

GRAŻYNA NACHTMAN

DOI: 10.5604/00441600.1203389

IZABELA CHOLEWA

Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej

– Państwowy Instytut Badawczy

Warszawa

VAT W FUNKCJONOWANIU GOSPODARSTW ROLNYCH W LATACH 2010-2013

Abstrakt

Działalność rolnicza w Polsce, tak jak działalność gospodarcza, jest objęta systemem podatku VAT. W rolnictwie dopuszcza się rozliczanie VAT na zasadach ogólnych lub w formie ryczałtowej. Wybór rozliczenia podatku VAT na zasadach ogólnych jest dobrowolny, za wyjątkiem rolników prowadzących księgi handlowe. Z literatury przedmiotu jednak wynika, że coraz więcej rolników wybiera status czynnego podatnika VAT; taką tendencję zaobserwowano również wśród gospodarstw Polskiego FADN.

W artykule przeanalizowano skutki rozliczania VAT na zasadach ogólnych w gospodarstwach tworzących panel w latach 2010-2013, pogrupowanych według wielkości ekonomicznej. Niezależnie od klasy wielkości ekonomicznej w każdej grupie VAT naliczony od zakupów był wyższy od VAT naliczonego od sprzedaży, co oznaczało zwrot nadpłaconego VAT do gospodarstwa. Kwotę VAT do zwrotu powiększała znacząco VAT naliczony, zawarty w zakupach inwestycyjnych. Można przypuszczać, że inwestycje były głównym impulsem do rezygnacji ze statusu rolnika ryczałtowego. Kwota zwróconego podatku VAT w przypadku rolników – czynnych podatników VAT, nie jest składnikiem dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego (DzRGR), tak jak w przypadku innych podatników. Jest to odrębna wartość, z całą pewnością generująca dochód pieniężny rolnika, która w ciągu czterech lat w badanych gospodarstwach była dla nich dość znacząca. Ograniczenie inwestycji, poprawa efektów gospodarowania może skutkować odwróceniem wyniku rozliczania VAT na korzyść Urzędu Skarbowego. Wtedy rolnik ma możliwość powrotu do statusu ryczałtowca, ale jednym z warunków wyjścia z systemu VAT jest konieczność korekty odliczonego VAT, co nie musi być dla rolnika korzystne.

Słowa kluczowe: podatek VAT w rolnictwie, rolnik ryczałtowy, zasady ogólne VAT, saldo VAT.

Wstęp

Podatek VAT (z ang. Value Added Tax) – podatek od towarów i usług – jest dominującym składnikiem podatków konsumpcyjnych, najbardziej znaczących w tworzeniu budżetu wielu krajów Unii Europejskiej, w tym Polski (Tyszczo (red.), 2013), stanowiąc ponad 40% wpływów budżetowych¹. Opodatkowanie podatkiem VAT w Polsce funkcjonuje w oparciu o Ustawę o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 roku², z późniejszymi zmianami. Przepisom tym podlega również działalność rolnicza. Art. 43 ustawy mówi, że dostawa (czyli sprzedaż) produktów rolnych z własnej działalności rolniczej lub świadczenie usług rolniczych są zwolnione z obowiązku rozliczania VAT. Dopuszcza się dwójakiego rodzaju rozliczanie VAT z działalności rolniczej – w formie ryczałtu lub według zasad ogólnych. Forma ryczałtowa nie musi być rejestrowana w Urzędzie Skarbowym, a rolnik nie ma obowiązku wystawiać faktur kontrahentom ani prowadzić ewidencji sprzedaży; podatek VAT od sprzedaży płodów rolnych rozlicza nabywca. Rolnik może wybrać dobrowolnie rozliczanie według zasad ogólnych i zarejestrować się jako czynny podatnik. Dobrowolność oznacza, że nie jest zobowiązany – tak jak inni podatnicy VAT – do zgłoszenia się w Urzędzie Skarbowym jako płatnik podatku VAT po przekroczeniu limitu sprzedaży, który w przypadku innych podatników wynosił 100 tys. zł w roku 2010, a od 2011 roku 150 tys. zł. W przypadku rolników istniała dolna granica przychodów (20 tys. zł), uprawniająca do rezygnacji ze statusu rolnika ryczałtowego, zniesiona od roku 2011. Włączenie rolnictwa do systemu podatku VAT umożliwiło odliczenie VAT zawartego w fakturach zakupowych, co jest szczególnie istotne przy zakupach związanych z inwestycjami w gospodarstwie rolnym.

W ostatnich latach rolnicy coraz powszechniej rezygnują ze statusu rolnika ryczałtowego na rzecz czynnego podatnika VAT. Możliwość odliczania VAT, zwłaszcza od zakupów inwestycyjnych, sprzyja modernizacji zasobów, wspiera rozwój gospodarstw. Potwierdzają to zarówno badania ekspertów (Brodzińska, 2015; Dziemianowicz, 2006), jak i doświadczenia samych rolników (Zabielska, 2011). Coraz częstsze zjawisko rozliczania przez rolników podatku VAT na zasadach ogólnych jest w dużym stopniu zasługą programów inwestycyjnych, kierowanych do rolników w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich, finansowanych z funduszy unijnych (Turowska, 2010). Pomoc finansowa z PROW dla większości działań udzielana jest do wartości netto inwestycji. Zapłacony VAT, zawarty w zakupach inwestycyjnych brutto, rolnik może odzyskać, jeśli jest czynnym płatnikiem podatku VAT, tj. dokonuje rozliczeń na zasadach ogólnych.

Bogaty materiał empiryczny do oceny roli podatku VAT w rolnictwie stanowią dane gospodarstw prowadzących rachunkowość w systemie Polski FADN. Celem opracowania jest poznanie skutków rezygnacji ze zryczałtowanego spo-

¹ Obliczenia własne na podstawie <http://www.finanse.mf.gov.pl/budzet-panstwa/wplywy-budzetowe>.

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535.

sobu rozliczania VAT w gospodarstwach indywidualnych i przejścia na zasady ogólne, a zwłaszcza wpływu wyników rozliczania VAT na wyniki ekonomiczne gospodarstw w ujęciu dynamicznym.

Istota podatku VAT, materiał badawczy, metoda

O zobowiązaniu z tytułu podatku VAT wobec Urzędu Skarbowego stanowi saldo rozliczenia kwoty VAT należnego od towarów i usług sprzedawanych (dostawa towarów i świadczenie usług) i kwoty VAT naliczonego, zawartego w towarach i usługach zakupywanych (nabycie). Obowiązek zapłaty podatku VAT istnieje wtedy, gdy saldo z rozliczenia VAT należnego i naliczonego jest dodatnie. W przypadku wyższej kwoty naliczonego VAT nad należnym, saldo rozliczenia jest ujemne i podatnikowi należy się zwrot kwoty nadwyżki podatku.

O tym, jak kształtuje się saldo VAT u podatników tego podatku za dany okres, świadczy wielkość i struktura dokonywanych dostaw (sprzedaży) oraz zakupów towarów i usług, a także przypisane do nich stawki podatku VAT.

W przypadku rolnictwa stawki podatku VAT dla produktów rolnych i wielu środków produkcji są preferencyjne, ponieważ głównym celem opodatkowania rolnictwa tym podatkiem było wspieranie jego rozwoju. Przekłada się to nie tylko na szansę odzyskania VAT naliczonego w rolnictwie przez czynnych podatników VAT, ale wpływa także na mniejsze obciążenie podatkiem VAT produktów dla konsumentów. Opodatkowanie produktów rolnych niższymi stawkami wyznaczającymi VAT należny od tych produktów powoduje, że trudniej jest zbilansować VAT naliczony zawarty w zakupywanych środkach produkcji (w tym zwłaszcza trwałych), opodatkowanych stawką podstawową.

Preferencje w zakresie stawek VAT w rolnictwie uzasadnia się jego specyfiką i odrębnym traktowaniem w porównaniu z innymi działami gospodarki. Państwa członkowskie UE, w tym Polska, tworzą własny system podatkowy, zgodny z nadrzędnym prawem Wspólnoty, biorąc pod uwagę poziom rozwoju gospodarczego kraju, w tym rolnictwa. Specyfika tego działu gospodarki wymaga odmiennych rozwiązań. Z racji jej rozdrobnienia należy stymulować wzrost dochodów rolników, przemianę, modernizację gospodarstw rolnych, a co za tym idzie – wzrost konkurencyjności rolnictwa (Tyszko, 2014). W związku z tym w stworzonym systemie podatku VAT w Polsce, z uwzględnieniem szóstej Dyrektywy Rady nr 77/388/EWG³ przyjęte stawki podatku VAT na produkty rolne i środki do produkcji rolnej nie mogły być niższe niż 15% w stawce standardowej i nie niższe niż 5% w stawce obniżonej (Szelągowska, 2014). W rezultacie standardowa stawka VAT w Polsce została ustanowiona na poziomie 22% i tyle wynosiła do roku 2010. Także do końca 2010 roku w Polsce – w wyniku derogacji od przepisów unijnych – stosowano obniżoną 3% stawkę podatku VAT na

³ Szósta Dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r. nr 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej (Dz.U. L.145 z 13 czerwca 1977 r. z póź.zm.).

produkty rolne i żywnościowe. W związku z trudną sytuacją budżetu państwa, od roku 2011 stawka standardowa została podniesiona do poziomu 23% i ma obowiązywać do końca roku 2016 (art. 41. Ustawy). Jednocześnie stawki obniżone w rolnictwie z poziomu 3 i 7% od roku 2011 zostały podniesione do poziomu 5 i 8%⁴. Tak skonstruowane stawki podatkowe w przypadku rolnika czynnego podatnika VAT umożliwiają odzyskanie zapłaconego VAT w zakupach inwestycyjnych, mimo że poziom wpływów ze sprzedaży na to nie pozwalał.

Jest to zgodne z poglądem o neutralności podatku VAT z działalności rolniczej, nie posiadającego charakteru fiskalnego (Dziemianowicz, 2006; Brodzińska, 2015). Trzeba jednak pamiętać, że konsekwencją wyboru statusu czynnego podatnika VAT jest utrata pewnej niezależności, poddanie się restrykcyjnym przepisom prawa podatkowego, a ponadto obowiązkowi systematycznego ewidencjonowania zakupów i sprzedaży oraz rozliczania się z Urzędem Skarbowym. Rolnik posiadający status rolnika ryczałtowego nie jest beneficjentem takich rozliczeń. W przypadku sprzedaży niefakturowanej nie należy mu się zwrot VAT, jedynie sprzedając produkty rolne na fakturę VAT RR odzyskuje 7% zryczałtowanego zwrotu VAT.

Jak już wcześniej zaznaczono, rolnicy dostrzegają szansę zwrotu VAT (nadwyżki VAT naliczonego nad należnym), ale decyzja o przejściu na ogólne zasady rozliczania powinna być dogłębnie przeanalizowana. Powrót do zryczałtowanej formy opodatkowania jest bowiem możliwy dopiero po trzech latach od daty rezygnacji ze zwolnienia z VAT, wyrażonego pisemnym zawiadomieniem naczelnika Urzędu Skarbowego, przed początkiem miesiąca (kwartału), od którego rolnik ponownie chce skorzystać ze zwolnienia⁵. Wiąże się to poza tym z obowiązkiem rozliczenia się z VAT naliczonego, odliczonego podczas dokonywania inwestycji. Zgodnie z Art. 91 ustawy o VAT, podatnik zobowiązany jest do dokonywania rocznej korekty VAT z tego tytułu i w przypadku rezygnacji z rozliczania na zasadach ogólnych zobowiązany jest do zwrotu części VAT, jeśli wartość inwestycji przekroczyła 15 tys. zł. Korekty dokonuje się w ciągu 5 lat w przypadku podlegających amortyzacji towarów i usług zaliczonych na podstawie przepisów o podatku dochodowym do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (np. ciągniki, maszyny) lub 10 lat w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów (np. obora, pieczarkarnia). Zatem, jeśli na przykład rolnik odliczył VAT od zakupionego kombajnu (amortyzacja 5-letnia), ale po trzech latach od tego zakupu zdecyduje się wrócić do formy zryczałtowanej, to zobowiązany jest do zwrotu 2/5 kwoty VAT odliczonego przy tej inwestycji. Z uwagi na powyższe przepisy, powrót do zwolnienia z VAT dla wielu rolników może być trudny do zrealizowania.

⁴ Załącznik nr 3 i 10 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054).

⁵ Art. 43 ust. 5 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Wzrost zainteresowania uzyskaniem statusu czynnego podatnika VAT widoczny jest wśród rolników indywidualnych, prowadzących rachunkowość w Polskim FADN⁶. W latach 2010-2013 liczba takich gospodarstw wzrosła z 2497 do 4082 (tabela 1). Można to tłumaczyć faktem, że do badań w Polskim FADN łatwiej jest pozyskać gospodarstwa prowadzące ewidencje sprzedaży i zakupów na potrzeby podatku VAT. Z niepublikowanych danych Ministerstwa Finansów wynika jednak, że z roku na rok wzrastała także liczba podmiotów związanych z rolnictwem rozliczających VAT na zasadach ogólnych⁷.

Dla celów niniejszego opracowania wyselekcjonowano jako materiał badawczy grupę gospodarstw indywidualnych, które uczestniczyły nieprzerwanie w ciągu tych czterech lat w prowadzeniu rachunkowości i były w tym czasie czynnymi podatnikami VAT (łącznie 1888).

Tabela 1

Struktura próby gospodarstw indywidualnych Polskiego FADN według uczestnictwa w systemie podatku VAT

Lata	Liczba gospodarstw indywidualnych w próbie Polskiego FADN		
	ogółem	rozliczających VAT na zasadach ogólnych	rozliczających VAT na zasadach ogólnych w badanej próbie – panel
2010	11 004	2 497	
2011	10 890	2 831	
2012	10 909	3 361	1 888
2013	12 117	4 082	

Źródło: Dane Polskiego FADN.

Efekty rozliczenia VAT na zasadach ogólnych można rozpatrywać w różnych konfiguracjach – np. według specjalizacji produkcji czy wielkości obszarowej. W tym opracowaniu dokonano oceny gospodarstw, dzieląc je według wielkości ekonomicznej, wyrażonej w euro Standardowej Produkcji (SO)⁸, na

⁶ System Zbierania i Wykorzystywania Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych.

⁷ Brak jest szczegółowych danych statystycznych o liczbie rolników indywidualnych będących czynnymi podatnikami VAT w Polsce. Z niepublikowanych danych Ministerstwa Finansów wynika, że **liczba podatników rozliczających się na zasadach ogólnych**, którzy wykazali jako podstawowy rodzaj działalności dział 01 PKD z 2004 r. zatytułowany UPRAWY ROLNE, CHÓW I HODOWLA ZWIERZĄT, ŁOWIECTWO, WŁĄCZAJĄC DZIAŁALNOŚĆ USŁUGOWĄ (wyłączając działalność usługową – grupa 01.4 – oraz gospodarkę łowiecką – grupa 01.5 – oraz dział 01 PKD z 2007 r. (wyłączając działalność usługową – grupa 01.6) i łowiectwo (grupa 01.7), **w roku 2013 wynosiła 53 089, w roku 2014 – 55 691 i w roku 2015 – 63 434 podatników** (źródło: hurtownia danych SPR/VAT wg stanu na dzień 22.06.2015 oraz na dzień 16.03.2016 r.).

⁸ Standardowa Produkcja (SO) to parametr stosowany w klasyfikacji gospodarstw rolnych według standardów unijnych, definiowany jako średnia z 5 lat wartość produkcji określonej działalności roślinnej lub zwierzęcej uzyskiwana z 1 ha lub od 1 zwierzęcia w ciągu 1 roku, w przeciętnych dla danego regionu warunkach. SO służy do określenia m.in. wielkości ekonomicznej gospodarstwa rolnego wyrażonej w euro.

cztery grupy: małe ($8000 \leq \text{euro SO} < 25\,000$), średnio-małe ($25\,000 \leq \text{euro SO} < 50\,000$), średnio-duże ($50\,000 \leq \text{euro SO} < 100\,000$) i duże ($100\,000 \leq \text{euro SO} < 500\,000$)⁹. W tabelach zastosowano wyłącznie nazewnictwo grup bez przypisanej im wielkości ekonomicznej. W klasyfikacji gospodarstw, dokonywanej według wielkości ekonomicznej w układzie ES6, występuje sześć klas wielkości, ale w badanej populacji 1888 gospodarstw nie było reprezentacji dla klasy gospodarstw bardzo małych (poniżej 8000 euro SO) i bardzo dużych (od 500 000 euro SO). Zgodnie z zasadami ochrony danych rachunkowych w FADN, analizie można poddać grupę liczącą co najmniej 15 gospodarstw.

Takiej reprezentacji zabrakło dla gospodarstw bardzo małych i bardzo dużych.

Dla zrealizowania wyznaczonego celu scharakteryzowano zasoby gospodarstw, sposób ich finansowania, salda podatku VAT, dochody i stan reprodukcji majątku. Wartości poszczególnych parametrów są średnimi arytmetycznymi ze zbioru analizowanych gospodarstw.

Z uwagi na to, że opracowanie dotyczy wpływu podatku VAT na wyniki ekonomiczne, należy wyjaśnić konstrukcję dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego (DzRGR). W FADN jest to podstawowa kategoria dochodowa. Według metodyki FADN, DzRGR jest nadwyżką ekonomiczną, która pozostaje po odjęciu od wartości produkcji kosztów ogółem i dodaniu salda dopłat i podatków do działalności operacyjnej oraz salda dopłat i podatków do działalności inwestycyjnej. W tychże saldach zawierają się z kolei salda podatku VAT z działalności operacyjnej i inwestycyjnej. W przypadku sprawozdań z gospodarstw rolnych przekazywanych do Komisji Europejskiej dla gospodarstw rozliczających się na zasadach ogólnych, VAT należny i VAT naliczony nie jest wykazywany i w konsekwencji DzRGR nie uwzględnia VAT¹⁰.

W przypadku gospodarstw w Polsce, do rozliczenia z Urzędem Skarbowym zobowiązani są tylko rolnicy rozliczający VAT na zasadach ogólnych (czynni podatnicy VAT). W związku z tym są dwa sposoby ujęcia VAT w rachunkach wynikowych gospodarstw uczestniczących w Polskim FADN. Inna jest rola salda tego podatku w przypadku gospodarstw rozliczających się z VAT według zasad ogólnych, a inna w sytuacji zryczałtowanego zwrotu VAT. W przypadku gospodarstw rozliczających VAT na zasadach ogólnych rachunek dochodu wykonywany jest od wartości netto przychodów i kosztów. Kwoty wartości dodanej (VAT należny) do przychodów (sprzedaży) i zakupów (VAT naliczony) stanowią o saldzie podatku VAT, ale dla dochodu (DzRGR) gospodarstw rozliczających się na zasadach ogólnych jest to wartość neutralna – nie pomniejsza go

⁹ Zgodnie z obowiązującymi zasadami gospodarstwa w latach 2010-2012 klasyfikowano dla potrzeb FADN według SO „2004”, a w roku 2013 według SO „2007”. Dla potrzeb niniejszej analizy wszystkie gospodarstwa we wszystkich latach sklasyfikowano jednolicie według zestawu „SO 2007”.

¹⁰ DzRGR dla jednostek rozliczających się na zasadach ogólnych VAT jest liczony od wartości netto przychodów i kosztów.

(w przypadku konieczności zapłaty) i nie powiększa (w przypadku zwrotu z US). Wartość salda VAT jest natomiast włączona do przepływów pieniężnych i bilansu gospodarstwa.

W przypadku rolników ryczałtowych wartość salda VAT z działalności operacyjnej i inwestycyjnej jest włączona do rachunku dochodu. Dla jego obliczenia przychody i koszty w ich gospodarstwach liczone są w wartości netto i poprzez dodanie salda VAT otrzymujemy dochód w wartości brutto.

Omówienie wyników

Jak już zaznaczono, badaniem objęto panel gospodarstw w latach 2010-2013. W tym czasie liczba gospodarstw w poszczególnych klasach ekonomicznych nieco się wahała ze względu na zmienność sytuacji produkcyjno-ekonomicznej tych jednostek; niektóre z nich przemieszczały się w grupach (tabela 2). Najmniej rolników posiadało status czynnych podatników VAT w grupie o najniższej wielkości ekonomicznej (klasa „małe”), jakkolwiek i oni dostrzegali korzyści wynikające z czynnego uczestnictwa w systemie VAT, przeważające nad kosztami transakcyjnymi związanymi z koniecznością prowadzenia szczegółowych rejestrów zakupów i sprzedaży i okresowego rozliczania się z Urzędem Skarbowym.

Najliczniejsza grupa podmiotów rozliczających VAT była corocznie wśród gospodarstw „średnio-dużych”. W ciągu czterech lat ubywało gospodarstw w dwóch najmniejszych ekonomicznie grupach, natomiast w grupie „dużych” przybywało i ostatecznie w roku 2013 było ich o około 12% więcej w porównaniu do 2010 roku. W tych największych gospodarstwach nastąpiła wyraźna poprawa potencjału ekonomicznego, wzrastającego corocznie z poziomu 159 860 euro SO w 2010 roku do 164 276 euro SO w 2013 roku. W pozostałych grupach wartość tej zmiennej wahała się z niewielkimi odchyleniami w kierunku wzrostu bądź zmniejszenia.

Gospodarstwa największe ekonomicznie posiadały od 108 ha (2010 rok) do 113 ha (2013 rok) użytków rolnych (UR), z czego około 40% dodzierżawiały, najwięcej spośród wszystkich grup. Wyróżniały się poza tym najniższą wartością aktywów na 1 ha UR (od 32 do 34 tys. zł w kolejnych latach) i najniższymi nakładami pracy na 100 ha UR (około 3 AWU¹¹), przy czym aż 41-43% stanowiły nakłady pracy obcej. Gospodarstwa te w największym stopniu także finansowały swój majątek kapitałem obcym (14-15% wartości aktywów).

W klasie gospodarstw „małych” obszar UR wynosił około 19-20 ha, w klasie „średnio-małych” około 35 ha i w klasie „średnio-dużych” 60-62 ha. Wraz ze wzrostem wielkości ekonomicznej zmniejszała się wartość aktywów na 1 ha UR i nakładów pracy na 100 ha UR, natomiast zwiększał się udział dzierżawionych

¹¹ AWU (ang. *Annual Work Unit*) – nakłady pracy w ramach działalności operacyjnej gospodarstwa rolnego, wyrażone w osobach pełnozatrudnionych. W ramach nakładów pracy ogółem wyszczególnia się nakłady pracy osób nieopłaconych – FWU (ang. *Family Work Unit*). 1 AWU to równowartość 2120 godzin pracy.

użytków rolnych i z reguły udział pracy obcej. Im słabsze ekonomicznie były gospodarstwa rolne, tym mniejszą przejawiały skłonność do korzystania z obcych czynników produkcji i obcego kapitału (tabela 2).

Tabela 2

Informacje o potencjale produkcyjnym badanych gospodarstw rolnych

Lata	Klasy wielkości ekonomicznej	Liczba gospodarstw	Wielkość ekonomiczna - euro	Użytki rolne		Nakłady pracy		Aktywa ogółem - zł/ha UR	Udział kapitału obcego w aktywach - %
				ogółem - ha	udział dodzierżawionych - %	AWU na 100 ha UR	udział najmniejszej - %		
2010	małe	179	19 263	19	22,4	9,2	12,5	40 827	7,3
	średnio-małe	519	37 924	35	30,2	5,8	14,1	35 807	8,9
	średnio-duże	720	71 509	60	33,9	3,7	17,1	33 494	10,8
	duże	457	159 860	108	40,8	3,0	41,2	32 301	14,2
2011	małe	174	18 727	19	22,3	9,6	13,1	42 916	6,6
	średnio-małe	512	38 016	35	30,1	5,9	15,7	37 177	7,7
	średnio-duże	710	71 429	60	32,8	3,7	17,4	35 590	10,5
	duże	481	159 649	110	40,9	3,1	42,7	33 242	13,5
2012	małe	177	18 472	20	20,5	9,0	13,1	43 327	7,0
	średnio-małe	494	37 571	35	29,7	5,9	16,1	38 752	8,5
	średnio-duże	706	71 274	62	33,7	3,5	14,7	36 044	10,5
	duże	499	161 626	113	40,3	3,0	41,1	34 396	14,0
2013	małe	154	18 412	20	21,5	9,0	11,9	44 052	6,4
	średnio-małe	485	37 169	35	28,4	6,0	18,0	38 578	9,0
	średnio-duże	717	71 892	62	33,7	3,5	15,6	35 660	10,6
	duże	514	164 276	113	37,8	3,0	40,7	34 355	15,0

Źródło: Dane Polskiego FADN, obliczenia własne.

W gospodarstwie zarejestrowanym jako czynny podatnik VAT, to nie wartość produkcji, a wartość sprzedaży wyznacza poziom VAT należnego fiskusowi. Sprzedawane produkty rolne opodatkowane były stawką 5% (w roku 2010 – 3%) lub 8% (w 2010 roku – 7%). Stawką 5-procentową opodatkowane jest np. ziarno zbóż, ziemniaki, owoce i warzywa świeże, jaja, mleko, a 8-procentową – żywiec wieprzowy, wołowy, drobiowy, owce, kozy, siano, słoma. Źródłem VAT naliczonego są zakupy towarów i usług zdefiniowane w rachunku kosztów jako koszty bezpośrednie i ogólnogospodarcze (łącznie tworzące zużycie pośrednie) oraz zakupy inwestycyjne. Nawozy mineralne, pasze przemysłowe, usługi rolnicze, weterynaryjne są opodatkowane stawką 8% (w roku 2010 – 7%), ale inne, np. energia elektryczna, paliwo, ciągniki, maszyny, narzędzia rolnicze, części zamienne, mają przypisaną stawkę 23% (w roku 2010 – 22%).

W badanych grupach gospodarstw sprzedaż w odniesieniu do poziomu wytwarzanej produkcji w każdym roku największy udział miała w jednostkach „dużych” – od 88,5 do 95,5% (tabela 3). Największy odsetek sprzedanej produkcji odnotowano we wszystkich grupach gospodarstw w roku 2013. W żadnym przypadku sprzedaż wytworzonej produkcji nie była niższa od 82%.

Gospodarstwa mniejsze ekonomicznie w większym stopniu wykorzystują swoje produkty jako samozaopatrzenie, zarówno na potrzeby rodziny, jak i gospodarstwa¹².

Wartość sprzedaży w gospodarstwach najmniejszych ekonomicznie („małych”) kształtowała się na poziomie 91-108 tys. zł, a w największych ekonomicznie od 698 do 986 tys. zł. Sprzedaż wzrastała z roku na rok we wszystkich badanych grupach gospodarstw, ale największy jej wzrost w ciągu czterech lat odnotowano w grupie gospodarstw „dużych” – o 41,3% (tabela 3), czemu sprzyjała skala i koncentracja produkcji.

W pozostałych grupach wzrost sprzedaży wynosił średnio od niemal 15% („małe”) do 32% („średnio-duże”). Wielkość tej sprzedaży, a także zróżnicowanie udziału poszczególnych produktów opodatkowanych obecnie stawką 5 lub 8% decyduje o poziomie VAT należnego. Z danych wynika, że w gospodarstwach „małych” i „średnio-małych” większy udział w produkcji miały produkty opodatkowane stawką 5% (3% w 2010 roku), bo, na przykład, produkcja roślinna i mleko krowie łącznie stanowiło w tych pierwszych gospodarstwach około 75-81%, a w tych drugich około 62-64% w poszczególnych latach (tabela 3). Udział produkcji opodatkowanej tą stawką w gospodarstwach dwóch kolejnych grup był mniejszy – najwięcej 58,3%, a w niektórych latach malał do poziomu około 52%. W przybliżeniu można więc uznać, że pozostała produkcja podlegała stawce 8%.

Niemal identyczny jak wzrost sprzedaży był poziom wzrostu kosztów zużycia pośredniego, odzwierciedlających zakupy środków produkcji i usług, będących źródłem VAT naliczonego z działalności operacyjnej. Wielkość produkcji kształtowana jest głównie za sprawą poniesionych nakładów środków produkcji i usług, które w rachunku kosztów rejestrowane są jako zużycie pośrednie (suma kosztów bezpośrednich i kosztów ogólnogospodarczych). W badanych grupach gospodarstw koszty zużycia pośredniego rosły dynamiczniej niż wartość produkcji, co zapewne stanowi barierę dla rozwoju gospodarstw. W okresie badawczym 2010-2013 tylko w gospodarstwach „małych” wzrost produkcji był na podobnym poziomie jak wzrost tych kosztów. W pozostałych grupach wzrost produkcji był o około 7-9% niższy od wzrostu zużycia pośredniego. Poniesione koszty bezpośrednie i ogólnogospodarcze, generujące VAT naliczony z działalności operacyjnej, oscylowały wokół 60% wartości wytworzonej produkcji

¹² Dowodzą tego wyniki FADN - Wyniki Standardowe 2013 uzyskane przez gospodarstwa rolne osób fizycznych uczestniczących w Polskim FADN (Bocian i Malanowska, 2015).

w poszczególnych latach. Jak przedstawiono w tabeli 3, w miarę wzrostu wielkości ekonomicznej zmieniała się struktura zużycia pośredniego – następowało zwiększenie udziału kosztów bezpośrednich (np. nasiona, nawozy, leki weterynaryjne i leczenie zwierząt), a więc tych, do których przypisana jest stawka VAT 8% (w 2010 roku 7%). W gospodarstwach słabszych ekonomicznie więcej w strukturze zużycia pośredniego znaczyły więc koszty ogólnogospodarcze, na ogół ze stawką VAT 23% (np. paliwo, części zamienne).

Tabela 3

Produkcja, sprzedaż i koszty zużycia pośredniego badanych gospodarstw rolnych

Lata	Klasy wielkości ekonomicznej	Produkcja ogółem (zł)	Udział produkcji roślinnej i produkcji mleka krowiego (%)	Sprzedaż (zł)	Udział sprzedaży w produkcji (%)	Zużycie pośrednie ^a		Udział zużycia pośredniego w produkcji (%)
						ogółem (zł)	w tym koszty bezpośred. (%) ^a	
2010	małe	104 846	74,4	90 958	86,8	60 388	56,5	57,6
	średnio-małe	183 499	62,6	155 140	84,5	102 718	63,4	56,0
	średnio-duże	339 815	54,1	293 010	86,2	198 025	69,3	58,3
	duże	772 230	58,3	698 096	90,4	456 787	71,5	59,2
2011	małe	113 969	76,2	93 864	82,4	67 348	57,0	59,1
	średnio-małe	214 431	62,0	177 713	82,9	122 713	65,6	57,2
	średnio-duże	392 996	52,4	334 446	85,1	233 967	70,5	59,5
	duże	904 494	57,5	800 286	88,5	538 799	72,7	59,6
2012	małe	123 353	80,9	108 148	87,7	71 824	58,0	58,2
	średnio-małe	232 276	64,4	194 965	83,9	134 856	66,8	58,1
	średnio-duże	437 981	56,0	374 605	85,5	259 892	70,7	59,3
	duże	1 031 661	57,6	917 395	88,9	616 506	73,6	59,8
2013	małe	118 553	77,8	104 470	88,1	68 874	57,8	58,1
	średnio-małe	219 587	64,2	198 268	90,3	132 333	65,5	60,3
	średnio-duże	424 436	52,5	387 049	91,2	263 363	70,7	62,1
	duże	1 033 253	52,5	986 534	95,5	642 740	74,4	62,2
Dynamika zmian 2013/2010 - %								
X	małe	113,1		114,9		114,1		
	średnio-małe	119,7	x	127,8	x	128,8		X
	średnio-duże	124,9		132,1		133,0		
	duże	133,8		141,3		140,7		

^a Zużycie pośrednie, w tym koszty bezpośrednie ujęte w tej tabeli wyrażają wartość zakupionych środków do produkcji, generujących VAT naliczony.

Źródło: Dane Polskiego FADN, obliczenia własne.

Tabela 3a

Struktura panelu 1888 gospodarstw pod względem rozliczania VAT w latach 2010-2013

Saldo końcowe VAT	Lata			
	2010	2011	2012	2013
	Liczba gospodarstw			
Do zwrotu	1060	986	1015	981
Zerowe	23	44	35	53
Do zapłaty	805	858	838	854

Źródło: Dane Polskiego FADN.

W rezultacie, we wszystkich analizowanych grupach gospodarstw, przy obowiązujących stawkach VAT (niższe w 2010 roku) we wszystkich latach badań miał miejsce zwrot podatku VAT średnio dla grup (tabela 4), czego wyrazem jest ujemne saldo VAT. W przypadku działalności operacyjnej we wszystkich grupach gospodarstw VAT naliczony był zawsze wyższy od VAT należnego. Są to dane uśrednione dla grup i przedstawiają stan rozliczenia podatku VAT w skali roku gospodarczego. W panelu obserwowanych gospodarstw znajdowały się podmioty, w których rozliczenie podatku VAT miało saldo ujemne, jak i dodatnie (zobowiązanie do płacenia VAT) oraz saldo zerowe. Przeważała jednak liczba gospodarstw osiągających zwrot podatku VAT (tabela 3a). Najwyższe kwoty VAT do zwrotu (saldo VAT ujemne) z działalności operacyjnej odnotowano w roku 2010, co prawdopodobnie wynika z niższych stawek VAT na produkty rolne sprzedawane, w większości opodatkowane 3% stawką, i przy tym najniższej wartości sprzedaży w ciągu czterech lat. Stąd kwoty VAT należnego w roku 2010 były znacznie niższe niż w następnych latach, a różnica VAT należnego i naliczonego większa (saldo). W następnych latach we wszystkich grupach widoczne było, co prawda, systematyczne zwiększanie sprzedaży, ale także wzrosły stawki VAT, co spowodowało zwiększenie kwoty VAT należnego i zmniejszenie salda VAT z działalności operacyjnej. Pomimo to pozostawało ono zawsze na ujemnym poziomie.

Z analizy zmienności kwot VAT należnego można wnioskować, że w gospodarstwach pierwszych trzech grup, słabszych ekonomicznie, więcej towarów sprzedawanych było z niższą stawką VAT, a w grupie gospodarstw „dużych” znaczna część sprzedaży była opodatkowana stawką 8% (w 2010 roku 7%), której podlega np. żywiec wieprzowy, drobiowy.

Korzystny dla rolnika wynik rozliczania podatku VAT z działalności operacyjnej w badanych gospodarstwach wzmocniony został skutkiem odliczania VAT naliczonego, zawartego w inwestycjach. W przypadku pozostawania na statusie rolnika ryczałtowego, tenże VAT naliczony powiększałby jedynie koszty działalności. Korzyści z tytułu bycia podatnikiem VAT widać zwłaszcza w przypadku gospodarstw silniejszych ekonomicznie.

Tabela 4

Średnie saldo podatku VAT w badanych gospodarstwach rolnych

Lata	Klasy wielkości ekonomicznej	VAT z działalności operacyjnej - zł		Saldo VAT z działalności operacyjnej ^a - zł	VAT z działalności inwestycyjnej - zł		Saldo VAT z działalności inwestycyjnej ^a - zł	Saldo VAT ogółem - zł
		należny	naliczony		należny	naliczony		
2010	małe	2 960	7 159	-4 199	0	8 678	-8 678	-12 877
	średnio-małe	4 943	10 718	-5 776	60	15 383	-15 323	-21 099
	średnio-duże	9 108	18 866	-9 758	207	25 776	-25 569	-35 327
	duże	21 110	43 070	-21 959	255	37 334	-37 079	-59 038
2011	małe	5 359	8 733	-3 374	0	5 595	-5 595	-8 969
	średnio-małe	10 396	14 520	-4 124	1	10 296	-10 295	-14 419
	średnio-duże	19 751	26 418	-6 667	87	20 469	-20 382	-27 049
	duże	47 808	60 973	-13 166	301	32 041	-31 739	-44 905
2012	małe	6 142	9 249	-3 106	0	8 753	-8 753	-11 859
	średnio-małe	11 343	14 918	-3 575	107	14 219	-14 112	-17 687
	średnio-duże	21 839	28 058	-6 219	200	21 574	-21 374	-27 593
	duże	55 191	67 063	-11 872	763	36 296	-35 533	-47 405
2013	małe	5 954	9 029	-3 074	52	5 325	-5 273	-8 348
	średnio-małe	11 431	15 021	-3 591	128	8 876	-8 748	-12 338
	średnio-duże	22 508	28 623	-6 115	526	18 694	-18 168	-24 283
	duże	59 584	70 640	-11 056	490	39 507	-39 016	-50 072

^a Saldo podatku VAT wyraża różnicę kwoty VAT należnego od sprzedaży produktów oraz majątku gospodarstwa i kwoty VAT naliczonego przy zakupie środków do produkcji i majątku (inwestycji). Saldo ujemne (tabela 4) oznacza kwotę VAT do zwrotu dla rolnika; saldo dodatnie oznacza VAT do zapłacenia Urzędowi Skarbowemu.

Źródło: Dane Polskiego FADN, obliczenia własne.

W działalności inwestycyjnej gospodarstwa rolne, tak jak w działalności operacyjnej, obowiązuje odprowadzenie VAT należnego z tytułu sprzedaży środków trwałych oraz odliczenie VAT naliczonego przy zakupach inwestycyjnych. Naliczeniu VAT należnego od sprzedaży podlegają tylko te środki trwałe, dla których podczas zakupu odliczano VAT. Kwoty tegoż VAT należnego są na ogół niewielkie, jako że celem gospodarstwa rolne jest produkcja rolna, a jej rozmiar zależy, między innymi, od stanu zasobów majątkowych i ich pomnażania, modernizacji. Rolnicy nieczęsto sprzedają środki trwałe czy wyposażenie ze swego gospodarstwa i w związku z tym VAT należny z działalności inwestycyjnej w badanych gospodarstwach wszystkich grup był zerowy lub przybierał relatywnie niskie wartości; maksymalna jego kwota to 763 zł w podmiotach klasy „duże” w 2012 roku (tabela 4). Gospodarstwa natomiast realizowały na dość znaczną skalę inwestycje, które były źródłem VAT naliczonego. Co zrozumiałe,

poziom inwestowania wzrastał wraz ze wzrostem wielkości ekonomicznej, a zarazem obszaru gospodarstwa. Za wyjątkiem gospodarstw „małych”, w latach 2011 i 2013 dokonywano reprodukcji rozszerzonej majątku (tabela 5).

Reprodukcji tej sprzyjały rosnące dochody (tabela 6), a także pomoc publiczna w postaci dotacji do inwestycji. Realizowane inwestycje są dowodem rozwoju gospodarstw, ale bez wątplenia pozyskane nadwyżki środków finansowych z tytułu VAT miały na to również wpływ.

W związku z prowadzonymi inwestycjami, gospodarstwa największe ekonomicznie i jednocześnie obszarowo („duże”) odzyskały w latach 2010-2013 od około 32 do 39 tys. zł VAT naliczonego zawartego w cenie tych inwestycji (tabela 4). Jednostki najmniejsze ekonomicznie odliczyły średnio około 5-9 tys. zł. Analizując dane tabeli 4, nie sposób nie spostrzec, że nawet nie prowadząc działalności inwestycyjnej, rolnicy badanych gospodarstw uzyskaliby zwrot podatku VAT, jako że zawsze VAT naliczony z działalności operacyjnej był wyższy od VAT należnego. Tendencja w rozliczaniu VAT do zwrotu (ujemne saldo z działalności operacyjnej) w ciągu kolejnych lat uległa jednak wyhamowaniu. Pamiętać trzeba, że są to wielkości uśrednione; wielu rolników płaciło podatek VAT fiskusowi, choć w większości uzyskiwali zwrot nadwyżki VAT naliczonego nad należnym. Poprawa koniunktury na rynku rolnym, spadek kosztów działalności operacyjnej może łatwo prowadzić do zmiany relacji – przewagi VAT należnego nad naliczonym i powstania zobowiązania wobec Urzędu Skarbowego.

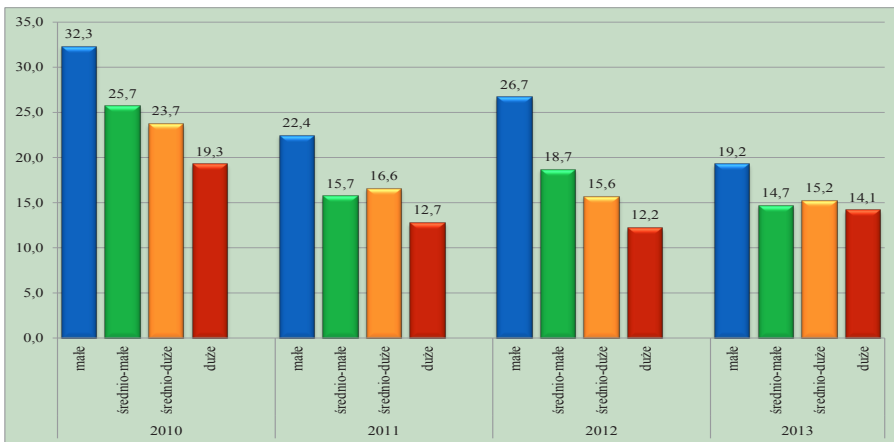
Tabela 5

Poziom reprodukcji majątku w badanych gospodarstwach w latach 2010-2013

Lata	Klasy wielkości ekonomicznej	Inwestycje brutto (zł)	Inwestycje netto (zł)
2010	małe	43 092	16 815
	średnio-małe	79 808	44 842
	średnio-duże	135 065	82 795
	duże	230 556	140 621
2011	małe	27 294	-2 284
	średnio-małe	52 264	11 996
	średnio-duże	108 721	48 955
	duże	172 000	69 898
2012	małe	46 085	15 388
	średnio-małe	73 246	31 273
	średnio-duże	122 718	57 790
	duże	237 436	132 318
2013	małe	24 198	-8 987
	średnio-małe	60 017	14 237
	średnio-duże	126 199	55 756
	duże	285 950	168 076

Źródło: Dane Polskiego FADN, obliczenia własne.

W omawianym czteroletnim okresie badawczym bez wątpienia uczestnictwo w systemie podatku VAT opłacało się badanym (indywidualnym) gospodarstwom rolnym. Ogólne saldo podatku VAT, będące sumą salda VAT z działalności operacyjnej i inwestycyjnej, zawsze było ujemne (tabela 4). Zwrocony VAT stanowił dla budżetów gospodarstw dodatkowe kwoty ponad wypracowany dochód gospodarstwa rolnego (DzRGR) – tabela 6. W przypadku gospodarstw „małych” roczna kwota VAT zwróconego stanowiła w roku 2010 aż około 1/3 wartości tego dochodu, najwięcej również w kolejnych latach w porównaniu do innych grup (rysunek 1). Były to istotne środki pieniężne dla bieżącego funkcjonowania tych gospodarstw i podejmowanych wysiłków inwestycyjnych (tabela 5); gospodarstwa te uzyskiwały także dotacje inwestycyjne (tabela 6). Kwota VAT zwróconego malała w relacji do DzRGR wraz ze wzrostem wielkości ekonomicznej, pomimo to w grupie gospodarstw „dużych” stanowiła od 12,2% do 19,3% wartości dochodu (rysunek 1).



Rys. 1. Relacja VAT zwróconego do DzRGR w badanych gospodarstwach rolnych – %.

Źródło: Dane Polskiego FADN, obliczenia własne.

Jak już wspomniano, dochód gospodarstw rozliczających VAT na zasadach ogólnych liczony jest od wartości netto przychodów i kosztów. Jest oczywiste, że jego wartość na gospodarstwo zwiększała się ze wzrostem klasy wielkości ekonomicznej, ale również efektywność dochodowa, mierzona wartością dochodu na 1 ha UR własnych i na pełnozatrudnioną osobę rodziny rolnika (FWU)¹³, rosła w miarę wzrostu wielkości ekonomicznej. Te dwa wskaźniki wzrastały z roku na rok w pierwszych trzech latach badań, ulegając zahamowaniu, a nawet zmniejsze-

¹³ DzRGR jest nadwyżką ekonomiczną, stanowiącą zapłatę za użycie własnych czynników produkcji, w tym pracy rolnika i jego rodziny. Ta kategoria dochodowa stanowi wartość pozostałą po odjęciu od wartości dodanej netto kosztów obcych czynników produkcji, czyli pracy donajętej, wydzierzawionej ziemi i kosztu użycia obcego kapitału.

niu w roku 2013. W gospodarstwach „małych” DzRGR/ha UR własnych był na poziomie 2,6-2,8 tys. zł, a w gospodarstwach największych („duże”) wynosił od około 4,8 do 5,8 tys. zł. Z kolei, dochód na osobę rodziny rolnika w poszczególnych latach kształtował się w granicach 28-32 tys. zł w klasie gospodarstw „małych”, 52-60 tys. zł w gospodarstwach „średnio-małych”, 87-103 tys. zł w podmiotach „średnio-dużych” i 174-212 tys. zł w „dużych” (tabela 6). Corocznie więc nawet w gospodarstwach małych sięgał przeciętnego rocznego wynagrodzenia netto, uzyskiwanego w gospodarce narodowej.

Tabela 6

Dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego, poziom dopłat i zwróconego VAT, dynamika zmian w badanych gospodarstwach rolnych

Lata	Klasy wielkości ekonomicznej	DzRGR - zł	Dopłaty do działalności operacyjnej - zł	Dopłaty do inwestycji - zł	Udział dopłat w DzRGR ^a - %	DzRGR na FWU - zł	DzRGR/ha UR własnych - zł	VAT do zwrotu - zł	Przeciętne roczne wynagrodzenie netto w gospodarce narodowej - zł
2010	małe	39 870	26 381	3 212	66,2	28 111	2 642	12 877	25 864
	średnio-małe	82 142	43 753	5 102	53,3	51 585	3 394	21 099	
	średnio-duże	149 055	72 858	7 806	48,9	86 763	3 729	35 327	
	duże	306 468	128 292	9 045	41,9	173 689	4 803	59 038	
2011	małe	39 957	27 253	3 942	68,2	28 227	2 665	8 969	27 227
	średnio-małe	91 741	46 122	7 774	50,3	57 364	3 721	14 419	
	średnio-duże	163 302	76 194	10 386	46,7	93 970	4 023	27 049	
	duże	352 668	139 043	13 493	39,4	191 790	5 399	44 905	
2012	małe	44 456	28 267	4 336	63,6	31 892	2 785	11 859	28 854
	średnio-małe	94 787	46 417	8 552	49,0	60 541	3 826	17 687	
	średnio-duże	176 389	75 756	11 843	42,9	103 292	4 306	27 593	
	duże	389 266	132 588	15 753	34,1	211 720	5 794	47 405	
2013	małe	43 369	30 063	5 433	69,3	30 839	2 795	8 348	29 798
	średnio-małe	84 096	49 578	9 346	59,0	52 219	3 317	12 338	
	średnio-duże	159 649	81 208	13 844	50,9	92 261	3 856	24 283	
	duże	354 026	138 303	16 284	39,1	193 320	5 048	50 072	
Dynamika zmian 2013/2010 – %									
X	małe	108,8	114,0	169,2	X	109,7	105,8	64,8	115,2
	średnio-małe	102,4	113,3	183,2		101,2	97,7	58,5	
	średnio-duże	107,1	111,5	177,4		106,3	103,4	68,7	
	duże	115,5	107,8	180,0		111,3	105,1	84,8	

^aTylko udział dopłat do działalności operacyjnej.

Źródło: Dane Polskiego FADN i GUS, obliczenia własne.

Wielkość dochodu w gospodarstwach mniejszych ekonomicznie była bardziej zależna od systemu wsparcia zewnętrznego, na co wskazuje udział dopłat do działalności operacyjnej. W gospodarstwach „małych” stanowiły one od 63,6 do 69,3% w okresie czteroletnim, podczas gdy w gospodarstwach „dużych” mniej, bo 41,9% w 2010 roku i tylko 34,1% wartości dochodu w roku 2012. W rachunku dochodu ujęte są także dopłaty do inwestycji (tabela 6)¹⁴. Ich kwoty zwiększały się z roku na rok w każdej grupie gospodarstw, co jest najprawdopodobniej wynikiem wykorzystania wsparcia inwestycyjnego otrzymanego w ramach PROW 2007-2013. Dynamika wzrostu tych dopłat w roku 2013 w odniesieniu do 2010 wynosiła od 69,2% (gospodarstwa „małe”) do 83,2% (gospodarstwa „średnio-małe”) – tabela 6. W ujęciu wartościowym gospodarstwom „małym” przyznano rocznie od 3,2 do 5,4 tys. zł dotacji inwestycyjnych, a „dużym” od 9 do 16,3 tys. zł.

W porównaniu do skali pozyskanych dopłat inwestycyjnych dynamika zmian w przypadku innych parametrów była niska. W tym samym czasie DzRGR wzrósł zaledwie o 2,4% w gospodarstwach „średnio-małych” i najwięcej, bo o 15,5% w gospodarstwach „dużych”, podobnie jak wzrost średniej płacy netto w gospodarce narodowej w ciągu czterech lat. Z analizy danych widać, że te największe ekonomicznie, najbardziej dochodowe gospodarstwa korzystały w najwyższym stopniu ze wsparcia inwestycyjnego. Jednocześnie w gospodarstwach tych nastąpił największy wzrost sprzedaży i dochodu w ciągu czterech lat, a ponadto miały one najwyższe wpływy ze zwrotu VAT. Sprzyjało to rozwojowi tych jednostek, co obserwuje się na przykładzie dokonywanych w ciągu czterech lat inwestycji netto (tabela 5). Z pewnością przyczyniły się do tego środki finansowe z PROW 2007-2013. Przepuszczalnie, w ramach nowego PROW (2014-2020) środki te będą bardziej dostępne dla gospodarstw z niższych klas wielkości ekonomicznej. Jak wynika z danych FADN (tabela 2), wielkość ekonomiczna analizowanych w tym opracowaniu gospodarstw „małych” wyniosła w 2013 roku 18,4 tys. euro SO, co mieści się w przedziale dostępności wsparcia np. na modernizację gospodarstw rolnych, gdzie wymagana jest Standardowa Produkcja gospodarstwa w granicach od 10 tys. do 200 tys. euro. Nowy PROW może być szansą dla gospodarstw słabszych ekonomicznie, które wkroczyły na ścieżkę rozwoju, ale nie dysponują własnymi środkami, by skorzystać z dotacji inwestycyjnych. Jak utrzymują eksperci, pomoc publiczna w zakresie inwestycji nie powinna dotyczyć gospodarstw, które mogą samodzielnie finansować swoje inwestycje (Józwiak i Ziętara, 2013).

¹⁴ Należy wyjaśnić, że zgodnie z metodyką FADN kwoty dopłat do inwestycji ujęte w DzRGR to wyłącznie część dotacji, przypadająca do rozliczenia w ciągu jednego roku. Podobnie jak roczna rata amortyzacyjna dla danego środka trwałego jest kosztem w danym roku, tak samo do przychodu gospodarstwa jest włączona część inwestycji, zgodnie z okresem jej rozliczania.

Podsumowanie

System podatku VAT w Polsce umożliwia rolnikom rozliczenie VAT na zasadach ogólnych lub zachowanie statusu rolnika ryczałtowego. Na podstawie różnych źródeł, także naukowych, obserwuje się, że rolnicy dostrzegają coraz powszechniej zalety rozliczenia VAT na zasadach ogólnych i podejmują decyzje o rezygnacji ze statusu rolnika ryczałtowego. Przechodzenie na ogólne zasady rozliczania VAT następować może w wielu przypadkach w sytuacji podejmowania operacji inwestycyjnych, zwłaszcza pod wpływem impulsu, jakim są dotacje do inwestycji, pozyskiwane w wartości netto. Status czynnego podatnika VAT umożliwia odzyskanie VAT zawartego w zakupywanych środkach do produkcji, ale w przypadku rezygnacji ze statusu czynnego podatnika VAT trzeba liczyć się z konsekwencjami korekty VAT naliczonego.

Tendencje do przechodzenia na ogólne zasady rozliczania VAT widoczne są także wśród gospodarstw Polskiego FADN. W opracowaniu zaprezentowano skutki rozliczania VAT dla panelu gospodarstw, będących czynnymi podatnikami VAT w latach 2010-2013, w podziale na klasy wielkości ekonomicznej. Corocznie saldo, zarówno z działalności operacyjnej, jak i inwestycyjnej było na poziomie ujemnym. W rezultacie, średnie saldo VAT dla gospodarstw o różnych klasach wielkości ekonomicznej w ciągu czterech lat było ujemne, co oznaczało zwrot podatku VAT dla rolnika. W latach 2010-2013 do budżetu gospodarstwa rolnego wpłynęło rocznie średnio około 8-13 tys. zł w klasie „małych”, około 12 do 21 tys. zł w klasie gospodarstw „średnio-małych”, około 24 do 35 tys. zł w klasie „średnio-dużych” i około 45-59 tys. zł w klasie „dużych”. Kwoty te zwiększyły dochód pieniężny gospodarstw, a zarazem stan kapitału własnego, stanowiły dodatkowe środki finansowe gospodarstw, poza wypracowaną nadwyżką z działalności operacyjnej, jaką stanowi dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego. Odzyskanie podatku VAT nie byłoby możliwe w sytuacji pozostania rolnikiem ryczałtowym, zwłaszcza w przypadku inwestycji – VAT naliczony powiększa wtedy koszty. Przedstawione wyniki wskazują więc na optymalizację działań rolników w zakresie podatku VAT.

Średni poziom dochodu oraz dokonywane inwestycje w znacznej mierze przy udziale dopłat inwestycyjnych, świadczą o tym, że oceniane gospodarstwa miały w większości charakter rozwojowy. Miały na to wpływ bez wątpienia także kwoty odzyskanego VAT – w relacji do DzRGR stanowiły one średnio od około 12 do 32% jego wartości, przy czym najwięcej w gospodarstwach należących do klasy wielkości ekonomicznej „małe” ($8\ 000 \leq \text{euro SO} < 25\ 000$).

Bibliografia:

- Bocian, M., Cholewa, I., Tarasiuk, R. (2014). *Współczynniki Standardowej Produkcji „2010” dla celów Wspólnotowej Typologii Gospodarstw Rolnych*. Warszawa, s. 8, 41-42.
- Bocian, M., Malanowska, B. (2015). *Wyniki Standardowe 2013 uzyskane przez gospodarstwa rolne osób fizycznych uczestniczących w Polskim FADN. Część II. Analiza Wyników Standardowych*. Warszawa 2015, s. 38.
- Brodzińska, K. (2015). Podatek VAT w rolnictwie a proces modernizacji gospodarstw rolnych – studium przypadku. *Roczniki Naukowe SERiA*, t. XVII, z. 3, s. 56-61.
- Dziemianowicz, R.I. (2006). Podatek od wartości dodanej a rynek rolny. *Roczniki Naukowe SERiA*, t. VIII, z. 2, s. 31-34.
- Hurtownia danych SPR/VAT Ministerstwa Finansów.
- Józwiak, W., Ziętara, W. (2013). Kierunki i zakres wsparcia inwestycji w polskich gospodarstwach rolnych w latach 2014-2020. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, nr 1(334), s. 48-57. *Program Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014-2020*. <http://www.minrol.gov.pl/>
- Szelągowska, A. (2014). Zmiany w opodatkowaniu polskiego rolnictwa po akcesji Polski do Unii Europejskiej. *Roczniki Naukowe Ekonomii Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich*, t. 101, z. 2, s. 123-125.
- 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, s. 232.
- Tyszko, J. (red.). (2013). *Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej*. Warszawa: IERiGŻ-PIB, s. 13.
- Tyszko, J. (2014). Konkurencyjność systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej. *Marketing i Rynek*, nr 10 (CD), s. 161.
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*. Dz.U. z 1993 r., nr 11, poz. 50.
- Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 roku*. Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535.
- Zabielska, D. (2011). Uwarunkowania zasad funkcjonowania podatku VAT w gospodarstwach rolnych. *Zeszyty Naukowe SGGW, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, nr 89, s. 61, 70-71.

GRAŻYNA NACHTMAN

IZABELA CHOLEWA

Institute of Agricultural and Food Economics

– National Research Institute

Warsaw

VAT IN THE OPERATION OF FARMS IN 2010-2013

Summary

Agricultural activity in Poland, just like business activity, is covered by VAT scheme. In agriculture it is permissible to settle VAT under general principles or as flat-rate. Settlement of VAT under general principles is voluntary, except for farmers keeping account books. From the subject literature it follows, however, that increasingly more often farmers choose the status of an active VAT payer; such trend was also observed among Polish FADN farms.

The paper analyses the results of VAT settlement under general principles at farms forming a panel in 2010-2013, grouped according to economic size. Regardless of the economic size class, in each group the average VAT balance always showed a negative value, which meant refund of overpaid VAT to the farm. The VAT amount to be refunded was considerably increased by the VAT output, included in investment purchases. It can be assumed that investments were the main stimuli to resign from the status of flat-rate farmer. The amount of refunded VAT for farmers – active VAT payers, is not a component of family farm income (FFI), just like in the case of other taxpayers. It is a separate value, undoubtedly generating monetary income of a farmer, which over the four years in the researched farms constituted a huge support for them. A cut on investments and better effects of farming can result in reversal of the VAT settlement effect to the advantage of the Tax Office. Then a farmer can return to the flat-rate status, but one of the conditions of leaving the VAT scheme is the necessity to adjust the deducted VAT, which may not be favourable for the farmer.

Key words: VAT in agriculture, flat-rate farmer, VAT under general principles, VAT balance.

Zaakceptowano do druku – Accepted for print: 30.05.2016.