



VAT W AKWAKULTURZE  
nowa sytuacja prawna w 2011 r.

---

Ziemowit Pirtań – marzec 2011 r.

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	3
<b>Podatek od towarów i usług– VAT</b> .....	3
<b>Podstawy prawne</b> .....	3
<b>Informacje ogólne</b> .....	4
<i>Podatnik podatku VAT</i> .....	4
<i>Nie podlega ustawie o VAT</i> .....	5
<i>Wysokość opodatkowania</i> .....	6
<b>Rolnik ryczałtowy a VAT</b> .....	6
<b>Prawa i obowiązki rolnika ryczałtowego</b> .....	8
<b>Wykonywanie przez rolnika ryczałtowego innych czynności gospodarczych</b> .	11
<b>Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów przez rolnika ryczałtowego (WNT)</b>	12
<b>Prawa i obowiązki czynnego podatnika VAT</b> .....	14
<b>Wymogi formalne</b> .....	14
<i>Zgłoszenie rejestracyjne</i> .....	14
<i>Zgłoszenie VAT UE</i> .....	14
<i>Inne wymogi formalne</i> .....	14
<b>Wymogi ewidencyjne</b> .....	14
<i>Ewidencja sprzedaży – w tym prawo do wystawiania faktur VAT czynnych</i> .....	15
<i>Ewidencja zakupu</i> .....	15
<i>Ewidencja sprzedaży produktów nie podlegających fakturowaniu</i> .....	16
<i>„Brać byka za roki” czy zatrudnić torreadora ?</i> .....	17
<b>Zwolnienie czy opodatkowanie VAT – co wybrać ?</b> .....	18
<b>Unormowania dotyczące zwolnienia bądź rezygnacji z niego w przypadku rolników ryczałtowych</b> .....	19
<b>Jak ustalić właściwą stawkę VAT na sprzedawane towary lub usługi ?</b> .....	19
<b>Możliwość powrotu do statusu rolnika ryczałtowego</b> .....	19
<b>Przykłady z życia (akwakultury)</b> .....	21
<i>Jak sobie pomóc w podjęciu decyzji</i> .....	23
<i>Analiza szablona</i> .....	24
<i>Inwestycje z wykorzystaniem dofinansowania z UE</i> .....	26
<b>Z pamiętnika hodowcy</b> .....	27
<b>Zalety statusu czynnego podatnika VAT</b> .....	27
<b>Wady statusu czynnego podatnika VAT</b> .....	29
<b>Zbiorcza analiza SWOT czynników pozafinansowych</b> .....	30
<b>Codziennie życie „VAT’owca”</b> .....	31
<b>Podsumowanie</b> .....	32

## Wstęp

### **Podatek od towarów i usług – VAT**

Podatek od towarów i usług zwany także podatkiem od wartości dodanej w skrócie - Vat jest podatkiem pośrednim (specyficzną formą podatku obrotowego), którego podstawą jest obrót generowany przez podmioty gospodarcze. Jedną z głównych zasad opodatkowania podatkiem VAT jest zasada powszechności. Zgodnie z nią podatek ten płać wszyscy podatnicy dokonujący sprzedaży towarów jak i usług, bez względu na odbiorcę i przeznaczenie towaru lub usługi.

Podatek Vat jest podatkiem nowoczesnym, funkcjonującym w rozwiniętych gospodarkach (w tym w całej Unii Europejskiej). W prostym ujęciu podatek ten ma na celu opodatkowanie wartości dodanej wytworzonej przez podmiot gospodarczy (jego realną wartość stanowi różnica pomiędzy sumą podatku VAT płaconego przez zbywcę towarów i usług (**podatek należny**), a sumą podatku VAT zawartego w kosztach wytworzenia lub sprzedaży tychże towarów i usług (**podatek naliczony**).

Od wyżej wymienionych, ogólnych zasad konstytuujących podatek od towarów i usług, istnieje wiele wyjątków zawartych w szczegółowych przepisach, które przybliżone zostaną w dalszej części opracowania. Z punktu widzenia większości przedsiębiorstw akwakultury istotna jest możliwość wyboru rodzaju opodatkowania VAT, pomiędzy czynnym podatnikiem, a tzw. „rolnikiem ryczałtowym” (poza przypadkami, w których czynny VAT jest obligatoryjny). Głównym powodem, dla którego tematyka VAT w akwakulturze warta jest odświeżenia, są zmiany stawek VAT, jakie nastąpiły w 2011 roku.

### **Podstawy prawne**

#### **Główne przepisy regulujące opodatkowanie podatkiem VAT**

- 1. Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004r. z późniejszymi zmianami.**(publikacja : Dz. U. z 224r nr 54, z 2005 r. nr 14, nr 90, nr 143, nr 179, z 2006r. nr 143, nr 1029, z 2007r nr 168, nr 192, z 2008r nr 74),
- 2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. z późniejszymi zmianami w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług** (publikacja : Dz. U z 2004r. nr 97, nr 145, nr 224, nr 273, z 2005r. nr 17, nr 95, nr 193, nr 218, nr 266, z 2006r. nr 73, nr 172, nr 245, z 2007r. nr 249 oraz 2008r nr 89 ),
- 3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług** (Dz.U. Nr 95, poz. 798)

Wszystkie akty prawne dostępne są w internecie – m.in. na nieodpłatnej stronie Sejmu RP – [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl) → szukaj → Internetowy System Aktów

Prawnych. W przywołanym serwisie znajdują się dość aktualne, jednolite teksty aktów prawnych. Podstawę prawną dotyczącą opodatkowania podatkiem VAT stanowi również szereg dyrektyw Unii Europejskiej, których zapisy często pozostają w kolizji z przepisami krajowymi. Przepisy o VAT ulegają ciągłym zmianom, dlatego bardzo ważnym jest częste weryfikowanie informacji na temat obowiązujących przepisów lub korzystanie z profesjonalnych biur księgowych.

## ***Informacje ogólne***

### **Podatnik podatku VAT**

**Ustawa z dnia 11 marca 2004r o podatku od towarów i usług ( Dz.U. nr 54 z 2004 r.)** określa podmioty, które uznawane są za podatników podatku VAT oraz czynności, których wykonanie podlega opodatkowaniu VAT. Pojęcie **podatnika** podatku VAT określone jest w art. 15–17 ustawy o VAT. Zgodnie z tymi przepisami podatnikami podatku VAT są:

- osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności;
- osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, nie będące podatnikami, jeżeli dokonują wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu, nawet w przypadku gdy okoliczności nie wskazują na zamiar wykonywania tej czynności regularnie;
- zagraniczne podmioty dokonujące nabycia nowych środków transportu, dla których w określonym terminie nie udokumentowano faktu ich wywozu poza terytorium Polski;
- osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła, również w przypadku gdy na podstawie odrębnych przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszony w części lub w całości albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną;
- osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne uprawnione do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną, w tym również osoby, na które zgodnie z odrębnymi przepisami, zostały przeniesione prawa i obowiązki związane z tymi procedurami;
- osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;
- osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne będące usługobiorcami usług świadczonych przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju z wyjątkiem usług, od których podatek należny został rozliczony przez usługodawcę na

terytorium kraju (z wyjątkiem przypadków pokreślonych w art. 27 ust.3, art. 28 ust 3, 4, 6 i 7)

- osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające towary, jeżeli dokonującym ich dostawy na terytorium kraju jest podatnik nie posiadający siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub stałego miejsca zamieszkania na terytorium kraju, z wyłączeniem przypadków, w których podatek należny został rozliczony przez dokonującego dostawy towarów;
- **w przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złożyła zgłoszenie rejestracyjne;**
- w przypadku organów administracji publicznej i urzędów administracji publicznej są one podatnikami wyłącznie w zakresie czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Zgodnie z art. 5 ustawy o VAT, opodatkowaniu tym podatkiem podlegają :

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, rozumianym jako terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ,
- eksport towarów, rozumiany jako potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych wywóz towarów z terytorium kraju Wspólnoty w wykonaniu czynności określonych jako dostawa towarów,
- import towarów, rozumiany jako przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju,
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów,
- import usług ( art.2 pkt 9 ustawy ),
- towary pozostające na dzień rozwiązania spółki cywilnej i handlowej nie mającej osobowości prawnej oraz na dzień zaprzestania wykonywania czynności opodatkowanych przez podatnika będącego osobą fizyczną (art. 14 ustawy ).

#### Nie podlega ustawie o VAT

Na mocy art. 6 ustawy o VAT czynnościami wyłączonymi z ustawy są:

- transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zakładu samodzielnie sporządzającego bilans;
- czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;

Poza wymienionymi powyżej czynnościami, które wyłączone są spod działania ustawy na mocy art.6, w praktyce występuje również szereg innych czynności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, które z pewnymi wyjątkami można podzielić na następujące grupy:

- czynności nieodpłatne,

- czynności wykonywane poza terytorium Polski,
- czynności wykonywane przez podmiot niebędący podatnikiem lub niewystępujący jako podatnik w odniesieniu do danej czynności.

### Wysokość opodatkowania

Na skutek zmian wprowadzonych przez Rząd RP w 2010 roku, począwszy od 1 stycznia 2011 roku do 31 grudnia 2013 nastąpiła czasowa zmiana podstawowych stawek podatku VAT. Obecnie obowiązujące stawki to :

- 23% - stawka podstawowa (zastępuje 22%) stosowana wobec wszelkich produktów i usług poza grupą objętą stawkami preferencyjnymi,
- 8% - stawka obniżona (zastępuje 7%), stosowana wobec towarów i usług wymienionych w tabelach będących załącznikiem do ustawy o VAT, w tym zakresie usług od 2011 znalazły się m.in. pasze dla ryb.
- **5% - stawka obniżona (zastępuje 3%), stosowana wobec towarów i usług wymienionych w tabelach będących załącznikiem do ustawy o VAT (zakres towarów i usług objętych tą stawką został poszerzony względem poprzedniej tabeli (wówczas 7%), zwłaszcza w zakresie przetworzonej żywności i gastronomii. Podstawowa stawka stosowana w akwakulturze.**
- **7% - stawka zryczałtowanego zwrotu podatku dla „rolników ryczałtowych”.**
- 0% - stawka stosowana przy eksporcie i obrocie wewnątrzspółnotowym.
- zw – stawka stosowana dla towarów i usług zwolnionych z VAT – uniemożliwiająca odliczenie VAT z kosztów odpowiadającym ich wytworzeniu.

## **Rolnik ryczałtowy a VAT**

Dla potrzeb VAT zdefiniowane zostały w art.2 m.in. następujące pojęcia:

Pkt 16 **gospodarstwie rolnym** - rozumie się przez to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym;

Pkt 17 **gospodarstwie leśnym** - rozumie się przez to gospodarstwo prowadzone przez podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku leśnym;

Pkt 18 **gospodarstwie rybackim** – rozumie się przez to prowadzenie działalności w zakresie chowu i hodowli ryb oraz innych organizmów żyjących w wodzie;

Pkt 19 **rolniku ryczałtowym** - rozumie się przez to rolnika **dokonującego dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43**

**ust. 1 pkt 3**, z wyjątkiem rolnika obowiązane go na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych (ustawa o rachunkowości z dnia 29.09.1994r<sup>1</sup>).

Pkt 20 **produktach rolnych** - rozumie się przez to towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim;

Pkt 21 **usługach rolniczych**- rozumie się przez to usługi wymienione w załączniku nr 2 do ustawy;

Pkt 25 **małym podatniku** - rozumie się przez to podatnika podatku od towarów i usług:

- a) u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 800.000 euro,
- b) prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami powierniczymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze.

**Art. 43 zwalnia od podatku między innymi :**

**Ust. 1 pkt 3 - dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług przez rolnika ryczałtowego.**

**Ust .3 art. 43 brzmi :**

**Rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych, lub świadczący usługi rolnicze, które są zwolnione od podatku na podstawie ust.1 pkt 3, może zrezygnować z tego zwolnienia pod warunkiem:**

- 1) dokonania w poprzednim roku podatkowym dostawy produktów rolnych oraz świadczenia usług rolniczych o wartości przekraczającej 20.000 zł oraz
- 2) dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 i 2 oraz :
- 3) prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 109 ust.3.

---

<sup>1</sup> Ustawa z 29.IX.1994r. Dz.U. z 2002 r. nr 76 pozycja 694, ostatnia zmiana publikowana w Dz.U. z 2008r. nr 63 poz.393. Obowiązek stosowania przepisów ustawy o rachunkowości zgodnie z art.2 dotyczy między innymi:

1. Spółek handlowych
2. osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, jeśli ich przychody ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 800 000 EUR a od 2009r. 1 200 000 EUR

Ust. 4. rolnik ryczałtowy, który zamierza **zrezygnować ze zwolnienia określonego w ust.1 pkt 3** jest obowiązany prowadzić ewidencję, o której mowa w art. 109 ust.1, przez okres **co najmniej 3 kolejnych miesięcy poprzedzających bezpośrednio miesiąc, od którego rolnik ten rezygnuje ze zwolnienia.**

**Ust. 5. Podatnicy o których mowa w ust. 3, którzy zrezygnowali ze zwolnienia od podatku, mogą po upływie trzech lat od daty rezygnacji ze zwolnienia ponownie skorzystać ze zwolnienia określonego w ust. 1 pkt 3.**

**Zwolnienie o którym mowa w zdaniu pierwszym, obowiązuje pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca /kwartału/, od którego podatnicy ci ponownie chcą skorzystać ze zwolnienia**

Powrót do statusu rolnika ryczałtowego powoduje obowiązek dokonania korekty podatku VAT.

Minister Finansów w trybie art. 14 a Ordynacji podatkowej dokonał interpretacji obowiązujących przepisów prawa w zakresie korekty podatku naliczonego. Pismo to zostało opublikowane na stronach internetowych Ministerstwa.

Zgodnie z ww. pismem - w przypadku gdy podatnik dokonuje zmiany przeznaczenia towarów o których mowa w art. 91 ust. 2 ustawy (środków trwałych o wartości początkowej przekraczającej 15.000 zł), odpowiednio zastosowanie mają przepisy ust. 2 i 3 art. 91 ww. ustawy. Wywołuje to ten skutek, że korekty należy dokonać za poszczególne lata pozostałego okresu korekty, zaczynając od deklaracji podatkowej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, w którym nastąpiła ta zmiana. Roczna korekta będzie dotyczyła jednej piątej lub w przypadku nieruchomości - jednej dziesiątej podatku odliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu

### ***Prawa i obowiązki rolnika ryczałtowego***

Rolnicy, którzy korzystają ze statusu rolników ryczałtowych, sprzedający produkty rolne pochodzące z własnej produkcji rolnej oraz świadczący usługi w zakresie rolnictwa, bez względu na osiągnięty obrót są zwolnieni z szeregu obowiązków dotyczących ogółu podatników VAT. Nie dotyczy ich obowiązek:

- wystawiania faktur dokumentujących dokonaną sprzedaż, o których mowa w art. 106 ustawy,
- prowadzenia ewidencji dostaw i nabyć towarów i usług,
- składania w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowych w celu rozliczania podatku VAT,



- dokonania zgłoszenia rejestracyjnego celem wpisania do rejestru czynnych podatników VAT.

Rolnicy ryczałtowi dokonujący dostawy własnych produktów rolnych oraz świadczący usługi w zakresie rolnictwa, leśnictwa lub rybactwa, korzystają ze szczególnej procedury, umożliwiającej (mimo korzystania ze zwolnienia od podatku) otrzymanie zryczałtowanego zwrotu podatku w kwocie, mającej w założeniu zrównoważyć nie podlegający odliczeniu podatek naliczony od zakupionych środków do produkcji rolnej.

Kwota zwrotu wyliczana jest jako ryczałt, proporcjonalny do wielkości obrotu z tytułu sprzedaży towarów wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy o VAT. Stawka zryczałtowanego zwrotu wynosi obecnie **7 % kwoty** należnej z tytułu dostawy produktów rolnych, pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku. Zryczałtowany zwrot wykazywany jest w fakturach **VAT RR** wystawianych przez nabywców produktów rolnych. Oryginał faktury otrzymuje dostawca (rolnik ryczałtowy) zaś jego kopia zatrzymywana jest przez nabywcę. Treść „faktury VAT RR” jest precyzyjnie zdefiniowana w art. 116 ust.2 i 3 ustawy o VAT. Brak któregośkolwiek z elementów tam wymienionych powoduje, że nabywca produktów rolnych nie ma prawa do „odzyskania” zryczałtowanego zwrotu podatku, który przysługiwałby mu na podstawie art. 116 ust. 6 – 9a.

#### **A oto dosłowne brzmienie art. 116**

**ust. 1** Podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny nabywający produkty rolne od rolnika ryczałtowego wystawia w dwóch egzemplarzach fakturę dokumentującą nabycie tych produktów. Oryginał faktury jest przekazywany dostawcy

**ust. 2** Faktura dokumentująca nabycie produktów rolnych powinna być oznaczona jako „Faktura VAT RR” i zawierać co najmniej :

- 1) imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy;
- 2) numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy i nabywcy;
- 3) numer dowodu osobistego dostawcy lub innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość, datę wydania tego dokumentu i nazwę organu, który wydał dokument, jeżeli rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych jest osobą fizyczną;
- 4) datę dokonania nabycia oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury;
- 5) nazwy nabytych produktów rolnych;
- 6) jednostkę miary i ilość nabytych produktów rolnych oraz oznaczenie (opis) klasy lub jakości tych produktów;
- 7) cenę jednostkową nabytego produktu rolnego bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
- 8) wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
- 9) stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku;

- 10) kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku od wartości nabytych produktów rolnych
- 11) wartość nabytych produktów rolnych wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku;
- 12) kwotę należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku, wyrażoną cyfrowo i słownie,
- 13) czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury lub podpisy oraz imiona i nazwiska tych osób.

**Ust.3** Faktura VAT RR powinna również zawierać oświadczenie dostawcy produktów rolnych w brzmieniu:

**„oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług.”**

**Ust.4** W przypadku umów kontraktacji lub innych umów o podobnym charakterze oświadczenie o którym mowa w ust. 3, może być złożone tylko raz w okresie obowiązywania umowy. Oświadczenie to sporządza się jako osobny dokument. Dokument ten powinien zawierać elementy, o których mowa w ust. 2 pkt 1 – 3, oraz datę zawarcia i określenie przedmiotu umowy, datę sporządzenia tego dokumentu oraz czytelny podpis składającego oświadczenie. Dokument sporządza się w dwóch egzemplarzach. Oryginał jest przekazywany nabywcy.

**Ust. 5** W przypadku rezygnacji ze zwolnienia od podatku określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3 składający oświadczenie, o którym mowa w ust. 4, informuje o tym niezwłocznie nabywcę.

**Ust. 6** Zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust.2, w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonano zapłaty, pod warunkiem że:

- 1) nabycie produktów rolnych jest związane z dostawą opodatkowaną;
- 2) zapłata należności za produkty rolne, obejmuje również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, jeżeli nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego nie później niż 14 dnia, licząc od dnia zakupu, z wyjątkiem przypadku, gdy rolnik zawarł umowę z podmiotem nabywającym produkty rolne określającą dłuższy termin płatności;
- 3) w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty, o którym mowa w pkt 2, zostaną podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie produktów rolnych.

**Ust.7** Za datę dokonania zapłaty uważa się datę wydania dyspozycji bankowej przekazania środków finansowych na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego, jeżeli dyspozycja ta została zrealizowana.

**Ust. 8** Warunek o którym mowa w ust. 6 pkt 2, dotyczy tej części zapłaty, która stanowi różnicę między kwotą należności za dostarczone produkty

rolne, a kwotą należności za towary i usługi dostarczone rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę tych produktów rolnych.

**Ust. 9** Przez należności za towary i usługi dostarczane rolnikowi ryczałtowemu, o którym mowa w ust. 8, rozumie się również potrącenia z tytułu spłat rat pożyczek i zaliczek udzielanych rolnikowi ryczałtowemu dostarczającemu produkty rolne, dokonane przez podatnika nabywającego te produkty, pod warunkiem że :

- 1) zaliczka została przekazana na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego, a na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikujące dokumentu potwierdzającego dokonanie tej wpłaty;
- 2) raty i pożyczki wynikają z umów zawartych w formie pisemnej.

**Ust. 9a** Przez należność za towary i usługi dostarczane rolnikowi ryczałtowemu, o których mowa w ust.8, rozumie się również potrącenia z zapłaty należności za dostarczone mleko, opłat określonych w art. 33 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r o organizacji rynku mleka i przetworów mlecznych (Dz.U. Z 2005r. Nr 244, poz. 2081 oraz z 2006r nr 50, poz. 363).

**Ust.10** Rolnik ryczałtowy jest obowiązany przechowywać oryginały faktur VAT RR, oraz kopie oświadczeń, o których mowa w ust. 4, przez okres 5 lat, licząc od końca roku, w którym wystawiono fakturę.

Tyle art. 116

### ***Wykonywanie przez rolnika ryczałtowego innych czynności gospodarczych***

W sytuacji gdy rolnik oprócz dostawy produktów rolnych innych niż usługi rolnicze pochodzących z własnej produkcji rolnej oraz świadczenia usług w zakresie rolnictwa dokonuje również dostawy innych towarów (w tym produktów rolnych nie będących jego produktami, ale nabytych w tym celu od innych podmiotów) oraz świadczenia innych usług, mogą zaistnieć sytuacje :

- 1) podatnik może korzystać ze zwolnienia jako rolnik ryczałtowy w zakresie własnej produkcji rolnej oraz korzystać ze zwolnienia od podatku z tytułu pozostałych dostaw i świadczenia usług, w przypadku gdy wartość tych pozostałych dostaw nie przekroczyła w poprzednim roku 50.000 zł (bez względu na wartość dostaw w zakresie produktów rolnych),
- 2) podatnik może korzystać ze zwolnienia jako rolnik ryczałtowy i równocześnie być opodatkowanym podatnikiem VAT z tytułu dostaw innych produktów niż własne produkty rolne oraz świadczenia usług innych niż usługi rolnicze,
- 3) rolnik ryczałtowy może zrezygnować z tego statusu i zarejestrować się jako czynny podatnik VAT i wówczas cała prowadzona przez niego działalność zostanie objęta podatkiem VAT na ogólnych zasadach.

## **Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez rolnika ryczałtowego (WNT)**

Rolnik ryczałtowy traktowany jest w przepisach ustawy o VAT w sposób szczególny. Dlatego też wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów przez tę grupę podatników może podlegać odrębnym zasadom. Jedną z tych zasad jest, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów nie występuje w sytuacji, gdy rolnik ryczałtowy dokonuje na potrzeby prowadzonej działalności nabycia towarów od podatnika z kraju należącego do Wspólnoty, wartość tego nabycia nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym 50.000 zł. Wyłączenie to wynika z art. 10 ustawy, który wymienia przypadki, w których nie występuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Wyłączenia te mają miejsce głównie ze względu na status dostawcy i nabywcy. Wśród nich znajduje się jednak wyłączenie podmiotowe, uzależnione od całkowitej wartości nabycia, które dotyczy między innymi rolników ryczałtowych. Istnieje przy tym możliwość wyboru opcji opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów mimo nieprzekroczenia ww. kwoty nabycia. Warunkiem jest złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia o wyborze opodatkowania tych czynności. Obowiązek podatkowy z tytułu dokonanego WNT może powstać u rolnika ryczałtowego w dwu różnych momentach, w zależności od tego, czy złożył on, czy też nie złożył oświadczenia o wyborze opodatkowania. Jeżeli występując o nadanie numeru identyfikacji podatkowej **UE** w związku z planowanym WNT podatnik wskazał iż wybiera opcję opodatkowania bez względu na wartość dokonywanych zakupów - już pierwszy zakup powoduje powstanie u niego obowiązku podatkowego z tytułu WNT. Jeżeli jednak takie oświadczenie nie zostało złożone, to w myśl art. 10 ust. 5 ustawy o VAT uznaje się, że WNT ma miejsce od momentu przekroczenia nabycia na wartość 50.000 zł. Przy tym należy pamiętać, że przepisy „unijne” wydane w randze rozporządzenia **obowiązują polskich podatników wprost**, bez konieczności ich odrębnego wprowadzania do polskiego systemu prawnego. Dopóki polski nabywca nie posłuży się w kontaktach z unijnym dostawcą numerem VAT UE - dostawca opodatkuje tę dostawę na zasadach obowiązujących w jego kraju.

Naliczenie podatku VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów skutkuje tym, że podatnik jest zobowiązany do wykazania tego podatku w deklaracji dla podatnika od towarów i usług określonej drukiem **VAT – 8**. Deklaracja VAT – 8 służy do rozliczania podatku VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, którego definicja znajduje się w art. 9 ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku gdy ten sam podatnik nie jest zobowiązany do rozliczania podatku należnego z innych tytułów. Obowiązek składania deklaracji VAT – 8 mają więc podatnicy, którzy nie mają obowiązku składania deklaracji VAT-7 i VAT-7k, ale dokonują wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i u których wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przekroczyła kwotę 50.000 zł lub - w sytuacji gdy wartość tego nabycia nie przekroczyła ww. kwoty - podjęli decyzję o opodatkowaniu nabycia, co potwierdzili stosownym zawiadomieniem złożonym w urzędzie skarbowym.

**Rolnicy ryczałtowi dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej - jeśli nie są zobowiązani do składania deklaracji VAT-7 lub VAT-7k - składają deklarację VAT-8 w sytuacji, gdy przekroczą kwotę graniczną lub podejmą decyzję o opodatkowaniu nabycia.**

Ponieważ mowa o rolniku ryczałtowym, stwierdzić należy, że podatek należny z tytułu WNT nie przekształca się u niego w podatek naliczony do odliczenia (gdyż ten powstaje jedynie u czynnych podatników VAT). Nie znajdzie tu również zastosowania zasada obowiązująca w obrocie krajowym, a mianowicie zryczałtowany zwrot podatku. Podatek należny z tytułu WNT stanowi dla nabywcy element kosztów prowadzonej działalności.

Co to oznacza w praktyce? Podatnik będący czynnym podatnikiem podatku VAT (w tym także rolnik), dokonując zakupu wewnątrzwspólnotowego otrzymuje towar lub usługi pomniejszone o podatek VAT obowiązujący w danym kraju UE (stawka WNT – 0%). W praktyce towar ten jest więc tańszy o VAT (oczywiście warunkiem jest rejestracja VAT UE). Dopóty, dopóki towar bądź usługa nie zostanie zbyta na terenie RP nie powstaje obowiązek podatkowy (przy ich zbyciu należy doliczyć do niego odpowiednią stawkę VAT). W przypadku rolnika ryczałtowego WNT powyżej kwoty 50 tys. zł powoduje obowiązek doliczenia podatku VAT do nabytych towarów lub usług zgodnie ze stawką VAT obowiązującą w Polsce. Oczywiście podatek ten należy zapłacić na rzecz US. Wynika z tego jasno, że będąc rolnikiem ryczałtowym nie opłaca się dokonywanie WNT powyżej 50 tys. zł rocznie.

## **Prawa i obowiązki czynnego podatnika VAT**

### ***Wymogi formalne***

#### Zgłoszenie rejestracyjne

**Podmioty wymienione w art. 15 ustawy mają obowiązek złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne.** Zgłoszenie rejestracyjne **VAT – R** należy złożyć przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 ustawy o VAT. Również podatnik, który chce zrezygnować z przysługującego mu zwolnienia podmiotowego i być czynnym podatnikiem VAT powinien zawiadomić o tym na piśmie urząd skarbowy. W tym celu wystarczające jest złożenie formularza VAT – R.

Rejestracja podatników jest niezwykle ważna, ponieważ jej brak pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego. Status podatnika zyskuje się z uwagi na stan faktyczny to znaczy wykonanie czynności określonej w art. 5 ustawy, przekroczenie granicy obrotu wymienionej w art.113 ust.1 o VAT, czynności wymienionych w art.113 ust. 13. Datę rejestracji podmiotu dla potrzeb podatku VAT wyznacza dzień **złożenia zgłoszenia rejestracyjnego na formularzu VAT–R. Otrzymany z urzędu formularz VAT-5 potwierdza tylko fakt zgłoszenia.**

#### Zgłoszenie VAT UE

Podatnicy VAT czynni, dokonujący lub zamierzający dokonywać transakcji z podmiotami z państw będących członkami Unii Europejskiej mają obowiązek zarejestrować się dla potrzeb handlu wewnątrzspółnotowego (art. 97 ust. 1 ustawy). Jest to obowiązek formalny. NA POTRZEBY TRANSAKCJI WEWNĄTRZSPÓLNOTOWEJ podatnik posługuje się tym samym NIP jaki obowiązuje w obrocie krajowym, a rejestracja na potrzeby handlu wewnątrzspółnotowego uprawnia go jedynie do poprzedzania NIP prefiksem PL. W praktyce zgłoszenie rejestracyjne dokonywane jest na formularzu **VAT-R**, w którym podatnicy informują poprzez zaznaczenie odpowiednich kwadratów w załączniku do tego formularza.

#### Inne wymogi formalne

Ponadto istnieje konieczność wykonania dodatkowych badań technicznych samochodów pseudo-ciężarowych (aby zyskać możliwość odzyskania VAT-u od zakupu i eksploatacji). Konieczności rejestrowania takich dodatkowych badań w odpowiednim US, wraz z innymi specyficznymi umowami jak umowy leasingu, kredytu itp. Rejestracji podlega także każdorazowy zakup kasy fiskalnej.

### ***Wymogi ewidencyjne***

W myśl art. 109 ust.3 ustawy o VAT obowiązek prowadzenia ewidencji która zawierać powinna następujące dane:

- Kwoty podatku naliczonego związane z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego,
- Dane niezbędne do prawidłowego określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania,
- Wysokość podatku należnego,
- Kwoty podatku naliczonego obniżające kwotę podatku należnego,
- Kwotę podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego, lub zwrotowi z tego urzędu, oraz
- Inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji.

### Ewidencja sprzedaży – w tym prawo do wystawiania faktur VAT czynnych

**Ewidencja sprzedaży prowadzona jest w celu prawidłowego wyliczenia** kwot podatku należnego w danym okresie rozliczeniowym, dlatego też zapisy powinny być dokonywane zgodnie z momentem powstania obowiązku podatkowego. Musi ona zawierać kwoty sprzedaży netto z podziałem na stawki podatkowe oraz kwoty podatku należnego od tej sprzedaży - także z podziałem według stawek podatkowych. W ewidencji sprzedaży podatnik powinien ujmować całą dokonaną sprzedaż, wynikającą zarówno z faktur sprzedaży, jak i tę która nie została udokumentowana fakturami VAT.

Jak stanowi m.in. § 8 ust.1 rozporządzenia Min. Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku, faktury VAT wystawiać mogą podmioty zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni, posiadający numer identyfikacji podatkowej.

### Ewidencja zakupu

**Ewidencja zakupu prowadzona jest w celu określenia wysokości podatku naliczonego**, podlegającego odliczeniu w danym okresie rozliczeniowym. Ujmuje się w niej oryginały otrzymanych faktur zakupu i faktur korygujących, a także dokumenty celne i faktury wewnętrzne potwierdzające wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i import usług. Ewidencja zakupu powinna zatem zawierać wszystkie te zakupy, od których podatnik w całości, bądź w części odlicza podatek naliczony.

W ewidencji zakupu powinny być wyszczególnione wszystkie dane, które umożliwiają prawidłowe sporządzenie deklaracji VAT, a zatem :

- Numer kolejny w ewidencji,
- Datę wpływu faktury,
- Numer faktury,
- Nazwę i adres sprzedawcy oraz NIP,
- Wartość dostawy brutto,
- Kwoty podatku naliczonego

### Ewidencja sprzedaży produktów nie podlegających fakturowaniu

**Podmioty, które dokonują sprzedaży towarów i usług na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych,** mają obowiązek prowadzić szczególną ewidencję sprzedaży, czyli rejestrować obroty za pomocą **kas fiskalnych**. Część podatników zwolniona jest z tego obowiązku na mocy przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2008 roku w sprawie kas rejestrujących (Dz. U nr 113, poz. 720). Są to zarówno zwolnienia ze względu na osiągnięty obrót z tytułu sprzedaży na rzecz osób fizycznych, jak i ze względu na rodzaj wykonywanych czynności.

Najkorzystniejsze jest zwolnienie podmiotowe, ponieważ korzystający z niego podatnik nie musi w ogóle instalować kasy rejestrującej. Natomiast przy zwolnieniu przedmiotowym podatnik musi posiadać kasę fiskalną, jeśli wykonuje jeszcze czynności poza zwolnionymi z obowiązku ewidencjonowania, gdyż sprzedaż z tego tytułu podlega ewidencjonowaniu w kasie. Zwolnienie podmiotowe, to przede wszystkim zwolnienie ze względu na wysokość obrotów osiąganych z tytułu sprzedaży na rzecz osób fizycznych. Jednak ze względu na niską kwotę graniczną – **40 000,00 zł lub 20 000,00** ze zwolnienia tego może korzystać grupa podatników prowadząca drobną działalność gospodarczą. W rozporządzeniu § 4 w sprawie kas rejestrujących wymienione są czynności, których wykonywanie pozbawia podatnika do zwolnienia z obowiązku stosowania kas nawet przy niewielkich obrotach. Podatnicy, których obroty na rzecz osób fizycznych przekraczają (nawet znacznie 40.000 zł), mają również możliwość korzystania ze zwolnienia z ewidencjonowania w zakresie całej działalności, pod warunkiem, że przeważająca część ich obrotów dotyczy sprzedaży przedmiotowo zwolnionej z ewidencjonowania ( załącznik do rozporządzenia w poz. 1 - 33). Zwolnienia z obowiązku stosowania kas fiskalnych określone jest datą obowiązywania.

W praktyce oznacza to, że rolnik decydujący się na status czynnego podatnika podatku VAT będzie zobowiązany do instalacji fiskalnej kasy rejestrującej w przypadku, kiedy przekroczy obroty w wysokości 40 tys. lub 20 tys. zł na rzecz osób nie prowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Do momentu osiągnięcia takiego poziomu obrotów, podmiot jest zobowiązany do prowadzenia dowolnej ewidencji przychodów. Wysokość limitu zwalniającego z obowiązku stosowania kas zależy od daty rozpoczęcia sprzedaży opodatkowanej VAT :

- podatników, którzy rozpoczęli sprzedaż przed 31 grudnia 2010 roku obowiązuje limit obrotów 40 tys. złotych.

- podatników, którzy rozpoczęli sprzedaż po 1 stycznia 2011 roku obowiązuje limit obrotów 20 tys. złotych.



## „Brać byka za roki” czy zatrudnić torreadora ?

Jak widać decyzja o wyborze statusu czynnego podatnika VAT nakłada na podatnika szereg obowiązków formalnych. Przeanalizowanie ich zgodnie z aktualnymi przepisami oraz zaprowadzenie odpowiedniej dokumentacji i ewidencji nie jest zadaniem zbyt trudnym, co najwyżej pracochłonnym. Istnieje jednak szereg powodów, dla których warto zdecydować się na outsourcing tych czynności – czyli skorzystanie z usług profesjonalnego biura księgowego. Podstawowym problemem z jakim borykają się podmioty na co dzień rozliczające podatek VAT, są nieustannie zmieniające się przepisy. W ostatnich latach ustawa o VAT i przepisy wykonawcze nowelizowane były kilkunastokrotnie. Dodatkowo część przepisów jest nieprecyzyjna, a co za tym idzie powstają różne ich interpretacje. Zaletą profesjonalnego biura jest bieżące śledzenie zmian prawnych i ich interpretacji. Dodatkowo zewnętrzne biuro spełnia rolę bufora w przypadku kontroli. Każde szczegółowe pytanie kontrolera w przypadku wątpliwości, musi być skonsultowane z podatnikiem co daje dodatkowy czas na zastanowienie.

Dobre biuro księgowo powinno ponadto:

- skontrolować poprawność i kompletność dokumentacji zgłoszeniowej;
- zadbać o wypełnienie ewentualnych nowych obowiązków formalnych;
- wykonać wszelkie niezbędne rozliczenia i sporządzić deklaracje VAT;
- zdecydować o kwalifikowalności podatku naliczonego – po ewentualnych konsultacjach z podatnikiem;
- zawiadomić o obowiązku opłacenia podatku, ewentualnie o możliwości wystąpienia o jego zwrot;
- przejąć odpowiedzialność za wszystkie merytoryczne błędy rozliczeniowe oraz ewentualne błędy interpretacyjne.

Jedynymi obowiązkami podatnika pozostaje prowadzenie ewidencji sprzedaży, kompletowanie faktur zakupowych VAT oraz ich ewentualne opisanie.

Dokonując wyboru biura należy kierować się jego renomą, bezwzględnie sprawdzić jego uprawnienia oraz fakt posiadania specjalnego ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej. Koszt wynajęcia biura podatkowego tylko w celu prowadzenia ewidencji VAT waha się od 150 do 500 zł netto<sup>2</sup> w zależności od rejonu kraju oraz ilości generowanych dokumentów.

---

<sup>2</sup> Dane orientacyjne

## Zwolnienie czy opodatkowanie VAT – co wybrać ?

Podmiot rozpoczynający działalność gospodarczą, któremu przysługuje prawo do zwolnienia, powinien przeanalizować, czy z ekonomicznego punktu widzenia podmiotowe zwolnienie wynikające z art. 113 ustawy o VAT jest korzystne dla jego firmy. Podstawowym kryterium przy tej ocenie powinien być sposób prowadzenia działalności gospodarczej a dokładnie rodzaj odbiorców, do których firma zamierza kierować swoje usługi (towary). **Generalnie zwolnienie podmiotowe z podatku VAT jest korzystne dla podatników którzy dokonują sprzedaży na rzecz :**

- osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej,
- podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, ale zwolnionych podmiotowo z VAT,
- podmiotów wykonujących wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo z VAT.

Wynika to z faktu, iż podmiot zwolniony z podatku VAT do sprzedawanych usług i towarów nie dolicza podatku VAT, co powoduje, że jego produkty mają niższą cenę brutto. Cena brutto istotna jest jednak wyłącznie dla odbiorcy towaru, który nie jest czynnym podatnikiem VAT.

W sytuacji gdy kontrahentami podatnika są podmioty będące czynnymi podatnikami VAT, zainteresowane są one poziomem cen netto (czyli możliwością odliczenia podatku naliczonego), a nie poziomem cen brutto, ponieważ taka transakcja (w kwotach brutto, teoretycznie nie zawierających podlegającego odliczeniu VAT naliczonego) zdecydowanie zwiększa cenę produktu finalnego. W takich przypadkach korzystanie ze zwolnienia podmiotowego przez dostawcę nie jest więc korzystne, ponieważ podatek nie może wystawić faktury VAT, a co za tym idzie jego kontrahenci nie mogą odliczyć podatku naliczonego zawartego w zakupach jego towarów, czy usług. Zwolnienie podmiotowe niekorzystne jest również w sytuacji, gdy podatek zamierza dokonywać dużych zakupów inwestycyjnych. Jako niezarejestrowany podatek VAT nie będzie miał prawa odliczać podatku naliczonego zawartego w tych zakupach.

**Zwolnienie podmiotowe z podatku VAT nie jest korzystne w sytuacji gdy:**

- nabywcami towarów i usług oferowanych przez podatnika są podatnicy VAT nie korzystający ze zwolnienia,
- podatek dokonuje sprzedaży towarów i usług opodatkowanych stawką niższą niż podstawowa, w wyniku czego w przypadku rezygnacji ze zwolnienia wystąpiłaby u niego nadwyżka podatku naliczonego nad należnym,
- podatek dokonuje dużych zakupów inwestycyjnych.

Poza względami ekonomicznymi należy również wziąć pod uwagę zaletę zwolnienia podmiotowego, którą jest znaczne ograniczenie obowiązków o charakterze formalnym, związanych z prowadzeniem dokumentacji podatkowej. Podatnicy zwolnieni podmiotowo nie muszą bowiem :

- składać zgłoszenia rejestracyjnego w ,
- składać deklaracji miesięcznych VAT-7, lub VAT-7k;
- wystawiać faktur VAT,
- prowadzić rejestru zakupów,
- określać struktury sprzedaży za kolejne lata podatkowe w sytuacji gdy podatnik prowadzi tzw. sprzedaż mieszaną, tj. uprawniającą do dokonywania odliczania VAT naliczonego.

### ***Unormowania dotyczące zwolnienia bądź rezygnacji z niego w przypadku rolników ryczałtowych***

Szczególne unormowanie odnośnie wyboru lub rezygnacji ze zwolnienia w zakresie sprzedaży produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej oraz usług rolniczych **zawiera art. 43 ust. 1 pkt 3**. Rolnik ryczałtowy jest zwolniony ustawowo z podatku VAT. Może zrezygnować z tego zwolnienia i zarejestrować się jako czynny podatnik VAT. Podjęcie tej decyzji powinno być poprzedzone szczegółową analizą sporządzoną indywidualnie na własny użytek. Aby przedstawić jak jest to sprawa indywidualna podam kilka przypadków opracowanych w oparciu o dane z niektórych HODOWLI. Są to przykłady z życia wzięte jako materiał przykładowy. Rolnik ryczałtowy aby zrezygnować ze zwolnienia podmiotowego powinien tę decyzję podjąć z wielką rozwagą

### ***Jak ustalić właściwą stawkę VAT na sprzedawane towary lub usługi ?***

W ustawie o VAT obowiązuje generalna zasada, iż opodatkowaniu według stawek niższych niż podstawowa (23 %) podlegają tylko te towary i usługi, które są wymienione w ustawie lub w przepisach wykonawczych wydanych na jej podstawie.

### ***Gdzie szukać towarów i usług zwolnionych z podatku VAT, lub korzystających z obniżonych stawek podatku ?:***

- **ustawa z dnia 11 marca 2004r o podatku od towarów i usług**
- **Polska Klasyfikacja Towarów i Usług 2008 r.**

Jeśli istnieją wątpliwości, do której pozycji zakwalifikować szukany wyrób, to należy sprawdzić w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów usług, jakie towary / usługi / zaliczane są do symbolu wymienionego przy tej pozycji. Do 31 grudnia 2010 roku dla celów fiskalnych obowiązywała stara klasyfikacja PKWiU 2004, od 1 stycznia 2011 roku zastosowanie ma PKWiU 2008.

### ***Możliwość powrotu do statusu rolnika ryczałtowego***

Ryczałtowcy, którzy zrezygnowali ze zwolnienia od podatku, mogą po upływie trzech lat od daty rezygnacji od zwolnienia ponownie skorzystać ze zwolnienia. Zwolnienie o którym mowa obowiązuje pod warunkiem pisemnego zawiadomienia Naczelnika Urzędu Skarbowego przed początkiem miesiąca (kwartału), od którego podatnicy Ci ponownie chcą skorzystać ze zwolnienia.

**SKUTKI ZMIANY STATUSU PODATNIKA VAT Z CZYNNEGO NA ZWOLNIONEGO:**

PISMO Z DNIA 14 LUTEGO 2008R NR PT 5 / EKO / 08 / 210 Ministra Finansów interpretacja przepisów prawa w zakresie korekty podatku naliczonego

W przypadku, gdy podatnik nie likwiduje działalności i nie sprzedaje środków trwałych lecz dokonuje zmiany przeznaczenia towarów i usług, o których mowa w art. 91 ust 2 - zastosowanie mają przepisy ust.2 i 3 art. 91 ww. ustawy. Wywołuje to ten skutek, że korekty należy dokonywać za poszczególne lata pozostałego okresu korekty, zaczynając od deklaracji podatkowej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, w którym nastąpiła ta zmiana. Roczna korekta będzie dotyczyła jednej piątej lub w przypadku nieruchomości - jednej dziesiątej podatku odliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu.

Wyobrażam sobie to tak Np.:

Podatnik VAT czynny dokonał zakupu i oddania do eksploatacji w dniu 31.12.2007r - **środki trwałe** na ogólną kwotę 720.000 zł ( netto)

Z tego :

- środki trwałe ruchome **120.000** zł
- nieruchomości **600.000** zł

Dokonał odliczenia podatku VAT naliczonego:

- od środków trwałych ruchomych **26.400** zł
- od nieruchomości **132.000** zł

Zakłada, że od 01.01.2012 r. powróci do statusu rolnika ryczałtowego

**Korekta VAT odliczonego do wykonania:**

I Koszt zakupu	Podatek VAT ODLICZONY W mies. XII.2007	ROZLICZENIE (podstawa do Korekty)	DO SKORYGOWANIA p. VAT					
			W l a t a c h					
Ogółem			2012	2013	2014	20015	2016	2017
Środki Trwałe								
Ruchome 120.000	<b>26.400</b>	26.400:5 = ( 5.280 )	5.280	x	x	X	x	X
Nieruchomości 600.000	<b>132.000</b>	132.000:10= ( 13.200 )	13.200	13.200	13.200	13.200	13.200	13.200
<b>RAZEM</b>	<b>158.400</b>	X	<b>18.480</b>	13.200	13.200	13.200	13.200	13.200

Jak widać na powyższym przykładzie, w efekcie końcowym podmiot musiał zwrócić 84 480,00 zł z 158 400,00 zł jakie uzyskał w formie zwrotu, co najważniejsze – kwota ta nie podlega oprocentowaniu, zwracana jest w ratach rocznych. Oznacza to, że w przypadku większych inwestycji opłacalne jest uzyskanie statusu czynnego podatnika na okres prowadzonej inwestycji, po czym po upływie trzech lat powrót do statusu rolnika ryczałtowego – o ile status ten jest opłacalny w okresie po inwestycyjnym.

### **Przykłady z życia (akwakultury)**

Poniżej przedstawię Państwu dwa szablonowe założenia, pomagające podjąć decyzję, co do opłacalności przejścia na VAT obiektów chowu i hodowli ryb. Analiza, jaką przeprowadzałem podczas szkolenia-konferencji dla producentów ryb łososiowatych w październiku 2008 roku, prowadziła do następujących konkluzji:

#### **- opłacalne jest uzyskanie statusu czynnego podatnika VAT przez podmioty akwakultury:**

- prowadzące inwestycje,
- posiadające rozbudowane rynki zbytu i wysokie koszty sprzedaży (własny transport, sklepy itd.),
- dywersyfikujące działalność i sprzedaż (przetwórstwo, gastronomia, itd.),
- posiadające wysokie koszty produkcji opodatkowane stawką podstawową (zużywające duże ilości energii czy tlenu).

#### **- opłacalne jest pozostawienie statusu „rolnika ryczałtowego” w przypadku podmiotów:**

- nie inwestujących,
- posiadających niskie koszty produkcji i sprzedaży,
- sprzedających swoją produkcję niewielkiej ilości kontrahentów,

W wyniku zmiany stawek VAT, jakie nastąpiły w 2011 roku, zmianie uległy relacje wpływające na analizę opłacalności przejścia na status czynnego podatnika VAT. Najważniejszym czynnikiem jest zmiana stawki na pasze dla ryb, które począwszy od 2011 roku opodatkowane są stawką 8% (wobec 3% poprzednio). Stawka zryczałtowanego zwrotu wzrosła przy tym zaledwie o 1% - co zapewne nie rekompensuje znacznego wzrostu stawki na podstawowy składnik naszych kosztów. W ciągu ostatnich kilku lat, systematycznie rosły także pozostałe koszty (energia, tlen, paliwa), co również mogło wpłynąć na przesunięcie progu opłacalności zmiany statusu. Poniżej przedstawiam kilka analiz wykonanych na bazie danych kilku obiektów hodowlanych o różnej specyfice, które będą mogły posłużyć do analizy opłacalności takiego kroku.

### **Przykłady :**

Dla analizy przypadków posłużymy się dwoma modelami, opracowanymi na podstawie danych rzeczywistych dwóch przedsiębiorstw akwakultury. Są to dwa różne modele prowadzonej działalności, oba obiekty

są czynnymi podatnikami podatku VAT, dzięki czemu posiadają pełne dane księgowe. Specyfikacja modeli:

- MODEL 1 – obiekt typowo hodowlany, częściowo recykulowany o dużej intensyfikacji produkcji, sprzedaż hurtowa, duzi odbiorcy brak własnego transportu. Produkcja średnia ok. 250 ton, sprzedaż 250 ton.

- MODEL 2 – obiekt hodowlano – handlowy, własna baza transportowa, rozdrobniony i zdywersyfikowany rynek zbytu. Produkcja średnia ok. 150 ton, sprzedaż 250 ton. Produkcja średnio zintensyfikowana.

Koszty oszacowane zostały na podstawie danych z 2010 roku, zaktualizowanych o nowe stawki VAT, 15% wzrost cen energii i 6 % wzrost pozostałych cen. Przychody oszacowano przyjmując cenę ryby handlowej na poziomie 10 zł netto. Obie symulacje nie obejmują kosztów inwestycyjnych.

MODEL 1					
		produkcja (kg)	cena		
	<b>Założenia</b>	250000	10		
lp	Przychody	wartość netto	stawka VAT	wartość brutto	kwota Vat
1	<b>Sprzedaż ryby handlowej 250 t.</b>	<b>2500000</b>	<b>5,00%</b>	<b>2625000</b>	<b>125000</b>
lp	Koszty Działalności	wartość netto	stawka VAT	wartość brutto	kwota Vat
1	Zakup materiału zarybieniowego	100000,00	5,00%	105000	5000,00
2	Zakup materiału zarybieniowego (RR)	0,00	7,00%	0	0,00
3	Zakup pasz	1182500,00	8,00%	1277100	94600,00
4	Energia (prąd, ogrzewanie)	208340,00	23,00%	256258,2	47918,20
5	Tlen	25410,00	23,00%	31254,3	5844,30
6	Narzędzia, wyposażenie	38115,00	23,00%	46881,45	8766,45
7	Remonty bieżące	28245,00	23,00%	34741,35	6496,35
8	Usługi obce	139650,00	23,00%	171769,5	32119,50
9	Wynagrodzenia i narzuty	240000,00	0,00%	240000,00	0,00
10	Koszty sprzedaży	0,00	23,00%	0	0,00
11	Transport	0,00	23,00%	0	0,00
12	Pozostałe koszty (bez VAT)	24360,00	0,00%	24360,00	0,00
13	Pozostałe koszty (z VAT)	116666,55	23,00%	143499,857	26833,31
14	<b>RAZEM</b>	<b>2103286,55</b>		<b>2330864,66</b>	<b>227578,11</b>
<b>Rozliczenie VAT</b>					
	Vat naliczony	125000			
	Vat należny	227578,11			
	<b>Vat do zwrotu</b>	<b>102578,1065</b>			
<b>Symulacja VAT RR</b>					
	Wyższy VAT od sprzedaży	50000			
	Brak możliwości zwrotu VAT	-102577,107			
	<b>Bilans</b>	<b>-52577,1065</b>			

MODEL 2					
		produkcja (kg)	cena		
	<b>Założenia</b>	250000	10		
lp	Przychody	wartość netto	stawka VAT	wartość brutto	kwota Vat
<b>1</b>	<b>Sprzedaż ryby handlowej 250 t.</b>	<b>2500000</b>	<b>5,00%</b>	<b>2625000</b>	<b>125000</b>
lp	Koszty Działalności	wartość netto	stawka VAT	wartość brutto	kwota Vat
1	Zakup materiału zarybieniowego	434782,61	5,00%	456521,739	21739,13
2	Zakup materiału zarybieniowego (RR)	434782,61	7,00%	465217,391	30434,78
3	Zakup pasz	658600,00	8,00%	711288	52688,00
4	Energia (prąd, ogrzewanie)	62300,00	23,00%	76629	14329,00
5	Tlen	36441,00	23,00%	44822,43	8381,43
6	Narzędzia, wyposażenie	25300,00	23,00%	31119	5819,00
7	Remonty bieżące	26600,00	23,00%	32718	6118,00
8	Usługi obce	81900,00	23,00%	100737	18837,00
9	Wynagrodzenia i narzuty	209000,00	0,00%	209000,00	0,00
10	Koszty sprzedaży	32300,00	23,00%	39729	0,00
11	Transport	53400,00	23,00%	65682	0,00
12	Pozostałe koszty (bez VAT)	16000,00	0,00%	16000,00	0,00
13	Pozostałe koszty (z VAT)	98400,00	23,00%	121032	22632,00
<b>14</b>	<b>RAZEM</b>	<b>2169806,22</b>		<b>2370495,56</b>	<b>180978,34</b>
<b>Rozliczenie VAT</b>					
	Vat naliczony	125000			
	Vat należny	180978,34			
	<b>Vat do zwrotu</b>	<b>55978,34304</b>			
<b>Symulacja VAT RR</b>					
	Wyższy VAT od sprzedaży	50000			
	Brak możliwości zwrotu VAT	-55977,343			
	<b>Bilans</b>	<b>-5977,34304</b>			

Jak widać w obu powyższych przypadkach opłaca się status czynnego podatnika podatku VAT. W obu przypadkach nie brano pod uwagę inwestycji, które dla obu podmiotów były głównym czynnikiem wpływającym na decyzję o przejściu na czynny VAT. Przypadki te pokazują również zmianę relacji w zależności od typu obiektu. Przy poprzednich stawkach VAT bardziej opłacało się pozostać ryczałtowcem w przypadku niewielkich zakupów materiału zarybieniowego (wówczas głównym kosztem produkcji paszy była pasza). W obecnym układzie, im wyższa wartość zakupionego materiału zarybieniowego, tym niższy będzie potencjalny zwrot podatku VAT przy takim samym poziomie produkcji.

### Jak sobie pomóc w podjęciu decyzji

Jak już wcześniej wspomniano podjęcie decyzji o rezygnacji ze statusu rolnika ryczałtowego jest sprawą wymagającą dużej rozwagi i głębokiego zastanowienia. Powyższe przykłady z życia mogą stanowić bazę porównawczą dla osób zastanawiających się nad tym krokiem – szczególnie dla tych nie prowadzących żadnej rachunkowości.

Aby pomóc w podjęciu decyzji, biorąc pod uwagę stan prawny na dzień 01.01.2011, oraz analizę kilku przykładów z życia można pokusić się o pewne podsumowanie:

- **Rolnikiem ryczałtowym opłaca się pozostać** w przypadku kiedy mamy do czynienia z funkcjonującą hodowlą sprzedającą swoje produkty odbiorcom detalicznym, innym rolnikom ryczałtowym oraz kilku dużym podmiotom gospodarczym – szczególnie odbierającym ryby własnym transportem, które w najbliższej przyszłości nie planuje większych inwestycji. Aby zwiększyć efekt opłacalności takiej formy (nie)opodatkowania należy prowadzić politykę minimalizacji kosztów z ewentualnym mechanizmem przerzucenia ich części na odbiorców (wspomniany wcześniej koszt transportu oraz opakowań, lodu itp.). W porównaniu do sytuacji z 2008 roku, taki status opłaca się bardziej gospodarstwom, które bazują na materiale zarybieniowym kupowanym od innych podmiotów. Jeśli hodowla produkuje ryby w pełnym cyklu lub kupuje ikrę – w ogromnej większości przypadków nie będzie opłacalny status rolnika ryczałtowego. W przypadku planowania jednorazowej, dużej inwestycji należy rozważyć → rozwiązanie hybrydowe.
- Decyzja o statusie **czynnego podatnika VAT opłaca się** tym podmiotom, których długofalowa polityka opiera się na ciągłym rozwoju (cykliczne inwestycje), noszą się z zamiarem poszerzenia działalności (przetwórstwo, handel, usługi), zbycie ich produkcji obarczone jest relatywnie wysokimi kosztami sprzedaży (własny transport czy inne środki sprzedaży, rozdrobniona sieć klientów będących czynnymi podatnikami VAT). Do tego grona dołączają także duże ośrodki hodowlane z pełnym cyklem produkcyjnym.
- **Rozwiązanie tymczasowe – hybrydowe** – jeśli hodowca identyfikuje się bardziej z pierwszą grupą, stoi jednak przed dużą, jednorazową (w długim okresie czasu) inwestycją, powinien rozważyć rozwiązanie hybrydowe. Polegałoby ono na przyjęciu statusu czynnego podatnika VAT przed rozpoczęciem inwestycji, z założeniem powrotu do statusu rolnika ryczałtowego natychmiast, kiedy jest to możliwe (po okresie 3 lat). Takie rozwiązanie pozwala odzyskać podatek VAT zawarty w kosztach inwestycji (w większości przypadków będzie to 23%). Oczywiście powrót do statusu rolnika ryczałtowego oznaczał będzie konieczność zwrotu odzyskanego VAT'u, ale w przypadku inwestycji w nieruchomości zwrot ten nastąpi w dziesięciu corocznych ratach (w przypadku VAT'u z pozostałej działalności będzie to okres pięcioletni). Co najważniejsze kwota ta nie jest obciążona odsetkami – mamy więc do czynienia z bezkosztowym kredytowaniem. Na pierwszy rzut oka takie rozwiązanie jest skomplikowane, jednak w dobie coraz wyższych kosztów kapitału, nieskorzystanie z niego może być dużą stratą (szczególnie w przypadku bardzo dużych inwestycji).

### Analiza szablona

Aby pomóc w podjęciu ewentualnej decyzji w 2008 roku stworzyliśmy pewien szablon oraz zestawienie czynników empirycznych które pomogą przeciągnąć szalę decyzji w przypadku wątpliwości.



Poniższe zestawienie zawiera wyliczenia oparte na realnych danych, skalkulowane według pewnych założeń. Aby wykorzystać je do własnego przykładu można zastosować metodę proporcji, jednak należy wziąć pod uwagę wiele innych czynników determinujących poziom kosztów w konkretnym przypadku. Podstawowym czynnikiem będzie tzw. efekt skali – zgodnie z którym wraz ze wzrostem woluminu produkcji koszty stałe w przeliczeniu na jednostkę produkcji powinny maleć. Z drugiej strony w przypadku naszej branży zwiększona produkcja oznacza często ponad proporcjonalny wzrost kosztów zmiennych (większa produkcja może oznaczać konieczność zastosowania ciekłego tlenu czy znacznie większej ilości energii). Ponadto dodatkowym elementem stała się znacznie większa stawka VAT na paszę – co dodatkowo zaburza efekt skali.

Zestawienie czynników empirycznych przedstawionych poniżej zawiera subiektywną ocenę i poziom ich wpływu na podjęcie decyzji. Założeniem jest podjęcie decyzji na rzecz rezygnacji ze statusu rolnika ryczałtowego oznaczonej za pomocą plusów, minusy są argumentem za pozostaniem przy dotychczasowej formie. Dla porównania przedstawiam także analizę z 2008 roku.

<b>Czynniki wpływające na zmianę statusu podatnika VAT (czynny VAT +, ryczałt -)</b>	<b>2008</b>	<b>2011</b>
<i>Forma sprzedaży : przeważająca sprzedaż dla: odbiorców detalicznych,</i>	- -	-
<i>Forma sprzedaży : przeważająca sprzedaż dla: innych rolników ryczałtowych,</i>	- -	-
<i>Forma sprzedaży : przeważająca sprzedaż dla: pojedynczy duzi odbiorcy z przeniesieniem części kosztów sprzedaży,</i>	-	-
<i>Forma sprzedaży : przeważająca sprzedaż dla: wielu odbiorców będących czynnymi podatnikami VAT (przetwórnice, hurtownie, sklepy, smażalnie, itp.)</i>	+	++
<i>Forma sprzedaży : przeważająca sprzedaż dla: wielu odbiorców – własny transport, sieć dystrybucyjna, wysokie koszty sprzedaży</i>	++	++
<i>Inwestycje : gospodarstwo rozwinięte – brak inwestycji</i>	- -	-
<i>Inwestycje : gospodarstwo rozwinięte –drobne inwestycje mające charakter odtworzeniowy</i>	-	+
<i>Inwestycje : ciągły rozwój przedsiębiorstwa – cykliczne inwestycje</i>	++	++
<i>Inwestycje : planowana jednorazowa duża inwestycja (rozwiązanie hybrydowe)</i>	+/-	+
<i>Charakter produkcji : cykl zamknięty (bez zakupu materiału zarybieniowego)</i>	- -	++
<i>Charakter produkcji : duże zakupy narybku</i>	-	+
<i>Charakter produkcji : zakup ciężkiego narybku/malej handłówki (tucz krótkookresowy)</i>	+	+
<i>Charakter produkcji : przeważająca sprzedaż ryby zakupionej</i>	++	+
<i>Koszty produkcji : produkcja naturalna</i>	- -	-
<i>Koszty produkcji : produkcja zmechanizowana zależna od energii i tlenu</i>	+	++

Powyższa tabela zawiera czynniki empiryczne odnoszące się do finansowych aspektów opłacalności wyboru formy opodatkowania. Istnieje jeszcze szereg pozafinansowych czynników mogących mieć wpływ na decyzję. Zostaną one omówione w następnym rozdziale.

### Inwestycje z wykorzystaniem dofinansowania z UE

Jak widać podstawowe znaczenie przy wyborze formy rozliczenia podatku VAT ma poziom planowanych inwestycji. Jaki wpływ na opłacalność odliczenia VAT ma natomiast możliwość skorzystania z dofinansowania? Otóż w przypadku Programu Operacyjnego 2007-2013 obowiązuje podstawowa zasada, że dofinansowanie przysługuje do wartości netto planowanej inwestycji. Podatek VAT generalnie nie stanowi kosztu kwalifikowalnego. Istnieje co prawda wyjątek od tej zasady – podatek VAT można zaliczyć do kosztów kwalifikowanych tylko wówczas, gdy dotyczy towarów i usług od których z mocy prawa odliczenie VAT nie przysługuje. Ponieważ sprawa ta jest często przedmiotem dyskusji poświęćmy jej więcej czasu. Taki zapis oznacza, że VAT mógłby być kosztem kwalifikowalnym tylko wówczas, kiedy nawet będąc czynnym podatnikiem VAT i tak nie moglibyśmy go odliczyć. Fakt, że rolnik ryczałtowy nie może odliczać sobie VAT'u nie jest w tym przypadku podstawą do uznania kwoty podatku jako kosztu kwalifikowalnego, ponieważ każdy rolnik może zostać czynnym podatnikiem VAT i ten VAT odliczać. Mamy więc częściową odpowiedź na pytanie jaki wpływ ma forma opodatkowania na inwestycje z udziałem środków unijnych – rolnik ryczałtowy otrzyma dofinansowanie do kwoty netto inwestycji, a także poniesie cały koszt podatku VAT, czynny podatnik otrzyma takie samo dofinansowanie odzyska jednak całość podatku. Aby lepiej to zobrazować posłużmy się uproszczonym modelem:

**Założenie : Inwestycja w nieruchomości (np. rozbudowa obiektu) na kwotę netto 1 mln zł – stawka VAT 23%, kwota brutto 1,23 mln zł.**

Podatnik	VAT do odliczenia	Dofinansowanie z PO Ryby	Ostateczny poniesiony koszt inwestycji
Rolnik ryczałtowy	0	600 tys. zł	630 tys. zł
Czynny podatnik VAT	230 tys. zł	600 tys. zł	400 tys. zł
Rozwiązanie hybrydowe	230 tys. zł	600 tys. zł	400 tys. zł  (584 tys. zł w długim okresie) <sup>3</sup>

Jak widać nawet chwilowa zmiana statusu na podatnika czynnego (rozwiązanie hybrydowe), która od początku zakłada powrót do statusu rolnika ryczałtowego w najkrótszym możliwym terminie, zmniejsza znacznie realny koszt inwestycji. Kalkulacja nie uwzględnia odsetek, jakie należałoby zapłacić w przypadku korzystania z kredytu, w zamian zwróconej kwoty VAT, którą korygować możemy przez 10 lat bez konsekwencji odsetkowych.

<sup>3</sup> Zakładając korektę podatku zwróconego po 3 latach od uzyskania statusu podatnika czynnego (zwrot 8 rat po 23 tys. zł rocznie).

## **Z pamiętnika hodowcy**

20 lipca 2000 roku kolejna nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług wprowadziła podatek Vat na produkty rolnictwa, leśnictwa i rybactwa, umożliwiając tym samym uzyskanie przez rolnika statusu czynnego podatnika VAT. Ustawa przewidywała możliwość uzyskania takiego statusu od dnia 4 września 2000 roku – z czego natychmiast skorzystałem. Dlaczego od razu zdecydowałem się na status czynnego podatnika VAT? Obserwując planowane zmiany ustawy o VAT przeprowadziłem kalkulacje różnych wariantów, jednak podstawowym czynnikiem decydującym o mojej decyzji była założona polityka rozwoju mojego gospodarstwa w przyszłości – zakładająca kolejne inwestycje. Nie bez znaczenia był fakt, że w planach rozwoju przewidywana była również budowa przetwórci ryb, zakup własnego taboru transportowego oraz handel. Planowane rozszerzenie działalności i tak wiązałoby się więc z koniecznością zarejestrowania pozarolniczej działalności gospodarczej, a co za tym idzie prędzej czy później zostałbym czynnym podatnikiem podatku VAT.

Moje założenia były więc zgodne z wnioskami jakie dzisiaj nasuwają się po analizie przykładów z życia. Jednak jak się później okazało nie tylko poziom inwestycji okazał się decydującym czynnikiem determinującym finansową opłacalność takiego kroku. Jak podawaliśmy na wstępie tego opracowania podatek VAT jest podatkiem od wartości dodanej, tą natomiast determinuje marża uzyskiwana czy to z produkcji, czy to z handlu. Im mniejsza więc jest marża tym mniejsza będzie zbilansowana kwota podatku. Dodając do tego obciążenie większości kosztów wyższą stawką VAT (8% i 23%) niż produkt finalny (5%), w przypadku minimalnego zysku lub straty praktycznie zawsze uzyskamy zwrot podatku VAT – nawet nie inwestując. Właśnie taki scenariusz sprawdził się w moim przypadku – jeśli rok należał do udanych, przeprowadzałem kolejne inwestycje (zwrot podatku VAT z inwestycji), jeśli rok był niekorzystny finansowo występowała nadwyżka VAT'u naliczonego nad należnym. EFEKT – w każdym z dziesięciu lat od podjęcia decyzji o statusie czynnego płatnika VAT, moje gospodarstwo otrzymywało zwrot podatku VAT.

### ***Zalety statusu czynnego podatnika VAT***

Decydując się na status czynnego podatnika VAT zakładałem oczywiście uzyskanie wymiernych korzyści finansowych. Jednak jak się później okazało poza finansowymi, krok ten miał także inne konsekwencje. Spójrzmy na sytuację osób prowadzących chów i hodowlę ryb. W zależności od przepisów, jakie weźmiemy pod uwagę zalicza się nas do zupełnie różnych kategorii. Według przepisów „podatkowych” uznawani jesteśmy za producentów rolnych (logicznym jest więc, że nie kwalifikujemy się do grupy osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą). Wprowadzając VAT w rolnictwie ustawa nowelizująca te przepisy, nakazuje organom podatkowym traktować nas z kolei jak przedsiębiorców. Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej ponownie pomija naszą grupę zawodową, natomiast przepisy weterynaryjne zaliczają nas do grupy „przedsiębiorstw akwakultury”. W tej sytuacji naprawdę trudno jest zachować spokój. Pomińmy spór prawny dotyczący kwestii czy jesteśmy przedsiębiorcami czy nie. Prawda jest taka, że prowadzimy działalność wytwórczą, która ma na celu osiągnięcie

korzyści (dochodu), który ma zapewnić utrzymanie nam, naszym rodzinom, ewentualnie pracownikom. Uzyskujemy różne zgody (pozwolenia wodnoprawne, numery weterynaryjne, itp.), wreszcie sięgamy po kredyty. Logicznie rzecz biorąc prowadzimy więc przedsiębiorstwa - oczywiście o różnej skali. W takiej sytuacji powinniśmy wiedzieć, jakie ponosimy koszty, jakie uzyskujemy przychody oraz na jaki możemy liczyć zysk. Nie wyobrażam sobie innej możliwości funkcjonowania na dzisiejszym, coraz bardziej profesjonalizującym się rynku, nie wyobrażam sobie również planowania inwestycji bez rzetelnej analizy finansowej. Ponadto czytelnie sporządzone dane mogą dać nam odpowiedź na wiele pytań dotyczących strategii rozwoju naszych przedsiębiorstw, szczególnie jeśli możemy przeprowadzić wieloletnią analizę. Tego typu dane możemy wykorzystać choćby do analizy współczynnikowej, porównując natomiast nasze współczynniki ekonomiczne ze współczynnikami innych podobnych podmiotów gospodarczych, możemy ocenić kondycję finansową oraz wiele innych parametrów naszego gospodarstwa. Analiza ekonomiczna potrzebna jest także do aplikacji o dofinansowanie z UE. Oczywiście przyjęcie statusu czynnego podatnika podatku VAT nie jest jedyną drogą do zaprowadzenia rzetelnej sprawozdawczości finansowej, jednak pewien przymus formalny, jaki się z tym wiąże jest bardzo mobilizujący.

Kolejną bardzo ważną zaletą statusu „pełnego VAT’owca” jest transparentność obrotów. Obowiązek składania comiesięcznych lub cokuwartalnych deklaracji VAT 7 (VAT 7k) jest równoznaczny z zarejestrowaniem obrotów we właściwym Urzędzie Skarbowym, który w każdej chwili wystawić nam może zaświadczenie o wysokości obrotów za dowolny okres czasu. Z mojego doświadczenia wynika, że dokument ten jest w naszym przypadku praktycznie najważniejszym orężem w walce o kredyty (oczywiście zaraz po liście majątku, jaki możemy w banku zastawić). Uzyskanie kredytu na podstawie własnych kalkulacji nieopartych pieczęcią żadnego urzędu, praktycznie skazuje nas na porażkę w większości banków komercyjnych (szczególnie tych z najlepszą ofertą). Banki specjalizujące się w kredytach rolniczych, mają natomiast własne, szablonowe kalkulacje dochodowości gospodarstw, oparte na danych z ferm trzody chlewnej, drobiu lub bydła, których dopasowywanie do naszych realiów może dać bardzo nieprzewidywalne skutki. Efekt jest taki, że zastosowanie ma tutaj mechanizm, w którym każda „niepewność” przeliczana jest na wyższy współczynnik ryzyka kredytowego, a te pokrywane jest przez wyższe odsetki (o ile w ogóle kredyt otrzymamy).

Niebagatelne znaczenie ma wybór tej formy opodatkowania w przypadku rozbudowanej sieci sprzedaży. Choć niewątpliwym obciążeniem jest konieczność zakupu kasy fiskalnej w przypadku przekroczenia 40 tys. zł lub 20 tys. zł obrotu wobec osób nie prowadzących działalności gospodarczej (WAŻNE – również rolników ryczałtowych), obciążenie to jest tylko pozorne. Po pierwsze całkowity koszt brutto pierwszej kasy fiskalnej w całości zaliczany jest jako VAT naliczony (przysługuje nam jako zwrot tego podatku), po drugie kasa jest świetnym antidotum na „nieprecyzyjne” rozliczanie sprzedaży przez naszych pracowników. W przypadku jej posiadania każdy obrót niezarejestrowany poprzez kasę jest nie tylko przewinieniem wobec pracodawcy, ale także wobec fiskusa. Świadomość tego faktu nie pozostaje

bez znaczenia. Kasa fiskalna jest ponadto poręcznym kalkulatorem, który dodatkowo potrafi wykonać szereg praktycznych zestawień, dzięki którym możemy zaoszczędzić naprawdę sporo czasu. Oczywiście rejestracja sprzedaży poprzez kasę nie dotyczy faktur VAT wystawianych przedsiębiorcom, tu jednak także zyskujemy. Dzięki możliwości wystawiania czynnych faktur VAT uzyskujemy możliwość sprzedaży ryb za gotówkę – (odbiorca nie traci w tym przypadku możliwości odliczenia sobie VAT'u jak ma to miejsce w przypadku faktur RR). Oczywiście istnieje możliwość zmuszenia odbiorcy rolnika ryczałtowego do przelania na jego konto przedpłaty za towar – praktycznie jednak rzadko spotyka się takie przypadki. Z jednej więc strony instytucja faktury RR wymusza niejako udzielenie odroczonego terminu płatności - często nie do końca zweryfikowanym odbiorcom - (tylko teoretycznie 14 - dniowego), z drugiej strony znam wielu niedużych odbiorców, którzy do dnia dzisiejszego nie wiedzą czym jest faktura RR (i nie chcą tego wiedzieć). Oczywiście powyższe argumenty w małym stopniu dotyczyć będą gospodarstw kontraktujących odbiór ryb z pojedynczymi, dużymi kontrahentami.

Kolejnym argumentem za, jest sytuacja w której mamy do czynienia z nieuczciwym odbiorcą. Oczywiście przypadki takie zdarzają się zarówno wśród klienteli rolników ryczałtowych, jak i czynnych podatników VAT. Różnica jest jednak dość znacząca. W przypadku windykacji należności wynikającej z czynnej faktury VAT, przysługuje nam prawo do trybu nakazowego – w którym za niewielką kwotę (1/4 kwoty tryby zwyczajnego, czyli 1,25% zamiast 5,0% przedmiotu sporu), sąd nadaje fakturze rygor natychmiastowej wykonalności o ile na postępowanie nie wpłynie zażalenie strony przeciwnej (za co musi zapłacić 3/4 opłaty od pozwu!). Rolnik ryczałtowy – który w takim przypadku dysponował będzie z reguły tylko potwierdzeniem odbioru - (WZ lub rachunek), zmuszony będzie do skorzystania z trybu zwyczajnego, który jest droższy, przeprowadzany poprzez rozprawy sądowe, na których strona pozwana może przedstawiać swoje argumenty bez ponoszenia kosztów. Oba tryby zdecydowanie różnią się czasem ich rozpatrywania – nakaz zapłaty w trybie nakazowym otrzymuje się średnio po okresie jednego miesiąca, regularna sprawa sądowa może trwać kilka lat<sup>4</sup>.

### ***Wady statusu czynnego podatnika VAT***

„Nie ma róży bez kolców” to powiedzenie sprawdza się również w tym przypadku. Analizując wszystkie obowiązki formalne i ewidencyjne, jakie bierze na siebie czynny podatnik VAT musimy zdać sobie sprawę z ryzyka wynikającego z potencjalnych błędów i zaniedbań. W najgorszym wypadku skończyć się one mogą grzywną lub mandatem – choć w większości wystarcza korekta, wyjaśnienie i zwrot ewentualnej niedopłaty z odsetkami ustawowymi.

Trzeba zdać sobie sprawę także z **nieuchronności kontroli skarbowej** w przypadku naszej działalności. Od początku tego opracowania podkreślamy fakt, że celem rezygnacji ze statusu rolnika ryczałtowego jest opłacalność

---

<sup>4</sup> Zależy to od konkretnego sądu oraz stopnia skomplikowania sprawy.

finansowa takiego kroku. Ta natomiast wiąże się z występowaniem o zwrot podatku nadpłaconego do właściwego urzędu skarbowego. Urzędy skarbowe kierują się zasadą obligatoryjnej kontroli VAT w przypadku pierwszego miesiąca, za który wnioskujemy o zwrot podatku (nie posiadam informacji czy istnieją regulujące to wewnętrzne przepisy, jest to jednak wiedza powszechna). Jeśli kontrola taka nie wykaże nieprawidłowości, należy spodziewać się kolejnej kontroli – tym razem Urzędu Kontroli Skarbowej, który kontroluje już konkretny rok podatkowy. W przypadku wystąpienia uchybień – szczególnie znacznych – możemy spodziewać się regularnych kontroli różnych organów skarbowych, które są niestety dość uciążliwe i zapewne stresogenne. W przypadku braku nieprawidłowości zyskujemy spokój, lecz tylko na pewien okres. W przypadku regularnego występowania o zwrot podatku VAT, kolejne kontrole występują z reguły w okresach pięcioletnich. W moim przypadku powyższa reguła sprawdziła się w stu procentach – kontrola pierwszego miesiąca, za który wystąpiłem o zwrot podatku nastąpiła po czterech miesiącach (kontrolował mnie wydział ds. VAT urzędu skarbowego). W październiku 2005 roku skontrolowano u mnie cały rok 2004 (kontrolę przeprowadzał zewnętrzny Urząd Kontroli Skarbowej). W obu przypadkach nie wykryto żadnych nieprawidłowości. Same kontrole nie były natomiast zbyt uciążliwe – głównie z powodu przeprowadzania jej w biurze rachunkowym, które prowadzi księgi mojego gospodarstwa.

Dla wielu osób argumentem przeciw, będzie także świadomość zasady że „nieznajomość prawa szkodzi”, co w przypadku nieustannie zmieniających się przepisów, oznacza ciągłe śledzenie zmian legislacyjnych. O ile rolnik ryczałtowy nie musi nawet wiedzieć, jaka stawka VAT obowiązuje w danej chwili (jest to obowiązek oraz interes odbiorcy wystawiającego faktury RR), o tyle czynny podatnik VAT ma obowiązek być poinformowanym na bieżąco. Oczywiście tą niedogodność w znacznym stopniu zniweluje dobre biuro rachunkowe o czym była już mowa wcześniej. Samo wynajęcie dobrego biura rachunkowego wiąże się jednak z dodatkowymi kosztami, co w przypadku małych gospodarstw także nie pozostaje bez znaczenia.

### ***Zbiorcza analiza SWOT czynników pozafinansowych***

Zalety :

- konieczność prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów (VAT):
  - o sprawozdawczość finansowa,
  - o baza do analiz wewnętrznych i porównawczych,
  - o większe możliwości optymalizacji kosztów,
- możliwość uzyskania potwierdzenia obrotów w US (transparentność obrotów),
- ułatwiona procedura kredytowa,
  - o kredyty bankowe,
  - o kredyty kupieckie,
  - o dofinansowanie ze środków wspólnotowych,
- możliwość wystawiania czynnych faktur VAT,
  - o sprzedaż za gotówkę,
  - o ułatwienie dla małych odbiorców,

- kasa fiskalna,
  - o możliwość całkowitego odliczenia kosztu brutto pierwszej kasy fiskalnej jako podatku naliczonego,
  - o większe zdyscyplinowanie pracowników sprzedaży,
  - o możliwość szybkiego i wygodnego raportowania,
- możliwość wnioskowania o sądowy nakaz zapłaty w trybie nakazowym,

Wady :

- konieczność prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów (VAT) :
  - o duża uciążliwość formalna,
  - o dodatkowa praca wynikająca z dodatkowego obiegu dokumentów,
- ryzyko konsekwencji popełnionych błędów i niedopatrzeń,
- konieczność śledzenia zmian w przepisach,
- nieuchronność kontroli skarbowych,
- dodatkowe koszty związane z „koniecznością” skorzystania z zewnętrznego biura rachunkowego,
- kasa fiskalna :
  - o konieczność zainstalowania i przeprowadzania regularnych przeglądów kasy
  - o niepopularność tej formy ewidencji

### **Codzienne życie „VAT’owca”**

Co status czynnego podatnika VAT oznacza na co dzień? Poza pracą organizacyjną wynikającą z obowiązków formalnych (zgłoszenia, zaprowadzenie dokumentacji, wybór biura rachunkowego, systemu fakturującego itd.), czeka nas niemała praca wdrożeniowa. Musimy przeszkolić personel (lub siebie) w zakresie obsługi wybranego systemu fakturującego oraz ewentualnej kasy fiskalnej. Zarówno u siebie jak i u pracowników należy wyrobić bezwzględny nawyk egzekwowania wystawiania faktur VAT potwierdzających poniesione koszty oraz obowiązek bezzwłocznego kompletowania tych faktur w wyznaczonym miejscu (rezygnacja z faktur za najdrobniejsze nawet wydatki lub nieterminowe rozliczenie tychże skutkuje stratą możliwości odliczenia VAT – wbrew pozorom w skali roku generuje to naprawdę znaczne sumy).

Wystawianie faktur VAT dla naszych odbiorców nie jest obowiązkowe w chwili dokonania sprzedaży. Można zrobić to w innym terminie, nie później jednak niż po siedmiu dniach od dnia dokonania sprzedaży. Inaczej wygląda sytuacja w przypadku sprzedaży rejestrowanej poprzez kasę fiskalną - tu obowiązek ewidencji powstaje w chwili dokonania sprzedaży, a sprzedawca jest zobowiązany do wręczenia paragonu fiskalnego klientowi.

O ile wybierzemy rozliczanie VAT poprzez zewnętrzne biuro rachunkowe, raz w miesiącu lub kwartale musimy wybrać się z zebranymi dokumentami do tegoż biura. Jeśli zdecydujemy się na rozliczanie samodzielne musimy złożyć do właściwego Urzędu Skarbowego deklarację VAT-7 (w przypadku rozliczania miesięcznego) lub VAT-7k (w przypadku rozliczania kwartalnego), najpóźniej do 25 dnia następującego po końcu

okresu sprawozdawczego. Dokumentację związaną z rozliczaniem podatku należy przechowywać przez pełnych pięć od zakończenia danego roku. Na tym kończą się obowiązki czynnego podatnika podatku VAT.

### **Podsumowanie**

Mam nadzieję, że powyższe opracowanie pomoże w podjęciu decyzji o ewentualnym wyborze statusu czynnego podatnika VAT. Jeszcze raz podkreślam, że przypadku każdego podmiotu sprawę należy potraktować indywidualnie. Staralem się wskazać przepisy prawa mające zastosowanie w przypadku podatku VAT oraz aspekty finansowe i pozafinansowe mogące mieć wpływ na podjęcie decyzji. Parokrotnie zwracałem też uwagę na różne interpretacje, jakie pojawiają się wraz ze zmieniającymi się przepisami. Nie należy jednak demonizować tej sytuacji. Po pierwsze w przypadku skorzystania z usług zewnętrznego biura podatkowego, obowiązek czuwania nad właściwym zastosowaniem przepisów przechodzi na fachowców, którzy na co dzień zajmują się śledzeniem i interpretowaniem przepisów. Po drugie podatek VAT jest podatkiem powszechnym, rozliczanym przez ogromną większość podmiotów gospodarczych, co powoduje, że większość niejasnych przepisów wychwytywana jest praktycznie natychmiast. Wbrew pozorom zastosowanie podatku VAT w przypadku gospodarstw rybackich nie jest szczególnie specyficzne, nie należy więc obawiać się nieporozumień wynikających z niezrozumienia specyfiki naszej branży.

Na podjęcie decyzji może mieć duży wpływ emocjonalne podejście do sprawy. Niebagatelnym argumentem jest „święty spokój”, jaki towarzyszy statusowi rolnika ryczałtowego (w kontekście braku kontaktów z organami skarbowymi) niemniej, w sytuacji kiedy wybór statusu czynnego podatnika VAT może przynieść wymierne korzyści - w tym także finansowe - nie należy pochopnie rezygnować z tej możliwości.

Z analizy przypadków, jakie przedstawione zostały w powyższym opracowaniu wynika, że w porównaniu do 2008 roku sytuacja nieco się zmieniła. Próg przy którym przejście na VAT jest opłacalne znacznie się obniżył, co pozwala zaryzykować tezę, że po zmianach w 2011 roku generalnie nie opłaca się być „rolnikiem ryczałtowym”. Dokonując różnych symulacji – zwłaszcza zmieniając poziom cen ryby handlowej, można dojść do wniosku, że po znacznym przekroczeniu progu 11 zł/kg ponownie opłaca się status rolnika ryczałtowego. Chciałbym jednak przestrzec przed taką argumentacją z dwóch powodów – po pierwsze nie wiemy czy tak wysoki poziom cen uda się utrzymać w przedziale całego roku, po drugie wysoki poziom cen, to wysoki zysk – ten z reguły jest motywacją do inwestowania. Jeśli inwestujemy pozostanie w statusie rolnika ryczałtowego jest nieopłacalne praktycznie w każdym przypadku.

Podsumowując dzisiejszą sytuację, można postawić tezę generalną że o ile w 2008 roku należało szukać argumentów za przejściem na status aktywnego podatnika VAT, o tyle w 2011 roku trzeba szukać argumentów za pozostaniem w statusie rolnika ryczałtowego. Przed podjęciem decyzji należy jednak zawsze przeprowadzić indywidualną analizę.

*Ziemowit Pirtań*