

Justyna Wiktorowicz, Dorota Starzyńska***

OCENA KORZYŚCI WYNIKAJĄCYCH Z WYBORU SYSTEMU VAT-OWSKIEGO DLA POLSKICH ROLNIKÓW

1. UWAGI WSTĘPNE

W dyskusji na temat wprowadzenia podatku VAT w rolnictwie, akcentowano konieczność konstrukcji uproszczonych zasad jego rozliczania, głównie z uwagi na specyfikę produkcji rolnej oraz fakt, że przygotowanie polskich rolników do prowadzenia rachunkowości odbiegało od warunków w innych sektorach działalności gospodarczej. Objęcie podatkiem VAT (na zasadach ogólnych) całej rzeszy małych gospodarstw, których poziom towarowości jest bardzo niski, nie należy do zadań łatwych. Skłoniło to ustawodawcę do zostawienia rolnikowi opcji wyboru, pod warunkiem spełnienia określonych wymogów formalnych¹. Zasady ogólne są, jak wiadomo, adresowane do rolników, których sprzedaż przekracza 20 tys. zł rocznie², a więc średnio niespełna 1700 zł miesięcznie. Jednakże dla większości gospodarstw w Polsce, produkujących głównie na własne potrzeby, przekroczenie tego pułapu jest mało prawdopodobne. Dlatego też rozstrzyganie w ich przypadku kwestii wyboru systemu VAT-owskiego nie jest celowe. Badanie takie ma sens, jak się wydaje, w odniesieniu do gospodarstw towarowych, zwłaszcza tych rozwojowych, o znacznej skali inwestycji. Można założyć, że warunki te spełniają gospodarstwa prowadzące rachunkowość w ramach Zunifikowanego Systemu Rachunkowości Gospodarstw Rolniczych (ZSRGR). Badane „przeciętne” gospodarstwa mają możliwość wyboru sposobu rozliczania się z podatku VAT, gdyż ich roczna sprzedaż mierzona wartością produkcji towarowej przekracza znacznie graniczny poziom 20 tys. zł. Nie ma

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

** Mgr, doktorantka Wydziału Zarządzania, Uniwersytet Łódzki.

¹ S. Tomczyk, *VAT w rolnictwie*, DIFIN, Warszawa 2000, s. 32.

² J. Zubrzycki, *VAT w rolnictwie*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 9.

zatem przeszkód, aby korzystając z danych ZSRGR sprawdzić, który z systemów VAT-owskich – ogólny czy ryczałtowy – byłby bardziej opłacalny dla rolnika.

W niniejszym artykule, w oparciu o wspomniane dane ZSRGR, ma miejsce analiza czternastu profili produkcji rolniczej, z punktu widzenia rozliczania VAT-u³. Analiza ta polega na ocenie skutków osiągniętego przez gospodarstwo salda VAT-u, a w szczególności wyboru systemu VAT-owskiego najkorzystniejszego dla gospodarstwa o danym profilu produkcji. Badaniem objęto okres trzech lat (2000–2002), nie uwzględniono więc skutków zmian, jakie niesie za sobą nowa ustawa o podatku od towarów i usług, która funkcjonuje w Polsce od 1 maja 2004 r.⁴ Efekty wprowadzenia nowych uregulowań próbowaliśmy ocenić poprzez symulowane salda VAT-u przy stawkach podatku, wynikających z ustawy, na tle najważniejszych z propozycji stawek VAT-u, jakie były brane pod uwagę przed 1 września 2000 r. Symulacje te przeprowadzone zostały przy założeniu, że wartość sprzedaży oraz poniesione koszty, w tym także te związane z działalnością inwestycyjną, pozostaną na poziomie z lat 2000–2002. W kolejnym etapie badań podobne symulacje przeprowadzono dla wybranego indywidualnego gospodarstwa rolnego.

Saldo VAT-u wyznaczono przy zastosowaniu następujących procedur: po ustaleniu wartości netto produkcji i kosztów gospodarstw rolnych nałożono na nie stawki VAT-u – obowiązujące przed 1 maja i obecnie, a także związane z koniecznością dostosowania się do rozwiązań unijnych oraz hipotetyczne – rozważane przed wprowadzeniem VAT-u w rolnictwie. Różnica między obliczonym podatkiem należnym i naliczonym (saldo VAT-u) stanowi podstawę oceny korzyści wyboru sposobu rozliczania podatku VAT przez rolników. Wydaje się, że w przypadku rolników rozliczających się na zasadach ogólnych oszacowane saldo VAT-u stanowić może rzeczywistą korzyść, jaką odniesie rolnik, wybierając taki sposób rozliczania podatku. W przypadku rolników ryczałtowych z kolei oszacowane saldo VAT-u jest wielkością teoretyczną, bo – niezależnie od poziomu wydatków – odzyskają oni podatek VAT w ryczałtowo ustalonym wymiarze. Kwota zwrotu VAT-u zależy więc w ich przypadku jedynie od wartości sprzedaży produktów rolnych.

W badaniu rozważane są przy tym dwie sytuacje: teoretyczna, w której zakłada się, że gospodarstwa nie ponoszą nakładów na inwestycje (wariant A) oraz rzeczywista, uwzględniająca wydatki inwestycyjne (wariant B).

³ Wyróżnione zostały następujące grupy gospodarstw rolniczych, zajmujące się: produkcją zbóż, ziemniaków, rzepaku, buraków cukrowych, roślin przemysłowych, roślin strączkowych, sadownictwem, warzywnictwem, oraz hodowlą: bydła (w tym krów), trzody chlewnej (w tym macior), owiec, drobiu.

⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2004, nr 54, poz. 535.

2. OCENA KONSEKWENCJI WYBORU SYSTEMU VAT-OWSKIEGO PRZEZ GOSPODARSTWA ROLNE O RÓŻNYM PROFILU PRODUKCJI

Należy zwrócić uwagę na fakt, że dodatnie saldo VAT-u w przypadku rolnika rozliczającego się na zasadach ogólnych, oznacza, że ową nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym musi odprowadzić do Urzędu Skarbowego. Podmiot ten będzie zatem dążyć do minimalizacji omawianej kwoty, poprzez np. zwiększenie nakładów na inwestycje. W przypadku rolnika ryczałtowego z kolei, wyznaczone dla potrzeb analizy teoretyczne saldo VAT-u byłoby niekorzystne, gdyby jego wartość okazała się ujemna. Oznacza to bowiem, że ryczałtowy zwrot VAT-u nie rekompensuje rolnikowi podatku zapłaconego przy zakupie środków produkcji i inwestycjach w gospodarstwie.

Poniższa analiza ma na celu dostarczenie odpowiedzi na pytanie, jaki system VAT-owski byłby najbardziej opłacalny dla rolników, zajmujących się różnego typu produkcją rolną, przy stawkach VAT-u stosowanych do 1 maja 2004 r. Z uwagi na fakt, iż nowe rozwiązania (wynikające z „nowej” ustawy) stosowane są od zaledwie kilku miesięcy, uwzględnienie tego aspektu nie jest możliwe przy zastosowaniu dostępnych informacji statystycznych. Zatem w pierwszym kroku analiza sposobu rozliczania podatku VAT przez gospodarstwa będzie mieć charakter historyczny, a dopiero w kolejnym etapie przeprowadzona zostanie symulacja skutków aktualnie obowiązujących rozwiązań.

Gospodarstwa prowadzące rachunkowość w ramach ZSRGR to w większości gospodarstwa towarowe, zorientowane rynkowo, a jednocześnie ukierunkowane na dalszy rozwój, o czym można wnioskować chociażby na podstawie wartości nakładów inwestycyjnych. Są wśród nich gospodarstwa zarówno o różnym profilu produkcji, jak i skali działalności. Jak wykazały przeprowadzone badania, z punktu widzenia podatku VAT szczególne miejsce zajmują wśród nich gospodarstwa drobiarskie. Są to gospodarstwa wysoko wyspecjalizowane, w przeciwieństwie do pozostałych wyróżnionych profili produkcji, zwykle „łączonych” w skali jednego gospodarstwa. Rzadko zdarza się, aby w gospodarstwie uprawiano wyłącznie zboża lub wyłącznie rzepak, nawet jeśli taka sytuacja ma miejsce, to tylko w jednym roku, gdyż zalecenia technologiczne wymuszają płodozmian upraw. Gospodarstwa, zajmujące się chowem zwierząt inwentarskich, produkują też rośliny, choćby po to, aby zapewnić pasze na potrzeby własnego gospodarstwa.

W przypadku hodowli drobiu, wyznaczone dla lat 2000–2002 saldo VAT-u w przeliczeniu na jedno gospodarstwo jest bardzo wysokie (dodatnie) i wynosi od ok. 22 tys. zł w 2000 r. do ok. 29 tys. zł w roku 2001 (por. tab. 1). Ponieważ środki produkcji, które mają podstawowy udział w zakupach – pasze – opodatkowane były wówczas stawką zerową, to przy tak wysokich obrotach, jakie mają

miejsce w przypadku produkcji drobiarskiej (rzędu 1,5 mln zł rocznie), ryczałtowy zwrot VAT-u przewyższał znacznie podatek płacony przy zakupie środków produkcji (saldo podatku wyznaczone dla wariantu A sięga nawet ok. 30 tys. zł). Sytuacji nie zmienia nawet wysoki, w porównaniu z innymi kierunkami produkcji, poziom inwestowania w tych gospodarstwach (rzędu ok. 100 tys. zł rocznie), gdyż saldo VAT-u pozostaje ciągle na wysokim poziomie, 16–17 tys. zł (por. wariant B). Można zatem wnioskować, że w okresie przed 2004 r. był to kierunek produkcji, dla którego szczególnie korzystny okazał się ryczałtowy system VAT-owski. Jak wykażą dalsze analizy, podobne tendencje występują w chwili obecnej.

Tablica 1

Oszacowane kwoty podatku VAT w gospodarstwach drobiarskich w latach 2000–2002

Rok	VAT należny (w zł)	Wariant A ^a		Wariant B ^b	
		VAT naliczony (w zł)	saldo VAT-u (w zł) (2 – 3)	VAT naliczony od inwestycji (w zł)	saldo VAT-u (w zł) (4 – 5)
1	2	3	4	5	6
2000	35 116,58	13 392,94	21 723,64	5 680,13	16 043,51
2001	45 802,47	17 051,54	28 750,93	11 137,63	17 613,30
2002	43 016,72	18 443,10	24 573,62	8 590,04	15 983,58

^a W wariantcie A zakładamy teoretycznie, że rolnicy nie ponosili nakładów inwestycyjnych, a ich wydatki wynikają tylko z bieżących potrzeb produkcyjnych; ^b w wariantcie B saldo VAT-u zostało obliczone z uwzględnieniem – obok bieżących wydatków produkcyjnych – również wydatków inwestycyjnych.

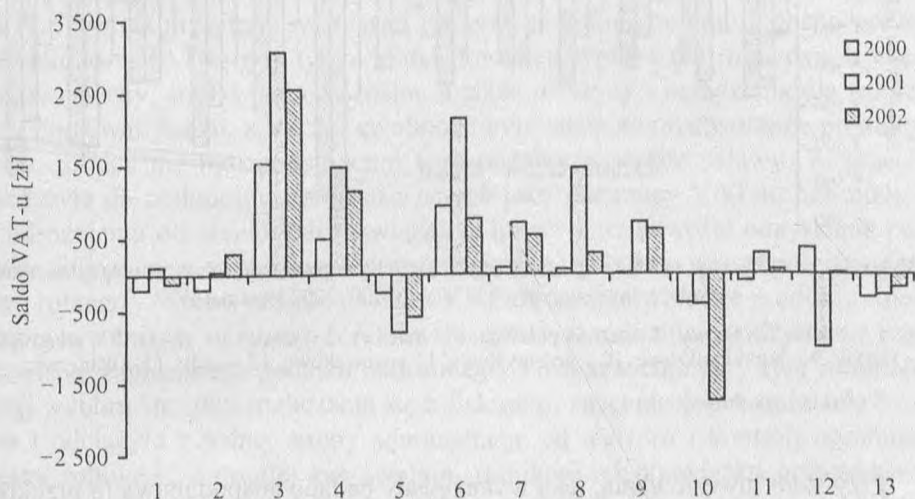
Źródło: opracowanie własne na podstawie obliczeń na danych ZSRGR z lat 2000–2002.

Odmienna sytuacja ma miejsce w odniesieniu do innych profili produkcji, co można ocenić analizując wykresy 1 i 2. Pominięto tutaj gospodarstwa drobiarskie, z uwagi na znaczne różnice w wysokości salda VAT-u w porównaniu z pozostałymi kierunkami produkcji.

Wykres 1 sporządzono przy założeniu, że gospodarstwo o danym profilu produkcji nie inwestuje, a jego wydatki wynikają tylko z bieżących potrzeb produkcyjnych (wariant A). Prezentuje on saldo VAT-u dla „przeciętnego” gospodarstwa zajmującego się danego typu produkcją rolniczą.

Jak widać, w badanym okresie ryczałtowy system VAT-owski był szczególnie opłacalny w przypadku produkcji trzodziarskiej, a także produkcji zbóż, a w mniejszym stopniu ziemniaków, rzepaku i buraków cukrowych („słupki” powyżej osi OX). Wynika to z faktu, iż w przypadku produkcji trzody chlewnej (w tym macior) udział wydatków opodatkowanych stawką zerową sięgał ponad 70%, a zatem koszty opodatkowane z tytułu VAT-u, które z założenia miały być

„rekompensowane” 3-procentową stawką podatku na produkty rolne, były stosunkowo niskie. Spowodowało to, że saldo VAT-u w przypadku tych gospodarstw kształtowało się na dość wysokim dodatnim poziomie (rzędu nawet 2,5 tys. zł rocznie). Podobna sytuacja miała miejsce w przypadku produkcji zbóż i rzepaku, w nieco mniejszym stopniu także gospodarstw produkujących ziemniaki i buraki cukrowe.



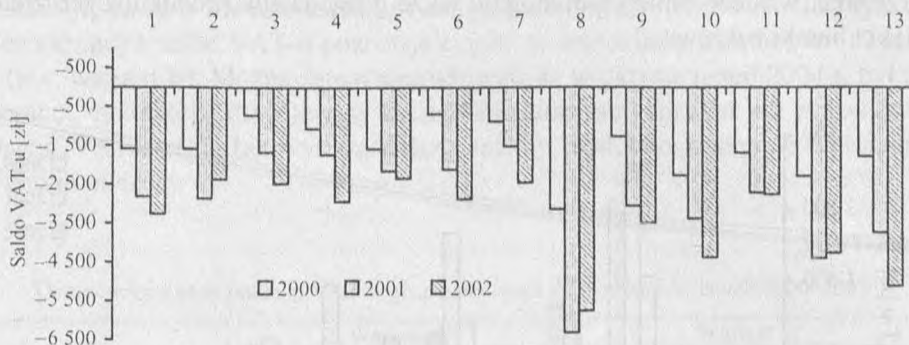
Wykres 1. Oszacowania salda VAT dla różnych kierunków produkcji rolnej przy założeniu braku wydatków inwestycyjnych w latach 2000–2002 (wariant A)

1 – bydło, 2 – krowy, 3 – trzoda chlewna, 4 – maciory, 5 – owce, 6 – zboża, 7 – ziemniaki, 8 – rzepak, 9 – buraki cukrowe, 10 – przemysłowe, 11 – strączkowe, 12 – sady, 13 – warzywa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie obliczeń dokonanych na danych ZSRGR z lat 2000–2002.

W odróżnieniu od wymienionych gospodarstw, ogólne zasady podatku VAT najbardziej opłacalne byłyby w gospodarstwach trudniących się produkcją pozostałych roślin przemysłowych, a także hodowlą owiec i warzywnictwem, gdyż w ich przypadku saldo VAT-u było największe, co do wartości bezwzględnej, przy czym ujemne. W gospodarstwach tych stosunkowo wysokie są bowiem koszty pośrednie, opodatkowane na ogół stawką standardową, takie jak koszty paliw, energii elektrycznej i ciepłej, remontów itp. W przypadku pozostałych typów gospodarstw ujemne saldo VAT-u było bardzo niskie, a zatem wybór systemu VAT-owskiego pozostaje kwestią indywidualnych preferencji rolnika.

Sytuacja zmienia się istotnie, jeśli rozważymy wariant B, tzn. weźmiemy pod uwagę wydatki inwestycyjne gospodarstw (por. wykres 2). Na wykresie tym, z omawianych wcześniej powodów, nie uwzględniono gospodarstw drobiarskich.



Wykres 2. Oszacowania salda VAT-u dla różnych kierunków produkcji rolnej z uwzględnieniem wydatków inwestycyjnych w latach 2000–2002 (wariant B)

1 – bydło, 2 – krowy, 3 – trzoda chlewna, 4 – maciory, 5 – owce, 6 – zboża, 7 – ziemniaki, 8 – rzepak, 9 – buraki cukrowe, 10 – przemysłowe, 11 – strączkowe, 12 – sady, 13 – warzywa.

Źródło: jak do wykresu 1.

Przy skali inwestowania, jaką wykazywały badane gospodarstwa (a przekracza ona średnią dla kraju), przy każdym profilu produkcji (z wyjątkiem hodowli drobiu) saldo VAT-u przyjmuje wartość ujemną. Oznacza to, że jeśli gospodarstwo dokonuje inwestycji, to w miarę wzrostu ich poziomu coraz bardziej opłacalne stają się ogólne zasady VAT-owskie. Rolnicy, prowadzący rachunkowość w ramach ZSRGR, wykazują wysoką skłonność do inwestycji, o czym może świadczyć fakt, iż stanowiły one w badanym okresie średnio od 11 do 18% przychodów ze sprzedaży. Ponieważ kierunki produkcji: sadowniczy i warzywniczy należą – obok produkcji rzepaku – do kierunków produkcji charakteryzujących się najwyższym poziomem inwestycji, w przypadku tych typów gospodarstw ogólne zasady VAT-owskie wydają się szczególnie opłacalne.

Należy również podkreślić wzrostową tendencję wartości salda VAT-u w przypadku przeważającej większości wyróżnionych kierunków produkcji, co jest efektem zwiększenia skali inwestowania w gospodarstwa i dobrze rokuje na przyszłość.

3. OCENA KONSEKWENCJI ALTERNATYWNYCH ROZWIĄZAŃ OPODATKOWANIA ROLNICTWA PODATKIEM VAT – ANALIZY SYMULACYJNE

Analizując konsekwencje podatku VAT w rolnictwie warto podkreślić, że w myśl ustawy o podatku od wartości dodanej oraz o podatku akcyzowym⁵, obowiązującej w formie sprzed 4 września 2000 r., przy zakupie paliw, energii elektrycznej, materiałów budowlanych itp. rolnicy zobowiązani byli płacić podatek VAT w takim samym wymiarze, jak wszystkie inne podmioty gospodarcze. Zwolnione z VAT-u były tylko środki produkcji typowe dla rolnictwa, a więc pasze, nawozy, środki ochrony roślin, a także maszyny i urządzenia dla rolnictwa. Ponieważ jednak z VAT-u zwolnione były także nieprzetworzone produkty rolne, rolnicy nie byli podatnikami tego podatku w sensie ustawy. W przeciwieństwie do podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT-u, nie mieli – w odróżnieniu od niektórych rozwiązań unijnych – możliwości odzyskania podatku naliczonego, zapłaconego przy zakupach na potrzeby własnego gospodarstwa rolnego⁶. Wprowadzenie podatku VAT na nieprzetworzone produkty rolne włączyło rolników w system VAT-owski, przez co umożliwiło odzyskanie rzeczywiście zapłaconego podatku naliczonego. Pozostawienie przy tym rolnikom opcji wyboru sposobu rozliczania się z fiskusem, znacznie usprawniło cały system i odciążyło z jednej strony administrację od nadzoru i kontroli ogromnej rzeszy rolników, z drugiej zaś zwolniło rolników od obowiązku prowadzenia rachunkowości dla potrzeb VAT-u. Z pewnością jest to rozwiązanie dobre, sprawą do dyskusji może być jednak – naszym zdaniem – kwestia wysokości stawek podatku na nieprzetworzone produkty rolne i środki do produkcji rolnej. Problematiczna wydaje się również kwestia różnicowania stawek VAT-u dla rolników rozliczających się w sposób ryczałtowy i na zasadach ogólnych. Przeglądając konsekwencje, jakie mogłyby wywołać zmiany w omawianym zakresie, głównie dla samych rolników, rozpatrzmy bardziej szczegółowo ten aspekt, skupiając się głównie na skutkach zmian stawek VAT-u.

3.1. Założenia analiz symulacyjnych

Jeszcze przed wprowadzeniem podatku VAT na nieprzetworzone produkty rolne w 2000 r., miały miejsce burzliwe debaty co do wysokości stawek VAT-u. Praktycznie od samego początku resort finansów miał własną wizję opodatkowania

⁵ 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.

⁶ W. Starzyńska, D. Starzyńska, *VAT w rolnictwie – ocena ekonomicznych konsekwencji wprowadzenia tego podatku*, „Zeszyt Naukowy Instytutu Ekonomii Akademii Świętokrzyskiej” 2003, nr 4, (Piotrków Tryb.).

wania rolnictwa podatkiem VAT. W przeciwieństwie do rozwiązań proponowanych przez lobby rolnicze (zerowa stawka VAT-u), rząd domagał się opodatkowania nieprzetworzonych produktów rolnych 3-procentową stawką. Początkowo nawet nie było mowy o przyznaniu rolnikom prawa do ogólnych zasad rozliczania się z fiskusem, ani też o wprowadzeniu preferencyjnej, zerowej stawki VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne⁷. Propozycje te spotkały się z niemal powszechną krytyką i ostatecznie nie zostały uwzględnione. Koncepcje dotyczące VAT-u dla rolników ryczałtowych przewidywały *de facto* dwa warianty jego wprowadzania⁸. Przypomnijmy, że pierwszy wariant przewidywał 3-procentową stawkę VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne oraz 3-procentową stawkę ryczałtowego zwrotu podatku dla rolników ryczałtowych, przy niezmienionym 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. Jak wiadomo, ostatecznie wygrał pierwszy z nich. Warto jednak zastanowić się, jakie skutki mogłoby przynieść drugie rozwiązanie. Interesujące jest także, jakie byłyby konsekwencje stosowania się do harmonogramu zmian stawek VAT-u, przyjętego przez Ministerstwo Finansów w *Białej księdze podatków*. Propozycje te były już szerzej omawiane w jednym z poprzednich artykułów niniejszego zeszytu, dlatego też nie będziemy w tym miejscu poddawać je ponownie szczegółowej charakterystyce.

Istotne zmiany w opodatkowaniu rolnictwa podatkiem VAT niesie ze sobą integracja z Unią Europejską. Zgodnie z ustaleniami z Kopenhagi, po akcesji obowiązywać będzie nadal ryczałtowy system VAT-owski w rolnictwie, przy podwyższonej do 5% stawce zryczałtowanego zwrotu podatku. Uzgodniono ponadto, że w okresie czterech lat od dnia akcesji może zostać utrzymana zredukowana 3-procentowa stawka podatku na towary i usługi nabywane do produkcji rolnej. Przez cztery lata po akcesji będzie mogła być zachowana również 3-procentowa stawka VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne. Po tym okresie stawka na wymienione produkty i usługi wzrośnie do 7%. Od dnia akcesji zwiększona zostanie natomiast wysokość stawki VAT-u na ciągniki i maszyny rolnicze (z 0 do 22%) oraz materiały budowlane (z 7 do 22%)⁹.

Z uwagi na różny udział wymienionych grup wyrobów i usług w wydatkach gospodarstw rolnych, zmiany w wysokościach stawek VAT-u mogą nieść ze sobą zmiany preferencji rolników co do sposobu rozliczania się z podatku VAT.

⁷ G. J. Leśniak, *VAT w rolnictwie wciąż dzieli*, „Prawo i Gospodarka. Magazyn Finansowy” 3.07.2000.

⁸ I. Kołowacik, *Gdzie korzyści dla rolnika?*, „Prawo i Gospodarka. Magazyn Finansowy” 24.07.2000.

⁹ Podsumowanie wyników negocjacji akcesyjnych, [w:] *Polskie rolnictwo w UE*, „Biuletyn Informacyjny MRiRW oraz ARiMR. Wydanie Specjalne” 2003, nr 1–2.

Dlatego ważne staje się również oszacowanie wpływu tychże zmian. Szczególnie istotnym aspektem jest ocena zmian, jakie wynikają z warunków wynegocjowanych z Unią Europejską.

Biorąc pod uwagę powyższe założenia, przeprowadzono analizę symulacyjną potencjalnych skutków zmian w stawkach podatku VAT na produkty i usługi związane z produkcją rolną. Nie były to typowe symulacje ekonometryczne, bowiem starano się jedynie udzielić odpowiedzi, co do sposobu rozliczania podatku VAT przez rolników w zależności od kierunku produkcji w ich gospodarstwach. Do tego celu posłużyły „proste” symulacje wysokości salda podatku VAT, przeprowadzone w oparciu o następujące przekształcenia: na „odbruttowione” wcześniej koszty oraz wartość produkcji towarowej nałożone zostały założone dla poszczególnych wariantów stawki VAT-u i w ten sposób wyznaczono nowy, symulowany poziom salda VAT-u dla różnych profili produkcji.

Przedmiotem symulacji były ostatecznie warianty opodatkowania podatkiem VAT, które określone zostały w następujący sposób:

1) **wariant hipotetyczny** – zakładający stawki VAT-u nierzeczywiste, nigdy nie wprowadzone w życie, aczkolwiek rozważane przed wprowadzeniem tego podatku (wyróżnione zostały warianty I i II, scharakteryzowane w tab. 2),

2) **wariant integracyjny** – opierający się na rzeczywistych rozwiązaniach, wynikających z postanowień negocjacyjnych z Unią Europejską (wyróżnione zostały warianty III i IV, scharakteryzowane w tab. 4).

W każdym z wymienionych wariantów wyróżniono – podobnie jak w poprzednim punkcie analizy – dwie sytuacje: po pierwsze, zakładano, że gospodarstwa nie ponoszą wydatków inwestycyjnych (wariant A), po drugie, uwzględniono nakłady na inwestycje (wariant B).

3.2. Wyniki analiz symulacyjnych

Przeprowadzone symulacje mają, jak podkreślano, dostarczyć odpowiedzi na pytanie, jaki system rozliczania podatku VAT byłby najbardziej opłacalny dla gospodarstw o różnym profilu produkcji rolnej, jeśli stawki VAT-u uległyby zmianie zgodnie ze scenariuszami przewidywanymi w obu wariantach. Należy przy tym zwrócić uwagę, że w przypadku rolników rozliczających się na zasadach ogólnych, oszacowane dla potrzeb symulacji salda VAT-u stanowiłyby rzeczywiste kwoty do zwrotu lub do zapłaty przez przeciętnego rolnika, zajmującego się określonego rodzaju produkcją rolną. Ta sama, symulowana kwota salda VAT-u będzie miała inną interpretację w odniesieniu do systemu ryczałtowego. W tym przypadku saldo VAT-u jest wielkością teoretyczną, dzięki której można oszacować potencjalne korzyści, na jakie mogą liczyć rolnicy, którzy wybrali tę opcję VAT-u. Saldo dodatnie sugeruje tutaj, że ryczałtowy zwrot

z nawiązką rekompensuje zapłacony VAT naliczony, ujemne zaś wskazuje na to, że ryczałtowy system VAT-owski nie jest dla rolników korzystny, gdyż nie pozwala na odzyskanie pełnej kwoty VAT-u naliczonego.

Poniżej zaprezentowane zostaną wyniki symulacji dla wymienionych wcześniej wariantów.

Wariant hipotetyczny. W wariancie tym pod uwagę brane były dwa scenariusze opodatkowania, rozważane przed wprowadzeniem podatku VAT w rolnictwie we wrześniu 2000 r. Pierwszy z nich (wariant I) został nawet przyjęty przez Sejm, jednak na dalszej drodze legislacji został odrzucony. Drugi z kolei (wariant II) wynika z harmonogramu zmian opodatkowania proponowanego przez Ministerstwo Finansów w *Białej księdze podatków*¹⁰, który przewidywał zmiany wysokości stawek VAT-u w latach 2000–2002 (por. tab. 2). Należy przy tym pamiętać, iż rozróżnienie w analizie wariantów A i B dokonane zostało wyłącznie ze względu na występowanie lub brak (teoretyczny) wydatków inwestycyjnych. Oznacza to, że stawki podatku prezentowane w tablicy są identyczne w wariantach IA i IB (analogiczna sytuacja ma miejsce w przypadku pozostałych wariantów).

Tablica 2

Stawki opodatkowania grup produktów związanych z rolnictwem w latach 2000–2002
– wariant hipotetyczny (w %)

Grupy dóbr i usług	Stawka VAT-u w wariancie			
	I	II		
	2000–2002	2000	2001	2002
Nieprzetworzone produkty rolne	0 ^a / 3 ^b	3	7	7
Środki produkcji typowe dla produkcji rolnej	0	0	3	7
Maszyny i urządzenia dla rolnictwa (w tym ciągniki)	0	0	11	22
Materiały i usługi budowlane	7	12	17	22
Pozostałe dobra i usługi	22	22	22	22

^a Zasady ogólne, ^b ryczałt.

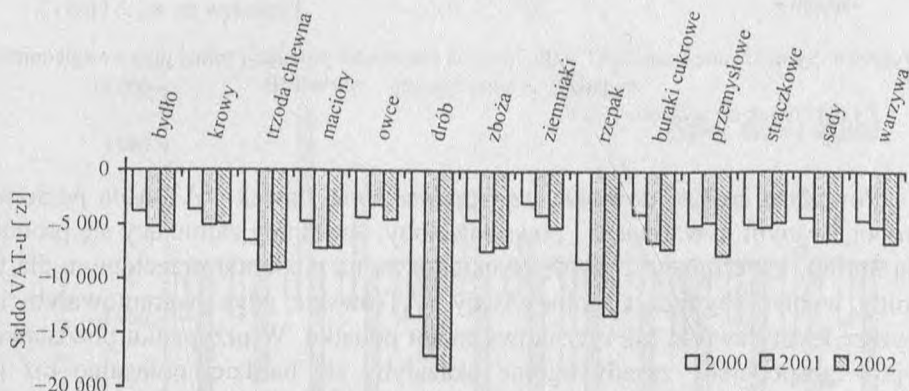
Źródło: opracowanie własne.

Analizę rozpoczynamy od **wariantu I**, a więc zerowej stawki VAT-u na produkty rolne, przy pozostałych stawkach na poziomie sprzed 1 maja 2004 r., zakładając utrzymanie tych samych stawek w całym badanym okresie. Scenariusz ten przewiduje ponadto wprowadzenie 3-procentowej stawki zryczałtowanego zwrotu VAT-u. Na wykresie 3 przedstawiono symulowane salda VAT-u

¹⁰ *Biała księga podatków*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 1998.

dla różnych profili produkcji, wynikające z realizacji bieżących potrzeb produkcyjnych gospodarstwa (wariant IA). Niezależnie od profilu produkcji, w jakiej się specjalizują, korzystny dla nich byłby wybór ogólnych zasad rozliczania podatku VAT, gdyż symulowane saldo VAT-u osiąga tu wartości ujemne.

Na najwyższe zwroty VAT-u mogliby liczyć rolnicy zajmujący się produkcją drobiarską (rzędu od ok. 13 tys. zł, w 2000 r., do 18 tys. zł, w roku 2002) i chowem trzody chlewnej (rzędu ok. 6,5–9 tys. zł). Spośród kierunków roślinnych wyraźnie największe korzyści odnieśli by rolnicy produkujący rzepak, którzy mogliby liczyć na zwrot VAT-u na poziomie ok. 8,5–13 tys. zł. Teoretyczne kwoty salda VAT-u, związane z wyborem systemu ryczałtowego, sięgałyby w tym przypadku wartości wynikających ze stawek podatku obowiązujących w okresie do 1 maja 2004 r. (por. wykres 1, tab. 1), a więc byłyby najwyższe w przypadku gospodarstw drobiarskich (rzędu ok. 22–25 tys. zł), znacznie niższe w trzodziarskich (ok. 1,5–3 tys. zł) i produkujących zboża (ok. 0,8–2,1 tys. zł).

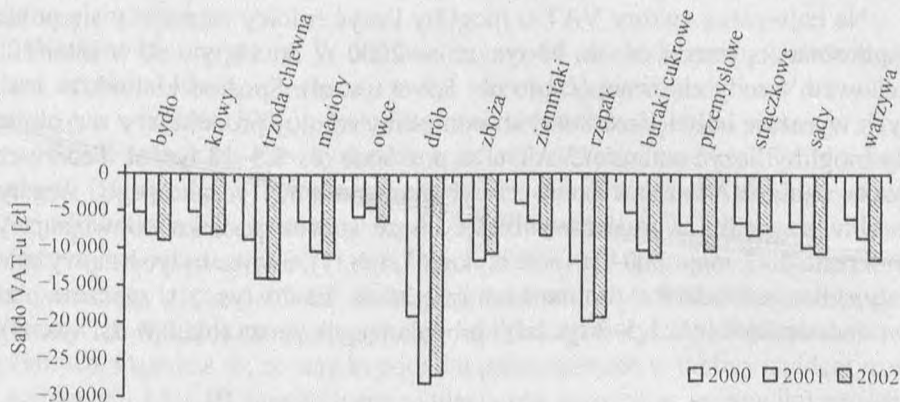


Wykres 3. Symulowane saldo VAT-u dla różnych kierunków produkcji rolnej przy założeniu braku wydatków inwestycyjnych – wariant IA

Źródło: jak do wykresu 1.

Jeśli w szacunkach uwzględnimy również wydatki inwestycyjne (wariant IB), kwoty zwrotu VAT-u przy zasadach ogólnych zwiększają się (por. wykres 4), zaś przy ryczałtowych – nadwyżka podatku należnego nad naliczonym ulegnie zmniejszeniu (sytuację tę obrazuje wykres 2). Na najwyższe kwoty zwrotu VAT-u przy wyborze zasad ogólnych mogliby w tym przypadku liczyć rolnicy zajmujący się produkcją drobiu (rzędu 20–28 tys. zł rocznie) i rzepaku (ok. 12–20 tys. zł). Z uwagi na fakt, że saldo VAT-u jest ujemne zarówno przy wyborze opcji ogólnej, jak i ryczałtowej (por. wykresy 2 i 4), w przypadku wprowadzenia

stawek VAT-u proponowanych w wariantcie I, rolnikom nie opłacałoby się pozostać przy zasadach ryczałtowych.

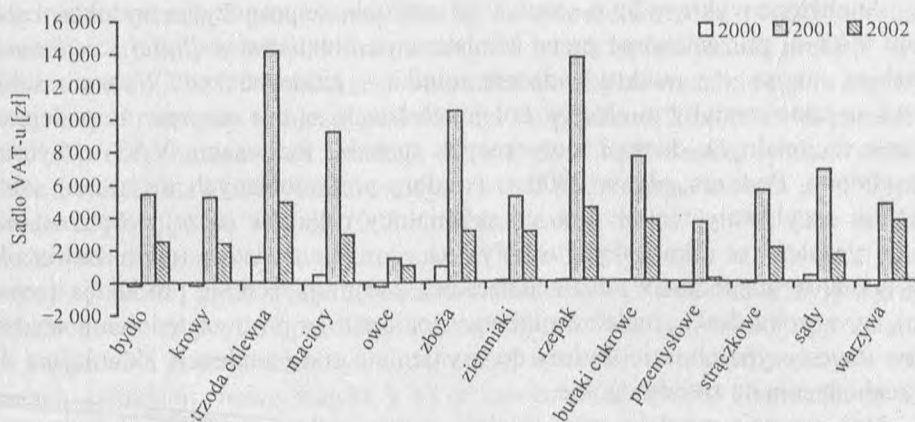


Wykres 4. Symulowane saldo VAT-u dla różnych kierunków produkcji rolnej przy uwzględnieniu wydatków inwestycyjnych – wariant IB

Źródło: jak do wykresu 1.

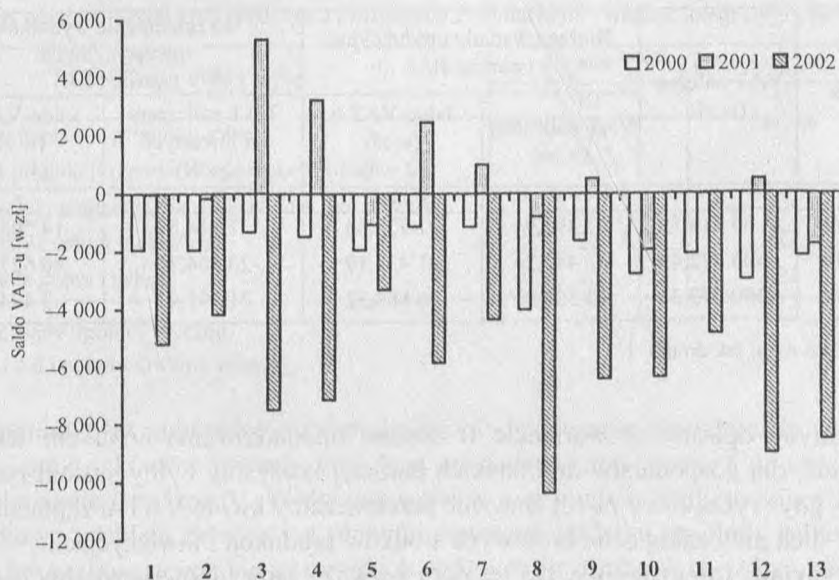
Powyższa analiza dowodzi, że wprowadzenie stawek VAT-u na poziomie proponowanym w wariantcie I powodowałoby, że rolnicy zajmujący się produkcją drobiu, inwestujący w swoje gospodarstwa na poziomie przeciętnym dla tej grupy, wybieraliby raczej ogólne zasady VAT-owskie, gdyż gwarantowałyby im wyższe kwoty zwrotu niż ryczałtowy zwrot podatku. W przypadku pozostałych typów gospodarstw zasady ogólne okazałyby się bardziej opłacalne już po uwzględnieniu wyłącznie wydatków obrotowych. Można zatem przypuszczać, że wprowadzenie systemu VAT-owskiego w takiej postaci (przypomnijmy: przy stawce podatku na nieprzetworzone i niskoprzetworzone produkty rolne na poziomie 0% dla rolników, którzy wybraliby ogólne zasady VAT-owskie, oraz 3% dla ryczałtowców) doprowadziłoby do podobnej sytuacji, jaka występuje w Wielkiej Brytanii i Irlandii, gdzie stosuje się zerową stawkę VAT-u na produkty rolne i obrotowe środki produkcji rolnej, przy wyższej niż w Polsce stawce ryczałtowego zwrotu. W tych warunkach niewielu rolników we wspomnianych krajach wybiera opcję ryczałtową.

Kolejną sytuację rozważa **wariant II**, wynikający z propozycji Ministerstwa Finansów, dotyczących opodatkowania rolnictwa w latach 2000–2002 (por. wykresy 5 i 6 oraz tab. 3).



Wykres 5. Symulowane saldo VAT-u dla różnych kierunków produkcji rolnej przy założeniu braku wydatków inwestycyjnych – wariant IIA

Źródło: jak do wykresu 1.



Wykres 6. Symulowane saldo VAT-u dla różnych kierunków produkcji rolnej przy uwzględnieniu wydatków inwestycyjnych – wariant IIB

1 – bydło, 2 – krowy, 3 – trzoda chlewna, 4 – maciory, 5 – owce, 6 – zboża, 7 – ziemniaki, 8 – rzepak, 9 – buraki cukrowe, 10 – przemysłowe, 11 – strączkowe, 12 – sady, 13 – warzywa.

Źródło: jak do wykresu 1.

Analizując wykresy 5 i 6 nasuwa się wniosek, że propozycje wysokości stawek VAT-u, prezentowane przez Ministerstwo Finansów w *Białej księdze podatków*, nie są – z punktu widzenia rolnika – jednoznaczne. Wahania salda VAT-u, jakie miałyby miejsce w kolejnych latach, są tak znaczne, że podejmowanie racjonalnych decyzji, dotyczących sposobu rozliczania VAT-u, byłoby utrudnione. Podczas gdy w 2000 r. (według proponowanych tu zmian) salda VAT-u oscylowały wokół zera, co skłaniałoby rolników raczej do pozostania przy ryczałcie, w roku kolejnym były one wyraźnie dodatnie (rzędu nawet ok. 14 tys. zł w gospodarstwach trzodziarskich i zajmujących się produkcją rzepaku), by w roku 2002 zmaleć do takiego poziomu, że po uwzględnieniu wydatków inwestycyjnych, mielibyśmy do czynienia z silną tendencją skłaniającą do przechodzenia na zasady ogólne.

Inna sytuacja mogłaby mieć miejsce w przypadku wyróżnianych już wcześniej gospodarstw drobiarskich (por. tab. 3).

Tablica 3

Symulowane kwoty podatku VAT w gospodarstwach drobiarskich – warianty IIA i IIB

Rok	VAT należny (w zł)	Bieżące wydatki produkcyjne (wariant IIA)		Uwzględnienie wydatków inwestycyjnych (wariant IIB)	
		VAT naliczony (w zł)	saldo VAT-u (w zł) (2 – 3)	VAT naliczony od inwestycji (w zł)	saldo VAT-u (w zł) (4 – 5)
1	2	3	4	5	6
2000	35 116,58	13 392,94	21 723,64	7 214,87	14 508,77
2001	106 872,43	45 440,24	61 432,19	20 804,36	40 627,83
2002	100 372,34	83 504,02	16 868,32	21 393,41	3 474,91

Źródło: jak do tab. 1.

Gdyby opisany w wariantcie II system opodatkowania VAT-em wszedł w życie, dla gospodarstw drobiarskich bardziej korzystny byłby system ryczałtowy, gdyż ryczałtowy zwrot znacznie przekraczałby kwotę VAT-u zapłaconego przez nich przy zakupach obrotowych środków produkcji i inwestycjach.

Wariant integracyjny. Do tej pory rozważaliśmy hipotetyczne opcje opodatkowania podatkiem VAT i ich skutki dla gospodarstw rolnych. Omówione wcześniej rozwiązania nie weszły jednak w życie i prawdopodobnie nigdy nie wejdą. Przeprowadzona analiza może zatem z jednej strony wskazywać na korzyści pewnych rozwiązań na tle obecnie funkcjonujących, z drugiej zaś wykazywać niedoskonałości innych. Bardziej interesujące wydają się jednak symulacje skutków zmian stawek VAT-u, wynikających z postanowień negocjacyjnych z Unią Europejską. Jak już wspomniano, w początkowym okresie Polska może

utrzymać obniżoną 3-procentową stawkę na nieprzetworzone produkty rolne i obrotowe środki produkcji, która po czterech latach będzie jednak musiała być podniesiona do 7%. Od dnia akcesji natomiast stawkę na wszelkie dobra kapitałowe, w tym maszyny rolnicze, podniesiono do poziomu 22% (stawka standardowa). Na dotychczasowych zasadach obowiązywać będzie nadal system ryczałtowy, jednakże stawka zryczałtowanego zwrotu podniesiona została do 5% (po 1 maja 2004 r.), a po 1 maja 2008 r. ulegnie zwiększeniu do 7%. Przy takich założeniach dokonano symulacji wysokości salda VAT-u, a co za tym idzie preferencji rolników, co do wyboru systemu rozliczania tego podatku. Przyjęto przy tym założenie, że wartość produkcji towarowej oraz koszty produkcji pozostaną bez zmian. Dla potrzeb zachowania tej samej struktury w porównywanych wariantach symulacji, nowe stawki VAT-u nałożono na koszty i sprzedaż z lat 2000–2002.

Stawki VAT-u w rolnictwie, jakie będą obowiązywać w najbliższych latach zaprezentowano w tab. 4.

Tablica 4

Stawki opodatkowania grup produktów związanych z rolnictwem – wariant integracyjny (w %)

Grupy dóbr i usług	Stawka VAT-u przy wariancie	
	III	IV
Nieprzetworzone produkty rolne	3 ^a / 5 ^b	7 ^a / 7 ^b
Środki produkcji typowe dla produkcji rolnej	3	7
Maszyny i urządzenia dla rolnictwa (w tym ciągniki)	22	22
Materiały i usługi budowlane	22	22
Pozostałe dobra i usługi	22	22

^a Zasady ogólne, ^b ryczałt.

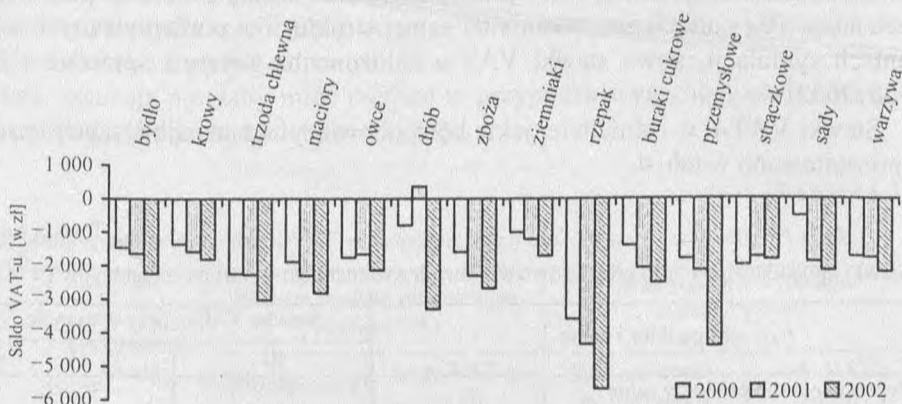
Źródło: opracowanie własne.

Podobnie jak poprzednio, wyodrębniono dwie sytuacje: hipotetyczny, teoretyczny brak nakładów inwestycyjnych w gospodarstwach (wariant A) oraz ich występowanie (wariant B). W dokonywanej w tym miejscu analizie pojawił się dodatkowo problem związany z różnymi stawkami podatku na płody rolne dla rolników rozliczających się na zasadach ogólnych i ryczałtowych. Aby uniknąć ewentualnych niejasności, nie dokonywaliśmy już wydzielenia dodatkowych wariantów, pragniemy jednak zwrócić uwagę czytelników na podkreślone w tytułach odpowiednich wykresów i tablic rozróżnienie tych sytuacji.

W **wariancie III** rozważymy potencjalne skutki obowiązywania ustaleń przejściowych z UE (por. wykresy 7 i 8 oraz tab. 5).

Podwyższenie stawek VAT-u po wejściu Polski do Unii Europejskiej może skutkować wzrostem zainteresowania rolników ogólnymi zasadami rozliczania

VAT-u. Dotyczy to zwłaszcza gospodarstw o produkcji roślinnej. Biorąc pod uwagę jedynie bieżące koszty produkcji analizowanych gospodarstw (wariant IIIA prezentowany na wykresie 7), przejście na zasady ogólne byłoby opłacalne głównie w gospodarstwach produkujących rzepak i inne rośliny przemysłowe. Przy wyborze tej opcji VAT-u gospodarstwa te mogłyby liczyć na zwroty rzędu ok. 6 tys. zł, podczas gdy przy przeciwstawnej opcji otrzymany przez nich ryczałtowy zwrot podatku nie rekompensowałby podatku zapłaconego przy zakupach środków produkcji.



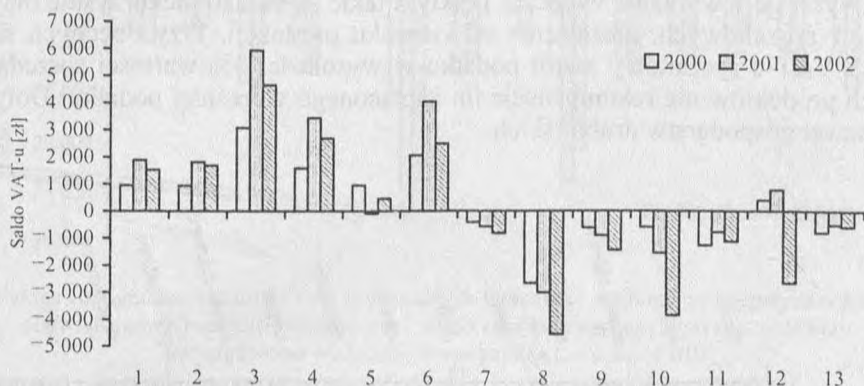
Wykres 7. Symulowane saldo VAT-u dla różnych kierunków produkcji rolnej przy stawkach obowiązujących rolników rozliczających się na **zasadach ogólnych**, wyznaczone przy założeniu braku wydatków inwestycyjnych – wariant IIIA

Źródło: jak do wykresu 1.

Kolejny wykres, na którym przedstawiono wyniki symulacji dokonanych przy stawkach VAT-u obowiązujących w najbliższych latach rolników ryczałtowych, nie uwzględnia gospodarstw drobiarskich, dla których oszacowane kwoty podatku znacznie odbiegały od prezentowanych na wykresie (wyniki dla tego typu produkcji rolnej podano w tab. 5).

Jak wynika z wykresu 8, w przypadku gospodarstw z przewagą produkcji zwierzęcej, kwoty zwrotu VAT-u, jakie rolnik otrzymywałby z budżetu (oscylujące wokół 2–3 tys. zł), są zbliżone, a nawet niższe niż kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku. Dotyczy to przede wszystkim gospodarstw drobiarskich oraz trzodziarskich. Należy zatem przypuszczać, że z uwagi na prostotę rozwiązania ryczałtowego, w najbliższym czasie te spośród omawianych gospodarstw, które nie ponoszą większych nakładów na inwestycje, pozostaną raczej przy ryczałcie.

Znacznie silniejszy bodziec ku pozostaniu przy rozwiązaniu ryczałtowym mogą mieć rolnicy zajmujący się hodowlą drobiu, którzy nie ponoszą nakładów na inwestycje i nie planują ich na najbliższe lata. Kwoty ryczałtowego zwrotu podatku, na jakie mogliby liczyć, znacznie przekraczają zwroty uzyskiwane bezpośrednio z budżetu (por. wykres 7 i tab. 5).



Wykres 8. Symulowane saldo VAT-u dla różnych kierunków produkcji rolnej przy stawkach obowiązujących rolników pozostających przy **ryczałcie**, wyznaczone przy założeniu braku wydatków inwestycyjnych – wariant IIIA

1 – bydło, 2 – krowy, 3 – trzoda chlewna, 4 – maciory, 5 – owce, 6 – zboża, 7 – ziemniaki, 8 – rzepak, 9 – buraki cukrowe, 10 – przemysłowe, 11 – strączkowe, 12 – sady, 13 – warzywa.

Źródło: jak do wykresu 1.

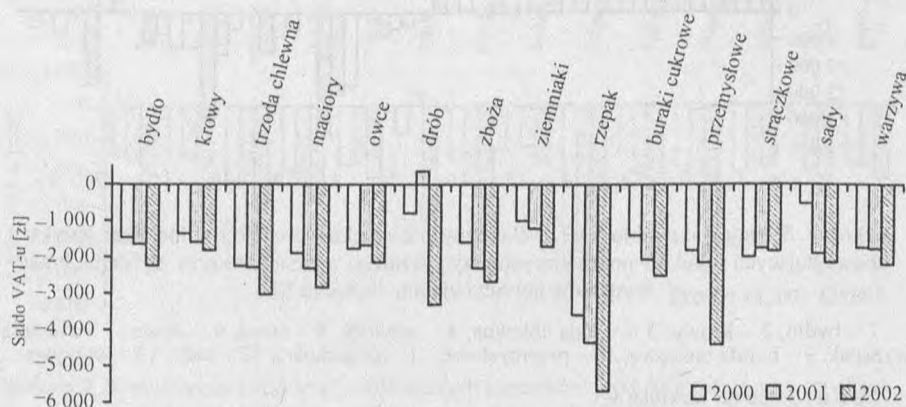
Tablica 5

Symulowane kwoty podatku VAT w gospodarstwach drobiarskich, które wybrały ryczałtowy system VAT-owski – warianty IIIA i IIIB

Rok	VAT należny (w zł)	Bieżące wydatki produkcyjne (wariant IIIA)		Uwzględnienie wydatków inwestycyjnych (wariant IIIB)	
		VAT naliczony (w zł)	saldo VAT-u (w zł) (2 – 3)	VAT naliczony od inwestycji (w zł)	saldo VAT-u (w zł) (4 – 5)
1	2	3	4	5	6
2000	58 527,64	35 908,54	22 619,10	14 005,34	8 613,74
2001	76 337,45	45 440,24	30 897,21	27 461,75	3 435,46
2002	71 694,53	46 326,35	25 368,18	21 180,22	4 187,94

Źródło: jak do tab. 1.

Omawiając skutki obowiązujących obecnie rozwiązań, warto zwrócić uwagę na trudności, na jakie niestety skarżą się rolnicy po 1 maja 2004 r. Jak wiadomo, zgodnie z nową ustawą o podatku od towarów i usług z 11 marca 2004 r., stawka zryczałtowanego zwrotu podatku wynosi 5%, podczas gdy stawka VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne pozostała na poziomie 3%. Ponieważ w praktyce nabywcy niejednokrotnie wypłacają rolnikom ryczałtowym zwrot VAT-u w dotychczasowej wysokości, stąd kwoty salda VAT-u mogą być jeszcze niższe. Na wykresie 9 wyraźnie widać, iż praktyki takie są bardzo niekorzystne dla rolników ryczałtowych, niezależnie od kierunku produkcji. Przy obecnych stawkach VAT-u ryczałtowy zwrot podatku w wysokości 3% wartości sprzedawanych produktów nie rekompensuje im zapłaconego wcześniej podatku. Dotyczy to nawet gospodarstw drobiarskich.

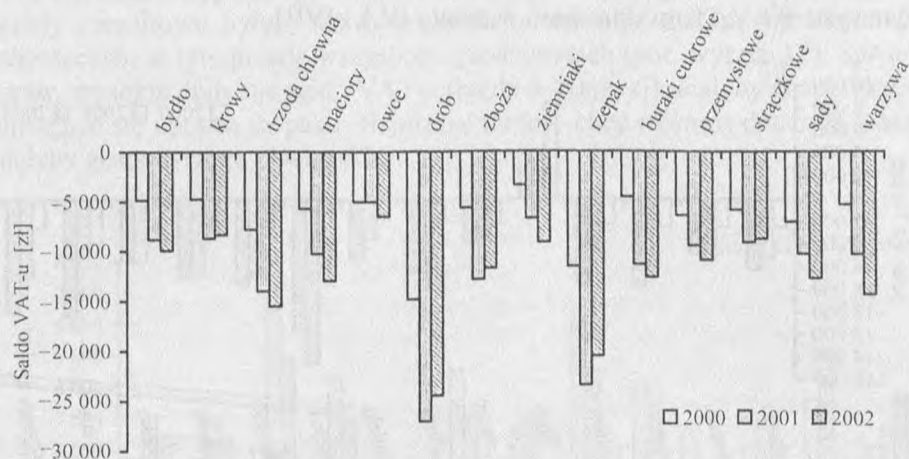


Wykres 9. Symulowane saldo VAT-u dla różnych kierunków produkcji rolnej oszacowane przy „zaniżonej” (3%) stawce ryczałtowego zwrotu podatku VAT oraz przy założeniu braku wydatków inwestycyjnych

Źródło: jak do wykresu 1.

Jak wykazują doświadczenia ostatnich miesięcy, polscy rolnicy – przy wsparciu z funduszy unijnych – niemalże masowo modernizują swoje gospodarstwa. W 2004 r. znacznie wzrosła sprzedaż ciągników oraz maszyn rolniczych, zwiększył się również popyt na materiały budowlane¹¹. Dlatego też, dokonując symulacji skutków opodatkowania podatkiem VAT, nie można zapominać o uwzględnieniu wydatków inwestycyjnych (wariant IIIB). Na wykresie 10 zaprezentowane zostały wyniki symulacji dokonanych przy stawkach VAT-u, obowiązujących rolników rozliczających się na zasadach ogólnych, zaś na wykresie 11 – przy ryczałcie.

¹¹ A. Michalski, J. Bielecki, A. Morawiecka, *Boom na polskiej wsi*, „Rzeczpospolita” 8.06.2004.



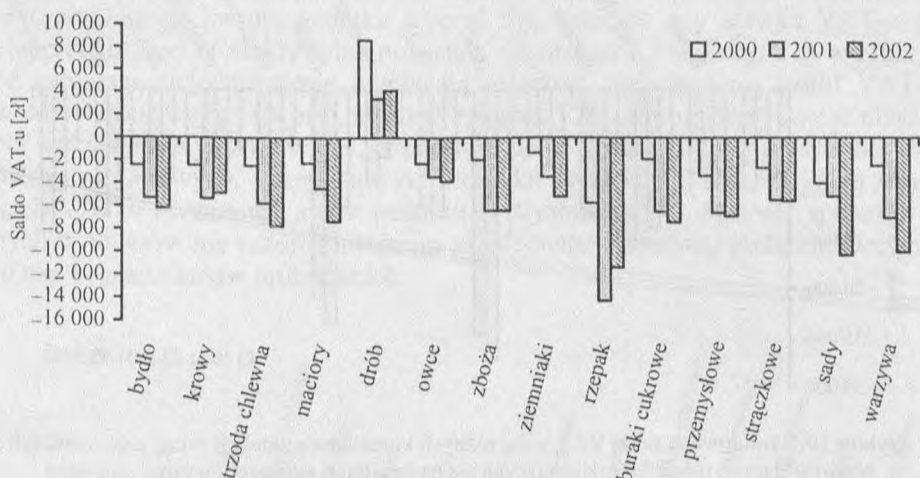
Wykres 10. Symulowane saldo VAT-u dla różnych kierunków produkcji rolnej przy stawkach obowiązujących rolników rozliczających się na **zasadach ogólnych**, wyznaczone przy uwzględnieniu wydatków inwestycyjnych – wariant IIIB

Źródło: jak do wykresu 1.

Jak wynika z wykresów 10 i 11, im wyższa skala inwestowania gospodarstwa, tym bardziej opłacalne dla rolnika byłyby zasady ogólne VAT-u. Na szczególnie wysokie, oscylujące wokół 15 tys. zł rocznie, zwroty VAT-u mogłyby liczyć gospodarstwa drobiarskie (por. wykres 10). Gospodarstwa tego typu odzyskałyby – z nawiązką – zapłacony podatek VAT także przy wyborze systemu ryczałtowego (por. wykres 11), jednak byłyby to kwoty znacznie niższe niż przy zasadach ogólnych. Zatem, jeśli gospodarstwo specjalizujące się w produkcji drobiarskiej nie inwestuje zbyt wiele, powinno raczej pozostać przy ryczałcie, jednak wraz ze wzrostem skali inwestowania korzyści z takiego wyboru będą coraz mniejsze.

W przypadku pozostałych kierunków produkcji wydatki inwestycyjne, opodatkowane przecież stawką standardową, wyraźnie zmniejszają efektywność systemu ryczałtowego. Zryczałtowany zwrot podatku, nawet przy 5-procentowej stawce, nie rekompensuje zapłaconego VAT-u. Jest to szczególnie wyraźne w przypadku gospodarstw trzodziarskich i produkujących rzepak, a także warzywniczych i sadowniczych oraz produkujących buraki cukrowe. Warto również zwrócić uwagę na to, że – w porównaniu z wcześniej omawianymi hipotetycznymi wariantami, a także z obowiązującym do niedawna systemem VAT-owskim – rolnicy prowadzący hodowlę drobiu zostają dzięki takiemu opodatkowaniu włączeni w ogólny system VAT-owski, co stwarza organom podatkowym większe możliwości kontroli kwot zwrotów tego podatku, otrzymywanych do tej pory w formie ryczałtu. Z uwagi jednak na bardzo wysokie obroty tych gospodarstw, podwyższenie stawki VAT-u na produkty rolne z 3 do 7%, odwró-

ciłoby te relacje, czego potwierdzeniem są wyniki symulacji oparte na docelowym systemie VAT-owskim (por. warianty IVA i IVB).



Wykres 11. Symulowane saldo VAT dla różnych kierunków produkcji rolnej przy stawkach obowiązujących rolników pozostających przy **ryczałcie** przy założeniu braku wydatków inwestycyjnych – wariant IIIB

Źródło: jak do wykresu 1.

Podwyższenie stawki VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne do poziomu 7% (przy takiej samej stawce zryczałtowanego zwrotu podatku), zgodnie z wariantem IV, spowoduje, że kwoty salda VAT-u wyraźnie wzrosną. Jeśli uwzględnimy tylko bieżące wydatki produkcyjne gospodarstw okazuje się, że w takim przypadku bardziej opłacalne dla rolników byłyby ryczałtowe zasady VAT-u (dotyczy to również gospodarstw drobiarskich – por. tab. 6).

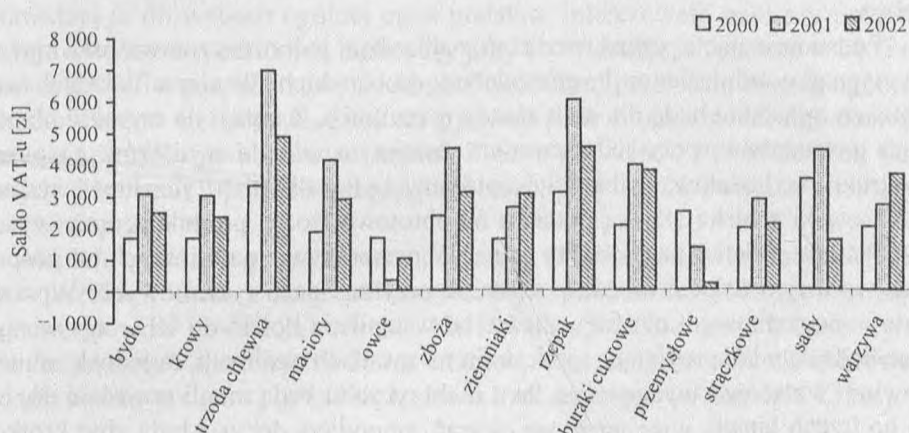
Tablica 6

Symulowane kwoty podatku VAT w gospodarstwach drobiarskich – warianty IVA i IVB

Rok	VAT należny (w zł)	Bieżące wydatki produkcyjne (wariant IVA)		Uwzględnienie wydatków inwestycyjnych (wariant IVB)	
		VAT naliczony (w zł)	saldo VAT-u (w zł) (2 – 3)	VAT naliczony od inwestycji (w zł)	saldo VAT-u (w zł) (4 – 5)
1	2	3	4	5	6
2000	81 938,69	65 929,35	16 009,34	14 005,34	2 004,00
2001	106 872,43	83 291,85	23 580,59	21 456,98	2 123,60
2002	100 372,34	83 504,02	16 868,32	13 393,41	3 474,91

Źródło: jak do tab. 1.

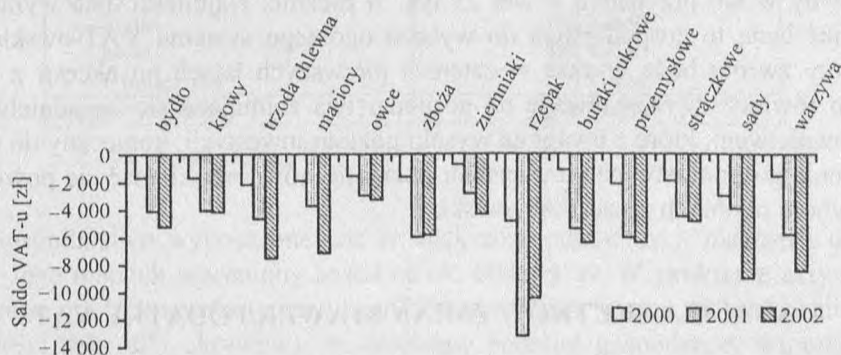
Po wejściu w życie docelowych rozwiązań w zakresie VAT-u w rolnictwie, zasady ryczałtowe byłyby bardziej opłacalne również dla innych kierunków zwierzęcych, w tym przede wszystkim trzodziarskich (por. wykres 12). Spośród upraw, wysokie dodatnie saldo VAT-u (rzędu 4–6 tys. zł) miałyby gospodarstwa zajmujące się uprawą rzepaku. Najniższe saldo – choć również dodatnie – osiągnęłyby gospodarstwa owczarskie.



Wykres 12. Symulowane saldo VAT-u dla różnych kierunków produkcji rolnej, wyznaczone przy założeniu braku wydatków inwestycyjnych – wariant IVA

Źródło: jak do wykresu 1.

Jeśli jednak uwzględnione zostaną wydatki inwestycyjne (por. wykres 13), tendencja ulega odwróceniu – ryczałt przestaje być opłacalny w przypadku niemalże wszystkich typów gospodarstw.



Wykres 13. Symulowane saldo VAT-u dla różnych kierunków produkcji rolnej, wyznaczone przy uwzględnieniu wydatków inwestycyjnych – wariant IVB

Źródło: jak do wykresu 1.

Zasady ogólne najbardziej korzystne okazały się w tym wariantcie dla gospodarstw zajmujących się uprawą rzepaku oraz dla sadowniczych i warzywniczych (z uwagi na wysoki poziom inwestycji, wynikający z charakteru tej produkcji), a także – w przeciwieństwie do poprzednich wariantów – gospodarstw trzodziarskich (głównie z powodu wysokiego udziału zakupu pasz w strukturze kosztów). Zasady ogólne powinny także wybrać gospodarstwa zajmujące się produkcją buraków cukrowych, roślin przemysłowych, a także ziemniaków i zbóż.

Podsumowując tę część rozważań, najbardziej jednoznaczne wnioski można wyciągnąć w odniesieniu do gospodarstw drobiarskich. W niemal każdym warunku opłacalne będą dla nich zasady ryczałtowe. Z uwagi na wysokie obroty tych gospodarstw, przy jednoczesnym znacznym udziale wydatków na pasze w strukturze kosztów, najbardziej opłacalny byłby dla nich ryczałtowy system VAT-owski z niską stawką podatku na obrotowe środki produkcji, przy wysokiej stawce podatku na produkty rolne. W perspektywie najbliższych lat gospodarstwom tym zalecić można pozostanie przy zasadach ryczałtowych. Wprawdzie w początkowym okresie – licząc od wstąpienia Polski do UE – obowiązywać będą stawki sprzyjające rozliczeniu na zasadach ogólnych, to jednak rolnicy powinni wziąć pod uwagę także fakt, iż do ryczałtu będą mogli powrócić dopiero po trzech latach, więc może się okazać, że podjęta decyzja była zbyt krótkowzroczna. Z drugiej jednak strony, integracja z UE wiązać się może ze spadkiem cen drobiu, przy jednoczesnym podwyższaniu cen na środki do produkcji rolnej. Podmioty te muszą więc systematycznie monitorować swą sytuację i w przypadku rozwierania się nożyc cenowych, reagować zmianą systemu rozliczania VAT-u na zasady ogólne.

Wysokie zwroty podatku VAT zapewnić może również wybór zasad ogólnych przez rolników zajmujących się produkcją rzepaku. Kwoty zwrotu VAT-u sięgałyby w ich przypadku nawet 25 tys. zł rocznie. Najbliższe lata wyraźnie skłaniać będą te gospodarstwa do wyboru ogólnego systemu VAT-owskiego, a kwoty zwrotu będą wyższe w czterech pierwszych latach po akcesji z UE. Warto również zwrócić uwagę na gospodarstwa zajmujące się ogrodnictwem i sadownictwem, które z uwagi na wysoki poziom inwestycji, konieczny do prowadzenia gospodarstw na europejskim poziomie, również skłaniać się powinny do wyboru ogólnych zasad VAT-owski.

4. ANALIZA SKUTKÓW ZMIAN STAWEK PODATKU VAT

Dotychczasowe analizy przeprowadzono na podstawie danych uśrednionych dla kilkuset lub kilku tysięcy gospodarstw, w zależności od typu produkcji rolnej. W tej części skoncentrujemy się na wynikach pozwalających na próbę

oceny implikacji podatku od towarów i usług dla wybranego pojedynczego gospodarstwa. Prezentowane poniżej rezultaty nie są oczywiście reprezentatywne dla wszystkich gospodarstw, jednak pozwalają na wstępną ocenę skutków zmian w wysokościach stawek VAT-u. Wykorzystane dane liczbowe dotyczą całego roku 2003.

Badane gospodarstwo rolne rozlicza się na zasadach ryczałtowego zwrotu podatku VAT, chociaż obroty, które np. w 2003 r. wynosiły ponad 400 tys. zł, uprawniają je do wyboru ogólnej opcji podatku. Interesowało nas, czy podjęta decyzja o wyborze ryczałtu jest trafna, czy przy obowiązujących jeszcze w 2003 r. stawkach VAT-u gospodarstwo to nie powinno raczej przejść na zasady ogólne. Ponadto starano się odpowiedzieć na pytanie, jakie mogą być skutki decyzji gospodarstwa rolnego po zmianie stawek VAT-u po wejściu Polski do Unii Europejskiej (obecnie i po czterech latach akcesji), przy założeniu stałej struktury kosztów i sprzedaży.

Analizie poddano gospodarstwo położone w województwie dolnośląskim o powierzchni 152 ha, z czego połowa jest dzierzawiona. Gospodarstwo to zajmuje się głównie produkcją roślinną. Na 104 ha uprawiane jest zboże, w tym głównie pszenica i jęczmień, na 33 ha – rzepak, oraz na 11 ha – buraki cukrowe. Ponadto badany podmiot zajmuje się hodowlą bydła rzeźnego (w obsadzie 42 szt.).

Tablica 7

Oszacowane saldo VAT-u badanego gospodarstwa rolnego w 2003 r. (w zł)

Wyszczególnienie	Wartość
Sprzedaż:	
– brutto	407 186,78
– netto	395 326,97
VAT należny	11 859,81
Koszty ogółem:	
– brutto	368 308,91
– netto	358 498,01
VAT naliczony	9 810,90
Saldo VAT-u	2 048,91

Źródło: obliczenia własne.

Gospodarstwo wyposażone jest w większość potrzebnych maszyn i urządzeń. Jego majątek wyceniony został na ok. 800 tys. zł. W strukturze aktywów dominuje majątek trwały (stanowi on 79% aktywów), w tym zwłaszcza nieruchomości (ok. 40% aktywów). Analizowany podmiot gospodarczy wspomagał swą działalność kredytami, w tym przede wszystkim kredytami preferencyjnymi, jednak struktura majątku pozostaje na bezpiecznym poziomie – kapitał obcy

stanowi 43%, przy czym zobowiązania długoterminowe stanowiły w 2003 r. niespełna 1/3 ogółu zobowiązań, co więcej – systematycznie spadają.

Jak wynika z tab. 7, w 2003 r. analizowane gospodarstwo wykazało nieznaczną, bo wynoszącą ok. 2 tys. zł, nadwyżkę podatku należnego nad naliczonym. Oznacza to, że skala i struktura bieżących wydatków produkcyjnych gospodarstwa rzeczywiście czyni system ryczałtowy bardziej opłacalnym. Oszacowane saldo nie uwzględnia jednak wydatków inwestycyjnych. Badane przez nas gospodarstwo w 2003 r. zainwestowało nieznaczną kwotę 9700 zł, która przeznaczona była na zakup siewnika zbożowego. Ponieważ maszyny i urządzenia rolnicze opodatkowane były stawką zerową, nie zmieniło to wartości salda VAT-u.

Inne skutki takiego zakupu miałyby miejsce po 1 maja 2004 r., ponieważ stawką podstawową (22%) objęto maszyny rolnicze. Zmianie uległy, jak już wcześniej podkreślano, także stawki VAT-u na podstawowe środki do produkcji rolnej czy materiały i usługi budowlane. Warto zatem dokonać symulacji skutków tych zmian z punktu widzenia wyboru przez rolnika systemu VAT-owskiego. Należy pamiętać, że nowa ustawa o podatku od towarów i usług pozostawiła 3-procentową stawkę VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne, przy jednoczesnym podwyższeniu stawki zryczałtowanego zwrotu podatku do 5%. Z tego względu oszacowano symulowane saldo VAT-u przy obu opcjach opodatkowania gospodarstwa podatkiem pośrednim.

Tablica 8

Oszacowane saldo VAT-u badanego gospodarstwa rolnego przy stawkach VAT-u, obowiązujących po 1 maja 2004 r. (w zł)

Wyszczególnienie	Zasady ogólne	Zasady ryczałtowe
Sprzedaż:		
– brutto	407 186,78	415 093,32
– netto	395 326,97	395 326,97
VAT należny	11 859,81	19 766,35
Koszty ogółem:		
– brutto	374 688,05	374 688,05
– netto	358 498,01	358 498,01
VAT naliczony	16 190,04	16 190,04
Saldo VAT-u	-4 330,23	3 576,31

Źródło: obliczenia własne.

Dane z tab. 8 wskazują, że w tym konkretnym przypadku dla rolnika bardziej opłacalne byłyby ogólne zasady rozliczania VAT-u. Gwarantowałyby one zwrot podatku w wysokości ponad 4 tys. zł, podczas gdy VAT odzyskany

w formie zryczałtowanego zwrotu przewyższałby podatek zapłacony przy zakupie środków produkcji o ponad 3,5 tys. zł. Różnice te są jednak na tyle niewielkie, że z uwagi na prostotę rozwiązania ryczałtowego badany rolnik zapewne pozostałby przy nim. W praktyce jednak pojawiły się sygnalizowane już wcześniej problemy z uzyskaniem zwrotu VAT-u w nowym, wyższym wymiarze. Co więcej, nie wszystkie produkty sprzedawane są z doliczeniem ryczałtu w jakiegokolwiek formie (np. przy sprzedaży innym rolnikom ryczałtowym). W związku z tym rzeczywiste korzyści z tytułu ryczałtowego są znacznie niższe, a rozliczenie podatku na zasadach ogólnych daje *per saldo* większe korzyści. Co więcej, w przypadku gdy gospodarstwo ponosi wydatki inwestycyjne rośnie kwota zapłaconego podatku naliczonego, co dodatkowo świadczy na niekorzyść wyboru ryczałtowego systemu VAT-owskiego. Przykładowo, poniesione w 2003 r. wydatki na zakup sprzętu zmniejszyłyby szacowane saldo podatku o ponad 2 tys. zł, co oczywiście podnosi walory ogólnego sposobu rozliczania podatku. Rolnik decydując się na system ryczałtowy odzyskałby bowiem ok. 1,5 tys. zł, podczas gdy przy wyborze zasad ogólnych kwota ta osiągnęłaby prawie 6,5 tys. zł.

Kolejnym krokiem analizy było przeprowadzenie analogicznych symulacji przy stawkach VAT-u, jakie mają obowiązywać od 2008 r.

Tablica 9

Oszacowane saldo VAT badanego gospodarstwa rolnego przy stawkach VAT-u, obowiązujących po 1 maja 2008 r.

Wyszczególnienie	Wartość (w zł)
Sprzedaż:	
– brutto	422 999,86
– netto	395 326,97
VAT należny	27 672,89
Koszty ogółem:	
– brutto	383 193,57
– netto	358 498,01
VAT naliczony	24 695,56
Saldo VAT-u	2 977,33

Źródło: obliczenia własne.

Jak wskazują dane w tab. 9, planowana od 1 maja 2008 r. stawka VAT-u na podstawowe środki do produkcji rolnej i usługi na poziomie 7% spowoduje, w przypadku badanego gospodarstwa, zwiększenie kwoty płaconego podatku o ponad 8 tys. zł (przy założonym poziomie wydatków). Wzrost ten ma rekompensować równoległe podwyższenie VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne. Przy wyborze zasad ogólnych rolnik ten powinien odprowadzić na konto Urzędu

Skarbowego prawie 3 tys. zł (w ciągu roku). Nie jest to znaczna kwota, jednak wysoka, 7-procentowa stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, powoduje, że rolnik skłaniać się raczej będzie do ryczałtu. Przy wyborze tej opcji rolnik zyskuje ową kwotę (2977,33 zł), przy założeniu, że cała sprzedaż dokonana zostanie w obrocie fakturowym. Sytuacja w tym zakresie nie ulegnie zmianie nawet przy niewielkich inwestycjach (np. zakupie wspomnianego siewnika zbożowego).

5. WNIOSKI KOŃCOWE

Rolnicy prowadzący rachunkowość w ramach ZSRGR należą – jak podkreślano – do grupy gospodarstw wysokotowarowych, których poziom obrotów stwarza możliwość wyboru przez nich systemu VAT-owskiego, w jakim będą się rozliczać z Urzędem Skarbowym. Wybór ten jest i będzie jednak zależny od kierunku produkcji danego gospodarstwa, ponieważ różna struktura kosztów gospodarstw powoduje, że wartość płaconego przy zakupie środków produkcji podatku naliczonego różni się w przypadku poszczególnych profili produkcji. Przeprowadzona analiza dowodzi, że przed 1 maja 2004 r. zasady ryczałtowe były bardziej opłacalne dla następujących grup gospodarstw: drobiarskich oraz zajmujących się uprawą zbóż, rzepaku, buraków cukrowych i ziemniaków (pod warunkiem jednak, że ich inwestycje były nieznaczne). Zasady ogólne byłyby natomiast preferowane przez rolników zajmujących się hodowlą owiec, warzywnictwem i produkcją tzw. pozostałych roślin przemysłowych. Stosunkowo wyższe kwoty zwrotu VAT-u zaobserwowano w gospodarstwach zajmujących się produkcją roślinną aniżeli ukierunkowanych na produkcję zwierzęcą. Wybór systemu VAT-owskiego był w zasadzie neutralny w przypadku pozostałych kierunków produkcji, a więc np. mleczarstwa, hodowli bydła i trzody chlewnej. Jeśli gospodarstwa utrzymałyby wysoki poziom inwestycji, a jednocześnie same prowadziłyby rachunkowość dla potrzeb VAT-u, bardziej korzystne byłyby dla nich zasady ogólne. W przeciwnym przypadku prostota systemu ryczałtowego, przy niewspółmiernych korzyściach z tytułu zwrotu VAT-u na zasadach ogólnych, skłaniać będzie z pewnością do pozostania przy ryczałcie. Z kolei jedyną grupą producentów, którzy wyraźnie odnoszą korzyści z tytułu ryczałtu, są hodowcy drobiu.

Zmiany w stawkach VAT-u, jakie niesie za sobą integracja z Unią Europejską, mogą jednak zmienić te relacje. Rolnicy zajmujący się produkcją zwierzęcą, którzy nie ponoszą wysokich wydatków inwestycyjnych mogą nadal pozostawać przy ryczałcie, z kolei produkcja roślinna skłaniać będzie raczej ku zasadom ogólnym. Wzrost skali inwestowania zmniejszać będzie atrakcyjność systemu ryczałtowego. Gospodarstwa rozwojowe, inwestujące w majątek trwały, będą z pewnością wybierać zasady ogólne, gdyż ryczałtowy zwrot nie zrekompensuje im zapłaconego podatku naliczonego (wyjątek stanowić mogą gospodarstwa drobiarskie).

Wyniki przeprowadzonych analiz symulacyjnych wskazują, że podniesienie stawek VAT-u na nieprzetworzone produkty rolne zwiększa efektywność ryczałtowego systemu VAT-owskiego. Jest to szczególnie zauważalne w gospodarstwach o kierunku zwierzęcym, w tym głównie drobiarskich i trzodziarskich, ale także specjalizujących się w produkcji rzepaku i zbóż. Aby w polskich warunkach system ten rzeczywiście zapewniał rolnikom odzyskanie zapłaconego podatku, stawka zryczałtowanego zwrotu podatku powinna być wyższa lub przynajmniej na takim poziomie, aby mogła zrównoważyć stawkę VAT-u na podstawowe środki do produkcji rolnej. W innych przypadkach wystąpi skłonność do wyboru ogólnie obowiązujących zasad tego podatku.

Justyna Wiktorowicz, Dorota Starzyńska

ESTIMATION OF ADVANTAGES FOLLOWING FROM CHOOSING VAT SYSTEM FOR POLISH FARMERS

Among main reasons of the introduction of VAT in the agriculture, we can distinguish enabling farmers to deduct tax on input. In this context, introduced regulations should be advantageous for agricultural producers. However, as it has been emphasized many times, only big farms which choose the normal tax scheme are most likely to benefit greatly from these changes. Nevertheless, "small" farmers who will probably persist in "the flat rate compensation" thanks to which they will be able to regain at least parts of paid taxes, will also profit. One should assume that the system choosing can also depend on the direction of the production of the particular farm, since diverse structure of farms expenditures causes the diversity of the value of tax on input in the different production profiles. The paper aims at verifying proposed thesis based on data of the agriculture accounting. Solutions functioning while the "old" *Act of goods and services tax and the excise tax* was valid as well as those introduced after the 1st of May, 2004 (changed planned for the year 2008 were included) were analyzed. Investigations revealed that advantages following from choosing VAT procedure are and will be in the future to a large extent determined by the direction of the farms production.