

RAFAŁ ROSIŃSKI

Politechnika Koszalińska

**OBCIĄŻENIA FISKALNE DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ
PODATKIEM OD TOWARÓW I USŁUG
W POLSCE I W KRAJACH UNII EUROPEJSKIEJ**

Wprowadzenie

Jednym z obciążeń fiskalnych podmiotów gospodarczych prowadzących działalność zarówno gospodarczą, jak i rolniczą jest podatek od towarów i usług, nazywany powszechnie podatkiem VAT (ang. *Value Added Tax*, czyli podatek od wartości dodanej). Podatek ten powoduje rozwarstwienie ceny na rynku towarów i usług, gdyż w rzeczywistości inną cenę płaci konsument, a inną otrzymuje sprzedawca, co powoduje powstawanie tak zwanego cenowego klina podatkowego¹. Szczególna sytuacja rozwarstwienia cenowego występuje na rynku produktów rolnych. Specyficzne rozwiązania podatkowe dla rolnictwa związane z opodatkowaniem wartości dodanej powodują zaliczanie ich do preferencji podatkowych.

Artykuł przedstawia istotę opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności rolniczej oraz analizę obciążeń fiskalnych podatkiem od wartości dodanej w Polsce i w krajach Unii Europejskiej. Podjęto także próbę oceny funkcjonowania systemu obciążeń fiskalnych działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług oraz próbę postawienia wniosków w tym zakresie.

¹ Szerzej zob. R. Rosiński, *Struktura placowego klina podatkowego w wybranych krajach Unii Europejskiej*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, Zeszyty Naukowe nr 141, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2010, s. 496.

1. Ogólne zasady funkcjonowania podatku od towarów i usług

Podatek od towarów i usług jest uregulowany w polskim prawodawstwie Ustawą z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (DzU 2004, nr 54, poz. 535, z późn. zm.). Jest to podatek obrotowy, wielofazowy, dotyczący sprzedaży większości wytwarzanych towarów i usług we wszystkich fazach obrotu, z których pierwsza wiąże się z producentem, a ostatnia z konsumentem. Podatek od wartości dodanej nazywany jest podatkiem od obrotu netto, ponieważ obciąża w każdej fazie obrotu nie cały obrót, lecz jedynie wartość dodaną w tej fazie². Najpowszechniejsza metoda ustalania wartości dodanej przez uczestnika obrotu polega na tym, że z kwoty podatku należnego od sprzedaży dokonanej przez danego przedsiębiorcę czy sprzedawcę (VAT należny) potrąca się kwotę podatku zapłaconego przez tego przedsiębiorcę czy sprzedawcę przy zakupach dóbr i usług przeznaczonych do produkcji lub sprzedaży (VAT naliczony). Ważną zaletą podatku od wartości dodanej jest technika jego poboru, niepozwalająca na uchylanie się od niego. Technika ta polega na podwójnej ewidencji podatku u przedsiębiorcy, jako sprzedawcy towaru lub usługi oraz u jego odbiorcy, który jako kolejny sprzedawca będzie zobowiązany do podania kwoty zapłaconego podatku przy własnych zakupach, wykorzystywanych do produkcji³.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- eksport towarów,
- import towarów,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów⁴.

Podatnikami w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel

² *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. II, red H. Litwińczuk, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 16.

³ J. Głuchowski, R. Hutowski, B. Kołosowska, J. Patyk, J. Wiśniewski, *Finanse publiczne*, WSB-TNOiK, Toruń 2005, s. 94–95.

⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2004, nr 54, poz. 535, z późn. zm., art. 5.

lub rezultat takiej działalności⁵. Podstawowa stawka podatku VAT w Polsce w 2011 roku wynosi 23%. Dla towarów i usług wymienionych w załącznikach do ustawy obowiązują stawki obniżone 8%, 5% i 0%. Do roku 2011 stawka podstawowa wynosiła 22%, natomiast obniżone – 7%, 3% i 0%. Ze zwolnienia podmiotowego, poza wyjątkami wskazanymi w ustawie, mogą skorzystać drobni przedsiębiorcy, których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty wyrażonej w wysokości 150 tys. zł⁶.

Jeżeli w okresie rozliczeniowym kwota podatku naliczonego jest wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. W określonych przypadkach można żądać zwrotu w przyspieszonych terminach do 25 dni⁷.

Podatnicy podatku VAT są zobowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. „Mali podatnicy”, którzy wybrali metodę kasową, składają w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy kwartalne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale⁸.

2. Formy rozliczania się z podatku od towaru i usług w działalności rolniczej w Polsce

Opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem od towarów i usług przewiduje dwa sposoby rozliczeń tego podatku. Dla rolników, którzy w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyli 20 tys. zł sprzedaży lub nie decydują się na prowadzenie ewidencji VAT na zasadach ogólnych, ustawa przewiduje ryczałtową formę zwrotu podatku VAT⁹. W związku z tym, tak zwani rolnicy ryczałtowi nie

⁵ Tamże, art. 15.

⁶ Tamże, art. 113.

⁷ Tamże, art. 87.

⁸ Tamże, art. 21.

⁹ Tamże, rozdz. 2.

są zobowiązani do prowadzenia ewidencji VAT. Zwrot podatku następuje w cenie produktów sprzedawanych, która jest wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę jego produktów i powiększona o podatek VAT – 7% w okresie od 1 stycznia 2011 roku do 31 grudnia 2013 roku (do 30 kwietnia 2008 roku było to 5%, do 31 grudnia 2010 roku – 6%). Obowiązkiem płatnika ryczałtowego jest posiadanie numeru NIP, rachunku bankowego, na który będą przekazywane pieniądze za zakupione od rolnika towary oraz przechowywanie otrzymanych faktur sprzedaży przez 5 lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym zostały one wystawione. Faktura dokumentująca zakup produktów rolnych oznaczona jest jako „Faktura RR” i wystawiana jest przez nabywcę. System ten odbiega od ogólnych zasad funkcjonowania podatku od towarów i usług, ponieważ podatek nie jest elementem kalkulacyjnym ceny i nie jest naliczany przez sprzedawcę, a stanowi składnik zapłaty należnej sprzedawcy i jest naliczany przez nabywcę¹⁰.

Drugim sposobem rozliczania podatku VAT jest możliwość rozliczania się na tak zwanych zasadach ogólnych, czyli takich, jakim podlegają pozostali płatnicy VAT. Z tej formy mogą korzystać rolnicy, którzy udokumentują sprzedaż produktów rolnych w poprzednim roku podatkowym o wartości przekraczającej 20 tys. zł, dokonają zgłoszenia rejestracyjnego w urzędzie skarbowym dla celów podatku VAT, będą prowadzić dzienną ewidencję sprzedaży i zakupów towarów i usług oraz sporządzać deklarację podatku od towarów i usług. Ewidencja powinna być prowadzona przez okres co najmniej trzech kolejnych miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres rezygnacji z formy ryczałtowej.

Zgodnie z dyrektywą 112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹¹, produkty rolnicze (np. zboża, warzywa, owoce, żywiec, mleko) mogły być opodatkowane stawką podatku w okresie przejściowym w wysokości 3%, czyli od 1 maja 2004 roku do dnia 31 grudnia 2010 roku. Po upływie okresu przejściowego na wyżej wymienione produkty mogła obowiązywać stawka obniżona, jednak nie niższa niż 5%. Od 1 stycznia 2011 roku nieprzetworzone produkty rolne w Polsce będące przedmiotem sprzedaży dla rolnika, czyli zboże, rzepak, ziemniaki, warzywa, owoce czy produkty pochodzenia zwierzęcego zostały objęte 5% stawką VAT. Wyższą stawką podatkową zostały objęte także produkty mające wpływ na stronę wydatkową w działalności rolniczej, czyli paliwo, maszyny rolnicze, energia elektryczna, gaz, oleje opałowe (wzrost o jeden punkt procentowy ze

¹⁰ *Prawo podatkowe przedsiębiorców...*, s. 175.

¹¹ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, DzU L 347 z 11.12.2006, art. 128.

stawki 22% do stawki 23%), a także wzrost części produktów wykorzystywanych w produkcji rolniczej objętych przed 2011 rokiem stawką 7%, a po 2011 roku – stawką 8%, czyli nawozy, środki ochrony roślin czy pasze.

Wpływ na wielkość obciążeń fiskalnych działalności rolniczej wywołanych zmianami stawek podatkowych podatku od towarów i usług każdy rolnik musi ocenić indywidualnie. W zależności od rodzaju działalności rolniczej prowadzonej przez rolnika, wielkości wydatków inwestycyjnych i wyboru formy rozliczania się podatku VAT różnie może kształtować się sytuacja finansowa poszczególnych gospodarstw rolnych. Należy przypomnieć, że oprócz wzrostu stawek podatku VAT nastąpił także wzrost ryczałtowanej stawki VAT o 1 punkt procentowy będący rekompensatą podwyżek dla rolników ryczałtowych. Według niektórych ekonomistów, wzrost stawek nie zwiększy obciążeń fiskalnych rolnika, ponieważ – jak wskazuje praktyka – częściej ma on prawo do jego zwrotu niż do zapłaty¹². Należy także zwrócić uwagę na to, że wzrost stawki podstawowej VAT w przypadku rolnika płacącego ten podatek stanowi VAT naliczony, a więc wartość, którą może on odliczyć od podatku należnego, jakimi opodatkowane są produkty rolne według najniższej stawki.

3. Analiza stawek podatku od wartości dodanej w działalności rolniczej w krajach Unii Europejskiej

Podatek VAT w krajach Unii Europejskiej podlega największej harmonizacji. Jest to podatek, który w znaczącym stopniu wpływa na cenę danego produktu lub usługi, ponieważ zawarty jest w cenie produktu/usługi. Dlatego w znacznym stopniu wpływa także na popyt konsumpcyjny i inwestycyjny oraz na wielkość sprzedaży oferowanych przez przedsiębiorstwa produktów i usług. Często także określona wysokość stawki podatku VAT jest elementem atrakcyjności danego kraju pod względem inwestycji, a więc jest jednym z czynników konkurencyjności tego kraju. Rządy państw niechętnie dokonują redukcji stawek podatku VAT ze względu na spore wpływy do budżetu państwa z tytułu jego poborów. W stosunku do tego podatku poszczególne kraje stosują stawki obniżone na niektóre produkty i usługi, co uzasadniane jest stosowaną polityką społeczno-gospodarczą, która ma zapo-

¹² A. Wrutniak, *Nowelizacja ustawy o podatku VAT. Zapłacimy więcej*, „Ogólnopolski Dzierżawca” 2011, nr 1 (166), s. 15.

biegać wzrostowi cen na określone produkty i usługi¹³. Dlatego też wyróżniamy oprócz stawki podstawowej stawki obniżone na określone produkty lub usługi. W wielu krajach Unii Europejskiej stawki obniżone stosowane są w stosunku do produktów rolnych pochodzących z działalności rolniczej (patrz tabela 1).

Tabela 1

Stawki podatku VAT w krajach Unii Europejskiej w 2011 roku (%)

Kraj	Produkcja rolnicza	Stawka podstawowa	Kraj	Produkcja rolnicza	Stawka podstawowa
Luksemburg	3	15	Irlandia	13,5	21
Włochy	4	20	Malta	18	18
Cypr	5	15	Wielka Brytania	20	20
Polska	5	23	Estonia	20	20
Francja	5,5	19,6	Słowacja	20	20
Holandia	6	19	Bułgaria	20	20
Belgia	6	21	Litwa	21	21
Portugalia	6	23	Łotwa	22	22
Niemcy	7	19	Finlandia	23	23
Hiszpania	8	18	Rumunia	24	24
Słowenia	8,5	20	Węgry	25	25
Czechy	10	20	Dania	25	25
Austria	10	20	Szwecja	25	25
Grecja	13	23			

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community, Situation at 1-st Januar 2011*, European Commission, Brussels 2011.

Dokonując analizy obciążeń fiskalnych podatkiem od towarów i usług z punktu widzenia wysokości stawek podatku VAT w działalności rolniczej, można zauważyć, że w 12 krajach Unii Europejskiej w 2011 roku wielkość stawek związanych z produkcją rolniczą jest taka sama jak stawka podstawowa, a więc nie podlega redukcji w tym zakresie. Kraje z najwyższymi stawkami podatku VAT produkcji rolniczej to: Węgry, Dania i Szwecja (ze stawką 25%). Należy jednak zauważyć, że większość, czyli 17 krajów Unii Europejskiej stosuje stawki obniżone dla produkcji rolniczej, w tym 11 krajów ma stawkę niższą niż 10%. Do krajów o najniższych stawkach VAT w 2011 roku należą: Luksemburg – 3%, Włochy – 4%, Cypr i Polska – 5%. W analizie stawek podatku VAT należy także zwrócić uwagę na wysokość różnicy między stawką podstawową a stawką obni-

¹³ R. Rosiński, *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Difin, Warszawa 2010, s. 91.

zoną. Największa rozpiętość w tym zakresie spośród krajów Unii Europejskiej stosowana jest w Polsce, ponieważ różnica między stawką podstawową a stawką stosowaną w odniesieniu do produktów rolnych pochodzących z działalności rolniczej wynosi 18%, czyli stawka obniżona jest niższa ponad czterokrotnie od stawki podstawowej. Duża różnica między analizowanymi stawkami występuje także w Portugalii – 17% oraz Włoszech – 16%. Należy podkreślić, że duża rozpiętość pomiędzy stawką obniżoną a podstawową świadczy o zakresie preferencji podatkowych stosowanych w odniesieniu do poszczególnych towarów czy usług. W wielu przypadkach korzystniejsze dla rolników jest bycie podatnikiem podatku VAT niż korzystanie z ryczałtowych zwrotów stawki VAT przy sprzedaży produktów rolnych. Rozwijające się gospodarstwo rolne, które dużo inwestuje we własną działalność, otrzyma większe zwroty VAT z tytułu dokonywanych zakupów niż w formie zwrotów ryczałtowych.

Podsumowując, należy podkreślić, że zasady opodatkowania towarów i usług w Unii Europejskiej są ujednocnione. Preferencyjne opodatkowanie w stosunku do zryczałtowanych zwrotów podatku VAT w rolnictwie obejmuje wszystkie kraje członkowskie, co wynika z dyrektyw unijnych. Specyfika szczegółowych rozwiązań podatkowych prowadzi do traktowania tego działu gospodarki w sposób uprzywilejowany. Oznacza to, że przez system podatkowy przepływają transfery, które w sposób pośredni wspierają rolnictwo. W literaturze zachodniej określa się je jako *tax expenditures*, co w dosłownym tłumaczeniu oznacza wydatki podatkowe, czyli tak zwane utracone dochody. Są one zazwyczaj finansowane z deficytu budżetowego lub zwiększenia opodatkowania pozostałych podatników¹⁴. Można więc postawić tezę, że podatek od towarów i usług nie spełnia funkcji fiskalnej, ponieważ zamiast zasilać budżet państwa, powoduje raczej jego uszczuplenie. Przywileje podatkowe w tym wypadku realizują określone cele społeczne i gospodarcze, które także przypisywane są podatkom.

Uwagi końcowe

Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług znacząco wpływa na funkcjonowanie przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą i rolniczą. Sytu-

¹⁴ R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Systemy opodatkowania gospodarstw rolnych w wybranych krajach Unii Europejskiej – wnioski dla Polski*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2004, s. 314.

acja ta wyrażona jest wpływem podatku VAT na cenę danego produktu czy usługi. Powoduje to w istocie zmniejszenie przychodów ze sprzedaży, a także znaczne obciążenie fiskalne podmiotów gospodarczych. Mimo że w rzeczywistości ostateczne i największe obciążenia dotyczą odbiorcy finalnego, czyli konsumenta, to jednak różnica między podatkiem należnym a naliczonym, czyli opodatkowanie wartości dodanej, jest znacznym wydatkiem dla podmiotów gospodarujących. Od powyższej reguły można jednak wskazać pewne wyjątki. Szczególne rozwiązania podatkowe w podatku od towarów i usług pozwalają określonym grupom producenckim na określone korzyści podatkowe w tym zakresie. Jako przykład można podać specyfikę opodatkowania rolnictwa podatkiem VAT. Umożliwia ona jego zwrot w formie ryczałtowej lub w wielu przypadkach wybór korzystniejszej formy rozliczania na zasadach ogólnych i korzystania ze znacznej nadwyżki podatku naliczonego. Przykładem stosowania znacznych preferencji w tym zakresie jest Polska, w której podatek VAT ma jedną z najniższych stawek produkcji rolniczej oraz największą rozpiętość między stawką podstawową a obniżoną odnoszącą się do produkcji rolnej spośród krajów Unii Europejskiej. Podsumowując, realizowana polityka społeczno-gospodarcza w Polsce i w wielu krajach Unii Europejskiej sprzyja preferencyjnemu opodatkowaniu rolnictwa. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że tak zwane wydatki podatkowe w odniesieniu do działalności rolniczej w większym stopniu obciążają podatkowo pozostałe działy gospodarki narodowej. Zastosowanie jednolitej stawki podatku VAT w odniesieniu do wszystkich produktów i usług oraz rezygnacja ze zryczałtowanego zwrotu VAT przyczyniłaby się do większej sprawiedliwości gospodarowania i obniżki łącznych obciążeń fiskalnych pozostałych podmiotów działających w gospodarce narodowej.

Literatura

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, DzU L 347 z 11.12.2006.
- Dziemianowicz R., Przygodzka R., *Systemy opodatkowania gospodarstw rolnych w wybranych krajach Unii Europejskiej – wnioski dla Polski*, w: *Polski system podatkowy, Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2004.
- Głuchowski J., Huterski R., Kołosowska B., Patyk J., Wiśniewski J., *Finanse publiczne*, WSB-TNOiK, Toruń 2005.

- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. II, red. H. Litwińczuk, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Rosiński R., *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Difin, Warszawa 2010.
- Rosiński R., *Struktura płacowego klina podatkowego w wybranych krajach Unii Europejskiej*, w: *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, Zeszyty Naukowe nr 141, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2010.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2004, nr 54, poz. 535, z późn. zm.
- Wrutniak A., *Nowelizacja ustawy o podatku VAT. Zapłacimy więcej*, „Ogólnopolski Dzierżawca” 2011, nr 1 (166).

FISCAL BURDEN OF AGRICULTURAL VALUE ADDED TAX IN POLAND AND THE EUROPEAN UNION

Summary

Specific solutions in VAT tax allows businesses conducting agricultural activities on specific tax advantages. They allow VAT refunds in the form of a flat or accounting for on general principles of tax refund of a substantial surplus of input over output. An example of a significant preference in this regard is Poland, where the VAT is one of the lowest rates in relation to agricultural production and the largest spread between basic rate and the reduced relating to agricultural production from European Union countries. It should be noted that tax expenditures for agricultural activities to a greater degree of tax charged to other sections of the national economy. Using a linear VAT rate for all sectors of national economy and the resignation of the flat-rate VAT would contribute to greater justice management and a reduction in the total fiscal burden of the other business operators in national economy.

Translated by Rafał Rosiński