadzić normalną księgowość swojej działalności. Na zasady ogólne może przejść nie wcześniej niż po roku korzystania z SR. Prawo do korzystania z SR mogą przy tym cofnąć organa podatkowe, jeśli ustalą, że podmiot uzyskuje znacznie większą wartość zwrotu z tytułu SR niż uzyskiwałby przy wyborze zasad ogólnych VAT-u. Powtórne otrzymanie tego uprawnienia możliwe jest po upływie trzech lat od momentu wycofania się z systemu SR. Ryczałtowy system rozliczania VAT-u nie cieszy się popularnością wśród brytyjskich rolników. Poważną barierą jest bowiem fakt, że stawka ryczałtowa może być naliczana jedynie przy sprzedaży podmiotom będącym płatnikami VAT-u, podczas gdy znaczna część produkcji w niektórych gospodarstwach sprzedawana jest innym rolnikom. Jeśli kupujący także rozliczają się w systemie SR lub z uwagi na niewielkie obroty nie rozliczają się wcale z VAT-u, sprzedający traci możliwość naliczenia SR, a tym samym jedyną możliwość uzyskania rekompensaty za VAT płacony przy zakupie środków produkcji. Może to jednocześnie sprzyjać ograniczaniu „szarej strefy”. Opcja SR wydaje się wygodna dla podmiotów, które całość lub większość swojej produkcji (bądź usług) sprzedają podmiotom rozliczającym się z VAT-u na zasadach ogólnych lub które chcą uniknąć wysiłku, jaki wymaga prowadzenie pełnej rachunkowości VAT-u<sup>13</sup>.

W **Irlandii** z kolei rolnicy zobowiązani są do rejestracji dla celów podatkowych, jeśli przychody z działalności rolniczej związanej z zawieraniem umów (innych niż usługi inseminacyjne, chów i hodowla zwierząt) przekraczają określony próg (w 2000 r. było to 15 tys. funtów rocznie). Dodatkowo rolnik zobowiązany jest do rejestracji, jeśli jego zakupy wewnątrz Unii przekraczają 32 tys. funtów (próg ustalony na 2000 r.) lub gdy jest odbiorcą pewnych usług z zagranicy. Rolnicy, którzy nie zarejestrują się jako płatnicy VAT-u otrzymują status rolnika ryczałtowego<sup>14</sup>.

W **Danii** każdy rodzaj gospodarstwa objęty jest opodatkowaniem VAT, jeśli jego dochód przekroczy określony próg (w 2000 r. było to 20 tys. koron). Jediną różnicą w stosunku do innych podatników jest półroczny cykl zwrotów VAT-u (w innych dziedzinach niż rolnictwo są to cykle kwartalne).

W **Austrii** rolnik ma wybór między ryczałtem a zasadami ogólnymi. Co istotne, również podatek dochodowy pobierany jest w formie ryczałtu zależnego od wielkości gospodarstwa<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> Tamże, s. 10–15.

<sup>14</sup> Tamże, s. 15–16.

<sup>15</sup> *Polityka Austrii w kwestii struktur gospodarki żywnościowej*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 1998, nr 2.

W **Hiszpanii**, w rolnictwie zastosowano specjalny system VAT-owski (SRALF), który określał stopę opodatkowania sprzedaży na 4%. Wobec różnorodności struktur produkcyjnych i zysku brutto w poszczególnych regionach i rodzajach działalności, opodatkowanie netto poszczególnych gospodarstw jest bardzo zróżnicowane<sup>16</sup>.

W **Finlandii** rolnicy mają również wybór między ryczałtem a zasadami ogólnymi. Rolnicy są też upoważnieni do otrzymania zwrotu VAT-u od zakupu środków produkcji dokonanego po 1.07.1994 r. (po wprowadzeniu VAT-u)<sup>17</sup>.

W **Szwecji** z kolei nie wprowadzono systemu ryczałtowego. Opodatkowaniu VAT-em podlegają wszystkie produkty, w tym uprawa zbóż i innych produktów roślinnych, a także leasing rolniczy, prawo do eksploatacji produktów naturalnych (ziemi, kamienia itp.) oraz użytkowania lasów<sup>18</sup>.

### 3. PODATEK VAT W POLSKIM ROLNICTWIE

Przed 1993 r., a więc w okresie, gdy w Polsce funkcjonował podatek obrotowy, obciążający tylko towary konsumpcyjne, produkty rolne nie były objęte podatkiem od obrotu. Część środków do produkcji rolnej, które mogły stanowić także przedmiot konsumpcji, obciążona była podatkiem obrotowym i w takiej formie płaciły go gospodarstwa. Rolnik nie miał przy tym prawa, jakie przysługiwało innym podmiotom, do składania oświadczenia, że towary te nabywa z przeznaczeniem do produkcji rolnej (prawo takie miały natomiast uspołecznione gospodarstwa rolne). Przy wprowadzeniu VAT-u w Polsce, w 1993 r. nie objęto tym podatkiem rolników. Sprzedaż płodów rolnych zwolniono od VAT-u, co wyłączało rolników od wszelkich obowiązków, wynikających z przepisów dotyczących tego podatku, ale jednocześnie ze względów ekonomicznych nie było dla nich korzystne. Rolnicy pozbawieni zostali w ten sposób prawa do odliczenia podatku VAT, jaki płacili w cenach towarów i usług nabywanych dla potrzeb prowadzenia produkcji rolnej (paliw, części zamiennych, energii, węgla, pasz, środków ochrony roślin, maszyn itp.). Według szacunków Ministerstwa Rolnictwa, obciążenia fiskalne rolnictwa z tego tytułu wahały się na poziomie ok. 1,5 mld zł rocznie<sup>19</sup>. Wprowadzenie VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne nie miało więc na celu nałożenia dodatkowego obciążenia fiskalnego na

<sup>16</sup> *Polityka Hiszpanii w kwestii struktur rolnych przed przystąpieniem do Wspólnoty*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 1998, nr 2.

<sup>17</sup> P. Taipalus, *VAT in Enlarged European Union. Finland*, „VAT Monitor” 1995, nr 1–2.

<sup>18</sup> J. Kleerup, *VAT in Enlarged European Union. Sweden*, „VAT Monitor” 1995, nr 1–2.

<sup>19</sup> R. I. Dziemanowicz, *Podatek VAT w rolnictwie europejskim*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej” 1999, nr 6.

rolników, ale miało umożliwić rolnikom, jako producentom, odzyskanie płacowanego przez nich podatku VAT.

Od początku wprowadzenie VAT-u w rolnictwie wzbudzało wiele kontrowersji. Wśród polityków generalnie istniało przekonanie o konieczności objęcia rolników tym podatkiem, spory toczyły się natomiast wokół koncepcji, według których reforma ta miałaby być przeprowadzana. Początkowo zwolennikom preferencji na wsi udało się w Sejmie przełamać wprowadzenie zerowej stawki VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne. Projekt ten został następnie odrzucony przez Senat, który wprowadził stawkę 3-procentową. Ostatecznie ustawa zmieniająca przepisy *Ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*<sup>20</sup> została przez Sejm uchwalona 20 lipca 2000 r. (DzU 2000, nr 68, poz. 805), a weszła w życie 4 września 2000 r. W ten sposób do polskiego systemu podatku VAT wprowadzono – przewidzianą w VI Dyrektywie – konstrukcję tzw. zryczałtowanej formy zwrotu VAT-u dla rolników oraz dokonano opodatkowania sprzedaży nieprzetworzonych produktów rolnych 3-procentową stawką VAT-u.

Jednym z podstawowych zagadnień, jakie rozważał ustawodawca przed wprowadzeniem omawianych rozwiązań, były wysokości stawek podatku. W celu zminimalizowania kosztów produkcji rolnej, a tym samym zapobieżeniu podwyższaniu cen żywności, przy wprowadzaniu podatku VAT, w 1993 r. postanowiono objąć podstawowe środki do produkcji rolnej jego obniżoną stawką (7%). Jednak zgodnie z aktami wykonawczymi do ustawy<sup>21</sup>, począwszy od lipca 1993 r. do 1 maja 2004 r., na podstawowe środki do produkcji rolnej obowiązywała stawka 0-procentowa. Stawka ta była jednak niezgodna z przepisami unijnymi. Harmonogram zmian stawek, prezentowany na posiedzeniu Rady Ministrów w lipcu 2000 r., przewidywał opodatkowanie z dniem 1.01.2001 r. dóbr kapitałowych, a więc maszyn, urządzeń i narzędzi dla gospodarki rolnej oraz ciągników rolniczych stawką przejściową w wysokości 12%, a od 1.01.2002 r. – stawką standardową (22%). VI Dyrektywa nie przewiduje bowiem stawki obniżonej dla żadnych dóbr kapitałowych, pozostałe środki do produkcji rolnej (nawozy, pestycydy, pasze itp.) mogą być objęte stawką obniżoną. Wspomniany harmonogram zmian przewidywał objęcie ich stawką 3-procentową od 1.07.2001 r., a następnie 7-procentową, od 1.01.2002 r.<sup>22</sup> Podobne zwwyżki stawek VAT-u planowane były w odniesieniu do usług związanych z rolnictwem, opodatkowanych stawką 7-procentową. Harmonogram zmian

<sup>20</sup> *Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*, DzU 1993, nr 11, poz. 50 z późn. zm.

<sup>21</sup> *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22.12.1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*, DzU 1999, nr 109, poz. 1245 z późn. zm.

<sup>22</sup> *Biała księga podatków*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 1998.

przewidywał ich podwyższenie do 12%, od 1.07.2001 r., a od 1.01.2002 r. – do 22%<sup>23</sup>. Natomiast usługi związane z produkcją zwierzęcą i produkcją rolną (np. w zakresie prac polowych, ogrodnich, chemizacji rolnictwa, gospodarki nasiennej, obsługi produkcji zwierzęcej, wypożyczania maszyn oraz sprzętu rolniczego i ogrodniczego) miały być zwolnione z podatku VAT. Jak wiadomo, plan ten nie został zrealizowany w określonych, w nim, terminach.

Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, związana ze zmianą klasyfikacji wyrobów podlegających VAT-owi z SWW (Systematyczny Wykaz Wyrobów) na PKWiU (Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług), nie spowodowała zmian w grupach produktów związanych z produkcją rolniczą. Oznacza to, że w dalszym ciągu zwolnione z VAT-u pozostały m. in. usługi w zakresie rolnictwa czy wynajem maszyn i urządzeń rolniczych. Stawką zerową z kolei opodatkowano środki produkcji typowe dla produkcji rolnej, a więc np. nawozy sztuczne i składniki chemiczne mieszanek paszowych (SWW 123), środki ochrony roślin (SWW 1246), preparaty weterynaryjne (SWW 1348), wyroby weterynaryjne z tworzyw sztucznych (SWW 1369-73), wapno (SWW 1431), nawozy wapniowe i wapniowo-magnezowe (SWW 1432), wyroby sieciowe (SWW 2024), otręby paszowe (SWW 2419-2), śruty zbożowe i roślin strączkowych (SWW 2419-3 i 2419-4), pasze przemysłowe (SWW 26), z wyłączeniem karmy dla psów i kotów, a także produkty utylizacyjne, z wyłączeniem żelatyny (SWW 2624), sznurek do maszyn rolniczych. Stawka zerowa funkcjonowała również w odniesieniu do maszyn, urządzeń i narzędzi rolniczych, zaliczonych do grupy SWW 082 (z pewnymi wyjątkami), a także przyczep ciągnikowych rolniczych (SWW 1026-6) i ciągników rolniczych (SWW 1031-1 i 1031-2) oraz zespołów i części ciągników rolniczych (SWW 1039). Stawką przejściową (3-procentową) objęto – jak podkreślano – nieprzetworzone produkty rolne. W odniesieniu do pozostałych produktów, o szerszym zastosowaniu niż produkcja rolna (np. materiały budowlane, energia, paliwa itp.), obowiązywały stawki 7- lub 22-procentowe.

*Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*<sup>24</sup>, obowiązująca od 1 maja 2004 r., pozostawiła 3-procentową stawkę VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne przy podwyższonej do 5% stawce zryczałtowanego zwrotu podatku. Podwyższone zostały również stawki na podstawowe środki do produkcji rolnej, takie jak nawozy, pasze itp. – z 0 do 3%, na ciągniki i maszyny rolnicze – z 0 do 22%, a także na materiały budowlane – z 7 do 22%. Szczegółne miejsce zajmują produkty opodatkowane stawką przejściową (3%). Stawka ta obowiązywać będzie do 30 kwietnia 2008 r. Podlegają jej czynności związane z odpłatnymi dostawami towarów, odpłatnym świadczeniem usług, importem

<sup>23</sup> Tamże.

<sup>24</sup> *Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, DzU 2004, nr 54, poz. 535.

towarów, wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów za wynagrodzeniem na terytorium Polski, w zakresie towarów i usług wymienionych w załączniku do ustawy (są to produkty rolne pochodzenia roślinnego i zwierzęcego, nawozy sztuczne, pestycydy, mleko, żelatyna, sznurek do maszyn rolniczych oraz usługi związane z rolnictwem, leśnictwem i rybołówstwem)<sup>25</sup>.

Wiele z regulacji wprowadzonych „starą” ustawą o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym pozostaje nadal w mocy. Dzieli one rolników na tych, którzy rozliczają się z fiskusem na zasadach ogólnych oraz rolników ryczałtowych<sup>26</sup>. Ustawa pozostawia przy tym prawo wyboru przez rolnika sposobu, na jaki będzie rozliczał podatek VAT. Wybór taki jest jednak obarczony pewnymi warunkami – nie każdy rolnik może przejść na zasady ogólne. Przyjmuje się, iż w chwili wejścia w życie regulacji dotyczącej VAT-u w rolnictwie wszyscy rolnicy mają status rolników ryczałtowych, z wyjątkiem tych, którzy w roku 2000 prowadzili księgi rachunkowe<sup>27</sup>. Ci ostatni nie mogą wybrać ryczałtu – są rolnikami-podatnikami opodatkowanymi na zasadach ogólnych.

**Rolnik ryczałtowy** nie jest podatnikiem VAT-u i korzysta przy sprzedaży swoich produktów rolnych ze zwolnienia od tego podatku, ale równocześnie ma możliwość otrzymania częściowego, ryczałtowego zwrotu podatku naliczonego w dokonywanych zakupach. **Rolnik rozliczający się na zasadach ogólnych** natomiast jest zarejestrowanym podatnikiem VAT-u i ma możliwość odliczenia pełnej kwoty z tytułu podatku VAT, płaconego przy dokonywanych przez siebie zakupach towarów i usług. Przyjrzyjmy się bliżej obu wyróżnionym przez ustawę kategoriom rolników.

**Rolnikiem ryczałtowym** jest podmiot, który dokonując sprzedaży wyprodukowanych przez siebie produktów rolnych korzysta ze zwolnienia od podatku<sup>28</sup>. Zwolnienie, o którym mowa w definicji, nie ma zastosowania do działalności handlowej, za którą uważa się odsprzedaż w stanie nieprzetworzonym nabytych wcześniej produktów rolnych<sup>29</sup>. Rolnikiem ryczałtowym jest, innymi słowy, ten, kto nie ma obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych i nie zrezygnował z przysługującego mu zwolnienia z VAT-u w zakresie sprzedaży wytworzonych przez siebie produktów rolnych. Rolnik ryczałtowy otrzymuje od nabywcy wyprodukowanych i sprzedawanych przez siebie produktów rolnych **kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku**, doliczoną do cen sprzedawanych

<sup>25</sup> Tamże, art. 146.

<sup>26</sup> J. Zubrzycki, *VAT w rolnictwie*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 9.

<sup>27</sup> A. Szelańska, L. Goraj, *Podatek od towarów i usług (VAT) w rolnictwie*, wyd. 2 według stanu prawnego na dzień 1.01.2001 r., MRiRW, IERiGŻ, Warszawa 2001.

<sup>28</sup> *Ustawa o podatku od towarów i usług z dn. 20.07.2000 r.*, DzU 2000, nr 68, poz. 805 art. 7 ust. 1, pkt 7.

<sup>29</sup> T. Tratkiewicz, *VAT w rolnictwie, leśnictwie i rybołówstwie*, „Vademecum Przedsiębiorcy i Podatnika” 2000, vol. 76, nr 9.

produktów. Jest to dla niego rekompensata z tytułu podatku zapłaconego przy zakupie środków produkcji<sup>30</sup>. Jeżeli natomiast rolnik ryczałtowy sprzedaje produkty inne niż wymienione w załączniku 8 do „starej” ustawy (jego odpowiednikiem jest załącznik 2 nowej ustawy) bądź też produkty pochodzące z importu lub odsprzedaży w stanie nieprzetworzonym nabytych wcześniej produktów rolnych, wówczas podlega opodatkowaniu stawką 3%. Zwolnienie od podatku ma charakter przedmiotowo-podmiotowy, ma zatem miejsce jedynie wówczas, gdy spełnione są obydwie przesłanki, tzn. że sprzedaż dokonywana jest przez rolnika ryczałtowego, a jej przedmiotem jest jeden z produktów wymienionych w cytowanym załączniku. Ustawa o podatku od towarów i usług, obowiązująca od 1 maja 2004 r., rozszerza definicję rolnika ryczałtowego. Obecnie za rolnika ryczałtowego uznaje się producenta rolnego dokonującego dostawy produktów rolnych, pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego usługi rolnicze (art. 2 pkt 19–21). Nowa definicja pozwala zatem na objęcie zwolnieniem z opodatkowania, oprócz produktów rolnych, także usług rolniczych oraz, w konsekwencji, zezwala na stosowanie do tych rodzajów działalności zryczałtowanego zwrotu podatku<sup>31</sup>.

Rolnik ryczałtowy zwolniony jest z wystawiania faktur VAT-owskich, prowadzenia ewidencji sprzedaży i zakupów towarów i usług, składania w urzędzie skarbowym deklaracji VAT-7 oraz dokonania zgłoszenia rejestracyjnego dla potrzeb VAT-u.

Z kolei podatnik VAT-u, będący nabywcą produktów rolnych od rolnika ryczałtowego jest obowiązany wystawić fakturę, dokumentującą zakup tych produktów, oznaczoną jako „Faktura VAT RR”. Powinien on to uczynić w dwóch egzemplarzach, oryginał wręczając sprzedawcy – rolnikowi. Jest to więc szczególne rozwiązanie, nakłada bowiem obowiązek wystawienia faktury dokumentującej sprzedaż na kupującego, a nie na sprzedawcę.

Kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku oblicza się w analogiczny sposób, jak kwotę podatku należnego. W kwocie należnej (cenie brutto) z tytułu sprzedaży towarów zawarta jest bowiem kwota podatku należnego, zaś w kwocie należności za sprzedane przez rolnika ryczałtowego produkty rolne zawarta jest kwota zryczałtowanego zwrotu podatku. Nie można jednak zryczałtowanego zwrotu podatku utożsamiać z podatkiem VAT należnym od sprzedaży towarów lub usług, obliczanym przez podatników rozliczających się na zasadach ogólnych.

<sup>30</sup> S. Tomczyk, *VAT w rolnictwie*, DIFIN, Warszawa 2000, s. 32.

<sup>31</sup> A. Łobaczewicz, *Prosto i zwięźle – co nowego w podatku VAT? Ustawa wraz z kompletem aktów wykonawczych. Stan prawny na 1.05.2004 r.*, Scientific Publishing Group, Gdańsk 2004, s. 49.

Rolnik ryczałtowy nie musi wykazywać, w celu uzyskania zryczałtowanego zwrotu podatku, że dokonywał wcześniej jakichkolwiek zakupów środków do produkcji rolnej. Zwrot ten jest bowiem uzależniony od samego faktu dokonania przez niego sprzedaży produktów rolnych płatnikowi VAT-u. Ponieważ obecnie nie wszystkie podmioty sfery budżetowej są zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług (np. oświata, służba zdrowia czy administracja publiczna), zatem od tych nabywców rolnicy ryczałtowi nie uzyskają zryczałtowanego zwrotu podatku. Rozwiązanie to może rodzić istotne komplikacje w rozliczeniach podatkowych rolników ze sferą budżetową, która stanowi ważny segment odbiorców produktów rolnych<sup>32</sup>.

Rolnik ryczałtowy, dokonujący eksportu towarów i usług ma prawo do zastosowania stawki 0% pod warunkiem prowadzenia ewidencji dla potrzeb VAT-u<sup>33</sup>. Aby rolnik ryczałtowy mógł w pełni skorzystać z uprawnień wynikających z zaistnienia sprzedaży opodatkowanej według stawki 0%, poza prowadzeniem ewidencji, powinien zarejestrować się dla celów podatku od towarów i usług oraz składać deklaracje VAT-7 za miesiące, w których ta sprzedaż wystąpi. Dokonując tych czynności rolnik ryczałtowy nabywa jednocześnie prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów służących tej sprzedaży<sup>34</sup>.

Nabywca produktów rolnych ma prawo odliczenia zapłaconego rolnikowi ryczałtowego zwrotu podatku w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonano zapłaty należności z faktury VAT RR, a nie w rozliczeniu za miesiąc wystawienia tej faktury. Aby jednak nabywca-podatnik mógł skorzystać z tego uprawnienia powinien on spełniać kilka warunków<sup>35</sup>:

1) zakup produktów rolnych musi być związany ze sprzedażą opodatkowaną, zatem zakupione towary nie mogą być następnie odsprzedane jako zwolnione z VAT-u lub spożytkowane na cele, które nie będą podlegały VAT-owi,

2) zapłata należności za zakupione produkty rolne musi nastąpić na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego (w ciągu 14 dni),

3) w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty na rachunek bankowy rolnika, muszą zostać podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej zakup od tego rolnika produktów rolnych.

Ważne jest również to, że faktura RR musi zawierać oświadczenie sprzedawcy produktów rolnych, że jest rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług<sup>36</sup>. W celu uproszczenia procedur, w czerwcu 2001 r.

---

<sup>32</sup> A. Eichler, *Projektowane zmiany w podatku VAT od lipca 2000 r. Rozmowa z prof. dr. hab. W. Modzelewskim*, „Rachunkowość Budżetowa” 2000, nr 5.

<sup>33</sup> Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r..., art. 27 pkt 4.

<sup>34</sup> D. Polakowski, *VAT od produktów rolnych i niskoprzetworzonej żywności wprowadzony od 4.09.2000 r.*, Ekspert. Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2000, s. 15.

<sup>35</sup> Tamże, s. 17–18.

<sup>36</sup> J. Zubrzycki, *VAT w rolnictwie*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 10.

zmieniono zasady składania oświadczenia – w przypadku umów kontraktacji lub innych umów o podobnym charakterze, oświadczenie takie może być złożone tylko raz w okresie obowiązywania umowy. Oświadczenie to sporządza się na osobnym dokumencie.

W praktyce, obowiązek przelewu należności z tytułu zakupów u rolnika ryczałtowego znacznie wydłużył terminy płatności, co skłoniło ustawodawcę do nowelizacji ustawy, według której podatnik ma prawo do odliczenia VAT-u jedynie wówczas, gdy dokona zapłaty nie później niż 14 dni od daty zakupu artykułów rolnych. Wyjątek stanowią rozliczenia z podmiotami, które zawarły umowę o dłuższy termin płatności<sup>37</sup>.

Z systemu zryczałtowanego zwrotu podatku wyłączeni zostali podatnicy zobowiązani na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Ogólne zasady opodatkowania VAT-em może wybrać również rolnik ryczałtowy. Może to jednak nastąpić jedynie wówczas, gdy spełni wszystkie poniższe warunki<sup>38</sup>:

1) osiągnięte za rok poprzedni wartości sprzedaży produktów rolnych przekraczającą 20 tys. zł,

2) dokona w urzędzie skarbowym zgłoszenia rejestracyjnego, przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w ustawie<sup>39</sup>,

3) rozpocznie prowadzenie ewidencji sprzedaży i zakupów towarów oraz usług, umożliwiające sporządzanie deklaracji dla potrzeb VAT-u,

4) przez co najmniej trzy kolejne miesiące poprzedzające bezpośrednio miesiąc, od którego rolnik ten zrezygnuje ze zwolnienia, będzie prowadził ewidencję sprzedaży. Przepis ten nie określa wzoru ewidencji sprzedaży, w praktyce przyjmuje się, że niezbędne minimum wymagań w tym zakresie obejmuje: datę sprzedaży, jej przedmiot (rodzaj produktu i jego ilość) oraz kwotę, za którą dokonano sprzedaży<sup>40</sup>.

Jeżeli rolnik ryczałtowy zrezygnuje ze zwolnienia z VAT-u, to dopiero po upływie 3 lat od daty tej rezygnacji i przejścia na ogólne zasady opodatkowania, będzie mógł ponownie skorzystać ze zwolnienia, tzn. odzyskać status rolnika ryczałtowego.

Dla rolników rozliczających się na zasadach ogólnych przewidziano możliwość kwartalnego rozliczania się z VAT-u, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy. Aby jednak skorzystać z tej formy rozliczania się z VAT-u, rolnik-podatnik obowiązany jest wcześniej zawiadomić na piśmie właściwy dla siebie urząd skarbowy

<sup>37</sup> A. Szełągowska, *Najpierw placimy, dopiero później odliczamy*, „Prawo i Gospodarka” 23.07.2001.

<sup>38</sup> J. Zubrzycki, *VAT w rolnictwie*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 10.

<sup>39</sup> J. Majewska, *Rejestracja w VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 11 (wkładka).

<sup>40</sup> J. Roszkowska, *VAT w rolnictwie. Cz. I*, „Z Ostatniej Chwili” 2000, nr 4.

o zamiarze skorzystania z tej możliwości. Wybór przez rolnika-podatnika kwartalnego trybu rozliczania z VAT-u związany jest z pewnymi konsekwencjami. Główną i niekorzystną dla rolnika jest fakt, iż zwrot podatku naliczonego od dokonanych przez niego zakupów będzie następował z opóźnieniem, w porównaniu do rozliczeń miesięcznych. Co więcej, dopiero po upływie czterech kwartałów rolnik może zrezygnować z rozliczania kwartalnego i przejść na miesięczne.

#### 4. DYSKUSJA WOKÓŁ PODATKU VAT W ROLNICTWIE

Wprowadzenie podatku od towarów i usług w rolnictwie stanowiło istotny krok w kierunku dostosowania polskich uregulowań w zakresie podatków pośrednich do przepisów obowiązujących w Unii Europejskiej. Za wprowadzeniem VAT-u przemawiał także fakt, iż producenci rolni byli dyskryminowani w tym zakresie, gdyż byli traktowani jak konsumenci, którym nie przysługuje prawo odliczenia zapłaconego wcześniej podatku VAT. Zwolnienie z VAT-u skutkowało tym, że im bardziej zaawansowana i proinwestycyjna była produkcja rolna, tym większe było obciążenie fiskalne gospodarstwa.

Kontrowersje wzbudzały jednak stawki tego podatku. Po burzliwych dyskusjach, pozostały dwie koncepcje, z których jedna przewidywała 3-procentową stawkę VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne oraz 3-procentową stawkę ryczałtowego zwrotu podatku dla rolników ryczałtowych, przy niezmiennym opodatkowaniu środków do produkcji rolnej. Wariant drugi natomiast przewidywał zerową stawkę VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne oraz 3-procentową stawkę ryczałtowego zwrotu podatku dla rolników. Warto w tym miejscu dokonać porównania obu propozycji, z których, jak wiadomo, ostatecznie wygrał wariant z 3-procentową stawką VAT-u<sup>41</sup>.

Przy wprowadzeniu 3-procentowej stawki VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne oraz 3-procentowej stawki ryczałtowego zwrotu podatku, dla nabywcy nieprzetworzonych produktów rolnych nie ma znaczenia, czy zakupu dokonuje on od rolnika rozliczającego się na zasadach ogólnych czy od „ryczałtowca”. W obu przypadkach wypłacone kwoty podatku podlegają bowiem odliczeniu od podatku należnego. Co więcej, zgodnie z tą propozycją, pomimo stosowania w obrotach krajowych stawki 3%, towary eksportowane zostają objęte typową dla eksportu stawką zerową. Nie ulega zatem pogorszeniu konkurencyjność polskiego eksportu nieprzetworzonych produktów rolnych. Krajowe towary nie tracą swej konkurencyjności również na rynku polskim, gdyż import nieprzetworzonej żywności także obarczony zostaje 3-procentową stawką VAT-u.

---

<sup>41</sup> I. Kołowacik, *Gdzie korzyści dla rolnika?*, „Prawo i Gospodarka. Magazyn Finansowy” 24.07.2000.

Zatem ceny towarów krajowych i importowanych zmieniać się będą w takim samym stopniu. Za zastosowaniem 3-procentowej stawki VAT-u przemawiać może również fakt, iż mechanizm ten uruchamiałby samokontrolę podatników, niezależnie od kontroli rozliczeń podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe.

Wybór drugiej z rozpatrywanych koncepcji spowodowałby stosowanie dwóch różnych stawek VAT-u dla tych samych towarów. Sytuacja ta byłaby jednak niekorzystna dla rolników ryczałtowych, ponieważ sztucznie zawiązałaby cenę produktów sprzedawanych przez nich. Nabywcę kupującego od rolnika rozliczającego się na zasadach ogólnych obowiązywałaby cena z zerową stawką VAT-u, natomiast rolnikowi ryczałtowemu musiałby on zapłacić dodatkowo ową 3-procentową rekompensatę. Mogłoby to spowodować zaniżanie ceny wypłacanej rolnikom ryczałtowym przez nabywców. W efekcie, w stosunku do rolników ryczałtowych, system ten w zasadzie nie zadziałałby. Zyskałaby jedynie grupa rolników rozliczających się na zasadach ogólnych. Wariant ten przewidywał również zerową stawkę VAT-u w imporcie nieprzetworzonej żywności, co oczywiście wpłynęłoby niekorzystnie na konkurencyjność krajowej produkcji. Wariant ten dzielił więc rolników na tych „lepszycy”, którym VAT zwraca budżet i tych „bardziej kłopotliwych”, którym VAT płaci przy zakupie nabywcą. To, że obawy takie nie były bezzasadne potwierdzają doświadczenia ostatnich miesięcy. Po wejściu Polski do UE obowiązuje, jak wiadomo, 3-procentowa stawka VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne przy 5-procentowym ryczałtowym zwrocie tego podatku. Rodzi to jednak problemy z interpretacją, w efekcie czego rolnicy ryczałtowi otrzymują zwrot VAT-u w dotychczasowej wysokości 3%, a nie 5%. Jest to sytuacja niekorzystna dla rolników ryczałtowych, którzy w ten sposób otrzymują rekompensaty prawie dwukrotnie niższe niż gwarantuje im to prawo. Zyskują na tym tylko pośrednicy, którzy płacą rolnikowi dodatkowe 3% podatku, a sami nabywają prawo do odliczenia 5%.

Zwolennicy zerowej stawki VAT-u twierdzili także, iż stosowanie jej wpłynęłoby korzystnie na rozwój polskiego rolnictwa, pozwalając rolnikom na odzyskanie pełnej kwoty VAT-u naliczonego, bez wcześniejszego potrącenia VAT-u należnego. Uważali również, iż 3-procentowa stawka VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne spowoduje wzrost cen żywności, a w konsekwencji wpłynie na inflację. Wstępne szacunki przewidywały jednak, że może to skutkować tylko niewielkim wzrostem cen nieprzetworzonych produktów rolnych (od 0,9 do 1,5%), a to z kolei inflacją zwiększoną o ok. 0,4%<sup>42</sup>. Z kolei przeciwnicy zero-

---

<sup>42</sup> VAT ma poprawić dochodowość rolników. Rozmowa z J. Rudowskim, sekretarzem stanu w Ministerstwie Finansów, [w:] VAT w rolnictwie. Poradnik doradztwa podatkowego, Centrum Integracji Obszarów Wiejskich z Unią Europejską, Warszawa 2002, s. 11.

wej stawki VAT-u w rolnictwie, np. resort finansów, obawiali się, że może ona zrujnować budżet. Według początkowych szacunków zastosowanie drugiego z omawianych wariantów obniżyłoby wpływy do budżetu o ok. 1,3 mld zł, co w skali roku oznaczałoby ubytek dochodów o 1,03%<sup>43</sup>.

Na podkreślenie zasługuje fakt, iż sam sposób wprowadzenia podatku VAT na nieprzetworzone produkty rolne został negatywnie oceniony również przez opinię publiczną, w tym zwłaszcza samych rolników. Bardzo krótkie *vacatio legis* (zaledwie dwa tygodnie), zbyt późno przeprowadzona akcja informacyjna, termin wejścia w życie ustawy (koniec lata, gdy rolnik zajęty jest pracami polowymi i nie ma czasu na edukację podatkową) z pewnością nie ułatwiły rolnikom przygotowania się do wprowadzanych zmian.

Podstawowym zagadnieniem w zakresie VAT-u w rolnictwie jest kwestia wyboru między jego ogólnymi a ryczałtowymi zasadami. Uważa się, że wybór ryczałtowego systemu VAT-owskiego może być korzystny przede wszystkim dla producentów rolnych, prowadzących działalność w ograniczonym zakresie<sup>44</sup>. Ryczałtowy zwrot nie odpowiada idealnie zapłaconemu wcześniej podatkowi VAT. W niektórych przypadkach zwrot bywa wyższy od podatku faktycznie zapłaconego przy nabyciu towarów i usług (co zresztą jest niezgodne z założeniami tego opodatkowania), w innych okazuje się niższy.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że ustawa zakłada zapłatę za dostarczone produkty rolne, jako następstwo i uprawnienie oraz skutek dostawy, nie zawiera jednak instrumentów prawnych osłaniających rolnika przed nieuczciwymi nabywcami, którzy nie zapłacą lub będą opóźniać zapłaty za produkty (co najwyżej nie będą mogli odliczyć zapłaconego VAT-u).

Stanowczy wymóg powiązania odliczenia VAT-u przez odbiorcę produktów rolnych z zapłatą na rachunek bankowy stanowi niejednokrotnie istotną przeszkodę na drodze do zwrotu VAT-u rolnikowi prowadzącemu małe gospodarstwo, sprzedającemu produkty rolne o wartości nieprzekraczającej kilkaset złotych miesięcznie, a do tego sprzedającemu te produkty kilku odbiorcom, np. małym sklepikom spożywczym. Może się bowiem okazać, iż koszty obsługi bankowej owego zwrotu mogą przewyższać kwoty zwracanego VAT-u. Przelewem trzeba płacić rolnikom niezależnie od wysokości transakcji.

Obowiązek dokonywania rozliczeń za pośrednictwem banku ma znaczenie ochronne. Uważa się jednak, że w odniesieniu do obrotów o małej skali powinno się umożliwić dokonywanie zapłaty rolnikowi gotówką, bez utraty uprawnień przez nabywcę. Ma to również znaczenie przy sprzedaży produktów rolnych nowym kontrahentom, np. na giełdach spożywczych. Aby uzyskać ryczałtowy

---

<sup>43</sup> G. J. Leśniak, *VAT w rolnictwie wciąż dzieli*, „Prawo i Gospodarka. Magazyn Finansowy” 3.07.2000.

<sup>44</sup> T. Szuladziński, *Podatek VAT w rolnictwie*, „Szkółkarstwo” 2000, nr 2.

zwrot VAT-u rolnicy zmuszeni są udzielać nieznanemu sobie klientowi kredytu kupieckiego. Nasuwa się przy tym pytanie, czy obowiązek ten nie ma raczej służyć rozwojowi sektora bankowego, zwłaszcza bankowości spółdzielczej, z której usług przyzwyczajeni są korzystać rolnicy. Kwestia ta nabiera wyrazu, jeśli weźmiemy pod uwagę, iż pod tym względem rolnicy traktowani są odmiennie niż inne podmioty gospodarcze, które takiego obowiązku nie mają.

Wprowadzone rozwiązania wykluczają w istocie możliwość przyjmowania przedpłat od odbiorców produktów rolnych. Ustawa wymaga bowiem określenia na przelewie bankowym wystawianym przez nabywcę produktów rolnych numeru i daty faktury potwierdzającej zakup, a nie jest możliwe wystawienie faktury przed przyjęciem przez odbiorcę produktów rolnych. Fakturowanie przed dostawą produktów rolnych oraz wnoszenie przedpłaty na poczet przyszłych dostaw praktycznie pozbawia rolnika ryczałtowego prawa do zwrotu VAT-u. Ustawa przewiduje jedynie stosowanie rozliczeń kompensacyjnych, a takie rozliczenia zawierają na ogół umowy kontraktacyjne. Ustawa wyklucza natomiast system przedpłat gotówkowych i bezgotówkowych, z udziałem których mogłoby przebiegać sprawniej zasilanie producentów rolnych w środki produkcji<sup>45</sup>.

Niezbędnym warunkiem funkcjonowania systemu ryczałtowego zwrotu VAT-u jest to, aby podmioty kupujące od rolników traktowały ceny oferowanych przez rolników produktów rolnych jako ceny netto i doliczały do nich kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku. Nieuczciwe praktyki traktowania tych cen jako cen brutto, a więc *de facto* obniżanie cen płaconych rolnikom, nie należą niestety do wyjątków. Ustawa gwarantuje właściwe funkcjonowanie tego systemu właściwie tylko tam, gdzie rząd decyduje o cenach, a więc w przypadku interwencyjnych cen skupu niektórych płodów rolnych.

Pelen zwrot VAT-u naliczonego przy zakupie środków produkcji gwarantują rolnikom tylko ogólne zasady VAT-owskie. Przy ryczałcie bowiem zwrot VAT-u zależy od wielkości sprzedaży i to sprzedaży na rzecz podmiotu, który jest płatnikiem VAT-u według definicji ustawy (a nie są nim np. szkoły, szpitale, do których dostawy produktów rolnych stanowią dość znaczny udział). Dlatego też rolnikom, którzy prowadzą duże inwestycje, modernizują swoje gospodarstwa poleca się zasady ogólne. Zasady ogólne są bardziej opłacalne również dla gospodarstw, które większość środków produkcji kupują ze stawką 22- lub 7-procentową, a więc np. ogrodniczych.

Wstępne szacunki przewidywały, że potencjalnie podatek VAT na zasadach ogólnych mogłyby rozliczać gospodarstwa o powierzchni powyżej 20 ha, tj. ok.

---

<sup>45</sup> St. Kozłowski, *VAT w rolnictwie widziany od strony gospodarstwa rolnego*, [w:] *VAT w rolnictwie. Poradnik doradztwa...*, s. 33.

88 379 gospodarstw rolnych<sup>46</sup>. Zgodnie z wynikami rachunkowości rolnej gospodarstw indywidualnych w 1998 r. przeciętnie w gospodarstwie o powierzchni użytków rolnych 20–50 ha średnia roczna wartość produkcji wyniosła 101,8 tys. zł<sup>47</sup>. Tymczasem według danych Ministerstwa Finansów, na koniec 2002 r., na zasadach ogólnych rozliczało się w Polsce zaledwie **3896** rolników<sup>48</sup>.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że podatek VAT wprowadzony na zasadach przewidzianych ustawą może wpłynąć na poprawę opłacalności polskiego eksportu produktów rolnych (dotychczasowe zwolnienie z VAT-u powodowało odkładanie się w kosztach produkcji eksportowej podatku VAT pobieranego wraz z zakupem niektórych środków do produkcji rolnej). Ma również wspomagać proces restrukturyzacji polskiej wsi, gdyż wspiera działalność inwestycyjną podatników. Przypuszcza się również, że objęcie podatkiem od towarów i usług rolnictwa może oddziaływać na większe utowarowienie produkcji rolnej, jak również stanowić bodziec przyspieszający procesy dostosowawcze w gospodarstwach rolnych do warunków funkcjonowania w przyszłości na zintegrowanym rynku towarowym UE (prowadzenie ewidencji, wystawianie faktur, rejestracja)<sup>49</sup>. Prowadzenie rachunkowości dla potrzeb VAT-u z pewnością rozwija kulturę finansową rolników, co może okazać się pomocne w określaniu opłacalności produkcji i podejmowaniu decyzji co do jej kierunku w przyszłości.

Przewiduje się, że w dłuższej perspektywie wprowadzenie VAT-u w rolnictwie może wpłynąć korzystnie również na pozarolniczy rozwój wsi poprzez tworzenie pozarolniczych miejsc pracy. Po pierwsze, potrzebne były i są biura rachunkowe do prowadzenia księgowości dla potrzeb VAT-u. Możliwość odliczania podatku VAT z tytułu nabywanych środków produkcji stwarza przesłankę do racjonalizacji poniesionych nakładów, kierowania się rachunkiem ekonomicznym przy podejmowaniu decyzji co do kierunku rozwoju gospodarstwa. Stwarza to również nowe możliwości w zakresie konkurencyjności polskiego rolnictwa i przetwórstwa spożywczego na rynkach zagranicznych. Znaczne pole do popisu mają tu zwłaszcza organizacje producentów rolnych, których działania sprzyjają konsolidacji produkcji rolniczej, konfekcjonowania i standaryzowania produktów rolnych oraz wspólnej dystrybucji, rozproszonej dotychczas, produkcji, np. poprzez oferowanie jej większym organizacjom handlowym<sup>50</sup>. Intensyfikacja obrotu gospodarczego na wsi i obszarach wiejskich, a w związku z tym poprawa kondycji gospodarstw – w dłuższej perspektywie – sprzyjać bę-

---

<sup>46</sup> A. Szelągowska, *VAT w rolnictwie*, Departament Budżetu i Finansów Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Warszawa 2000.

<sup>47</sup> Tamże.

<sup>48</sup> Ministerstwo Finansów, dane niepublikowane.

<sup>49</sup> <http://www.vat.pl>.

<sup>50</sup> M. Małek, *Rozliczenie VAT w rolnictwie – szansa na nowe miejsca pracy*, [w:] *VAT w rolnictwie. Poradnik doradztwa...*, s. 62.

dzie z pewnością powstawaniu miejsc pracy w szeroko pojętym otoczeniu rolnictwa i poza nim, zwłaszcza w sferze infrastruktury i usług. W konsekwencji może mieć miejsce odpływ rolników z gospodarstw rolnych. Należy jednak zauważyć, że w literaturze odczuwalny jest brak empirycznych analiz wykazujących ekonomiczne konsekwencje podatku VAT w rolnictwie. Większość wniosków w tym zakresie stawianych jest jako przypuszczenia, a nie fakty. Dlatego też wydaje się, iż prowadzenie tego typu analiz jest konieczne, a ich odniesienie do realiów działalności gospodarstw rolniczych szczególnie użyteczne.

## 5. WNIOSKI KOŃCOWE

Rolnictwo polskie jeszcze do niedawna było wyłączone spod systemu VAT-owskiego, jako że produkty rolne były objęte zwolnieniem. Nie było to jednak rozwiązanie korzystne dla rolników, którzy – w przeciwieństwie do innych producentów – pozbawieni byli w ten sposób możliwości odzyskania podatku płaconego przy zakupie środków produkcji. Bodźcem przyspieszającym zmiany w tym zakresie było zbliżające się włączenie Polski w struktury Unii Europejskiej i związana z tym konieczność dostosowania polskiego ustawodawstwa podatkowego do regulacji VI Dyrektywy. Przełomową datą okazał się 6 września 2000 r., kiedy to zaczęła obowiązywać nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, wprowadzająca 3-procentową stawkę podatku na nieprzetworzoną i niskoprzetworzoną żywność. Jednocześnie, na wzór rozwiązań unijnych, wprowadzono ryczałtową formę zwrotu podatku VAT, stanowiącą początkowo 3%, a obecnie 5% wartości sprzedaży. Rolnikom pozostawiono przy tym możliwość wyboru formy rozliczania tego podatku.

Ponieważ polskie rozwiązania w tym zakresie wzorowane były na unijnych, stopień harmonizacji podatków pośrednich w rolnictwie jest duży. Jak wynika z przeprowadzonej analizy, Polska wykazała w tej mierze znaczącą dyscyplinę, w przeciwieństwie do niektórych „starych” członków Unii. Wbrew zaleceniom VI Dyrektywy niektóre kraje stosują bowiem niższą od zalecanej stawkę na wybrane lub większość produktów rolnych. Wśród krajów dawnej „Piętnastki” nie ma też jednomyślności, co do zasadności wprowadzania systemu ryczałtowego. Różnice te wynikają przede wszystkim z odmiennej specyfiki rolnictwa w poszczególnych krajach członkowskich, w tym Polski. W przypadku polskiego rolnictwa, które jest przecież bardzo rozdrobnione, wprowadzenie systemu ryczałtowego, przy jednoczesnej możliwości przejścia zainteresowanych tym gospodarstw na zasady ogólne, było – naszym zdaniem – rozwiązaniem trafnym. Wątpliwości można mieć co do wysokości stawek podatku na produkty rolne i środki do produkcji, a także wysokości stawki zryczałtowanego zwrotu

podatku VAT. Jak wynika z doświadczeń ostatnich lat, wiele z rozwiązań należy jeszcze usprawnić, jednak sama ich idea jest słuszną i bezdyskusyjną.

*Maria Grzelak, Justyna Wiktorowicz*

## **VALUE ADDED TAX IN AGRICULTURE IN POLAND AND THE EUROPEAN UNION. COMPARATIVE ANALYSIS**

Regulations concerning VAT are of great specificity both in the European Union countries and in Poland. It results, among others, from the character of the agriculture production, its seasonality as well as related time discrepancy between expenditures and sale receipts of agriculture products. These factors resulted in subjecting the agriculture to the special system of VAT which consists in enabling farmers to account for the tax by means of the flat rate compensation. This regulation is directed mainly to farms of little activity scale. Comparisons revealed that not all of the European Union countries give such opportunity to farmers, what is more, the discrepancy in details of suggested regulations (for example tax rates and lists of products subjected to them) are significant. It results in the fact that VAT burden borne by farmers diverse considerably concerning both the geographic depiction as well as the size and the profile of the farm.

The Polish regulations concerning VAT were formulated, so they were adjusted to the 6<sup>th</sup> Directive regulating the harmonization of indirect taxes within the European Union limits. However, the agriculture was included in the VAT system not earlier than in the year 2000. This way, our law became adjusted to standards of the European Union but, above all, farmers were enabled to regain at least parts of taxes paid on input. At the same time, farmers were given the opportunity to choose between normal and flat rate scheme.