

DYLEMATY FUNKCJONOWANIA PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ (VAT) W ROLNICTWIE

Tomasz Kondraszuk

Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw
Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie
Kierownik katedry: prof. dr hab. Henryk Runowski

Słowa kluczowe: VAT, rolnictwo, rolnik ryczałtowy, zarządzanie, finanse
Key words: value added tax (VAT), agriculture, a flat-rate farmer, management, finance

S y n o p s i s. Głównym celem artykułu jest przedstawienie najważniejszych dylematów związanych z funkcjonowaniem VAT w rolnictwie. Kwestia kluczowa dotyczy oceny skutków ekonomicznych i finansowych podatku od wartości dodanej w gospodarstwie rolniczym. Rolnik rozlicza VAT w systemie ryczałtowym lub według zasad ogólnych. Przeanalizowano strony internetowe zawierające kalkulatory wspomagające obliczenia skutków rezygnacji rolników z ryczału i przejścia na zasady ogólne oraz wybrane publikacje z lat 2000-2015 podejmujące problematykę VAT w rolnictwie. Okazało się, że pomimo kilkunastoletniego obowiązywania tego podatku w rolnictwie jego zasady funkcjonowania są niewłaściwie interpretowane i wiele wątpliwości wzbudzają prezentowane przez poszczególnych znawców tematu skutki ekonomiczne przejścia na zasady ogólne.

WPROWADZENIE

Podatek od towarów i usług, PTU (ang. *Value Added Tax*, VAT) oparty jest na wartości dodanej i wynika z założeń I dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 11 kwietnia 1967 r. oraz z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości [Tokarski i in. 2015, s. 211]. W Polsce VAT został wprowadzony w 1993 roku na podstawie *Ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym* [Dz.U. 1993.11.50]¹. Tematyka podatku od towarów i usług podejmowana jest przez wielu badaczy. W zasadzie już wszystko zostało wyjaśnione i nie powinno być żadnych wątpliwości co do zasad jego funkcjonowania i wpływu na kondycję ekonomiczno-finansową przedsiębiorstw. W odniesieniu do rolnictwa temat ten podejmowali m.in. Aleksandra Szelałowska i Lech Goraj [2000], Ryta I. Dziemianowicz [2006], Adam Węgrzyn [2007], Tadeusz Filipiak [2007], Kinga Gruziel [2009], Wioletta Turowska [2010], Daniela Zabielska [2011], Katarzyna Brodzińska [2015].

Okazuje się jednak, że wprowadzenie VAT i jego funkcjonowanie w rolnictwie może być odmiennie interpretowane. Dotyczy to przede wszystkim konsekwencji w zakresie

¹ W Polsce pierwszy projekt ustawy dotyczący VAT został wniesiony do Sejmu w 1990 roku. Termin wejścia w życie ustawy określono początkowo na 1 stycznia 1991 roku. Z różnych względów był on jednak przesuwany i definitywnie został wprowadzony 5 lipca 1993 roku.

płynności i rentowności dla gospodarstw tzw. rolników ryczałtowych oraz rozliczających się na zasadach ogólnych. Problemy ze zrozumieniem funkcjonowania VAT w rolnictwie mają długą historię. Już na samym początku podatek ten kojarzył się z dodatkowymi obciążeniami. Właśnie niezrozumienie jego istoty spowodowało, że chcąc w 1993 roku wybrać jak najlepiej, zdecydowano się na zwolnienie z VAT i rolnicy przy zakupach środków produkcji traktowani byli jak ostateczni odbiorcy (konsumenci) – sprzedaż płodów rolnych została zwolniona z VAT. Rozwiązanie takie, choć nie nakładało na rolników żadnych obowiązków wynikających z przepisów dotyczących podatku od towarów i usług, to pod względem ekonomicznym i finansowym było dla nich niekorzystne, ponieważ obciążał ich VAT, który musieli płacić w cenach towarów i usług nabywanych w celu prowadzenia produkcji rolnej, np. paliwa, węgla, energii, maszyn rolniczych i części zamiennych, nawozów. Rolnicy, będąc poza regulacją tego podatku, nie mogli korzystać z mechanizmu polegającego na możliwości odliczania podatku naliczonego VAT zawartego w cenach kupowanych przez nich środków produkcji i usług.

Celem artykułu jest wyjaśnienie dylematów wokół ewidencji i rozliczania VAT w rolnictwie. Hipoteza przyjęta w opracowaniu brzmi: pomimo kilkunastoletniego obowiązywania podatku VAT jego zasady funkcjonowania są niewłaściwie interpretowane i nie do końca prawidłowo prezentowane jego skutki ekonomiczno-finansowe dla gospodarstw.

W opracowaniu przedstawiono diagnozę stanu obecnego, kolejnym zaś etapem badań (następne opracowania) będzie budowa modeli dla różnych typów produkcyjnych gospodarstw w celu pokazania szczegółowych skutków ekonomiczno-finansowych oraz wpływu na ich płynność finansową i rentowność, wynikającego z opodatkowania VAT i wyboru opcji rozliczania.

MATERIAŁ I METODYKA BADAŃ

Materiał badawczy stanowią dotychczasowe opracowania dotyczące funkcjonowania VAT w rolnictwie za lata 2000–2015. W szczególności dotyczące skutków ekonomicznych funkcjonowania rolników rozliczających VAT ryczałtem i korzyści z przejścia na zasady ogólne (podatnika czynnego). Przeprowadzono analizę proponowanych rozwiązań i wskazano liczne błędy w interpretacji funkcjonowania VAT w rolnictwie. W pierwszej kolejności zweryfikowano proponowane algorytmy kalkulacji na stronach internetowych, dotyczące problemu: czy rolnikowi opłaca się być czynnym podatnikiem VAT [www.infor.pl] oraz VAT w rolnictwie: ryczałt czy VAT? [www.podatki.egospodarka.pl]. Skomentowano również najważniejsze wątpliwości co do oceny skutków, jakie powoduje wybór jednej z opcji rozliczania VAT opisanych w opracowaniach na ten temat.

OGÓLNE ZAŁOŻENIA FUNKCJONOWANIA PODATKU VAT

Podatek od wartości dodanej jest podatkiem pośrednim, którego konstrukcja zakłada zastosowanie mechanizmu odliczenia podatku pobranego w poprzednich etapach obrotu. Podatnik sam oblicza i wpłaca do właściwego urzędu skarbowego podatek. Podatek VAT stanowi, co do zasady, różnicę pomiędzy VAT uzyskanym przy okazji sprzedaży produktów i usług klientom a VAT zapłaconym przy zakupie towarów. W systemie rozliczeń podatku VAT wyróżnia się:

- podatek należny, czyli podatek występujący przy sprzedaży towarów i usług. Rolnicy rozliczający się na zasadach ogólnych, sprzedając produkty rolne, wystawiają fakturę i naliczają podatek VAT,

- podatek naliczony – kwota podatku VAT wynikająca z faktur dokumentujących zakupy towarów i usług wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej. Rolnik odlicza podatek zawarty w cenach środków do produkcji, m.in.: materiału siewnego, środków ochrony roślin, nawozów, pasz, wody, energii elektrycznej, olejów napędowych. W kolejnych okresach rozliczeniowych (miesięcznych lub kwartalnych) na podstawie ewidencji zakupu i sprzedaży sporządza się deklarację podatkową, w której oblicza się różnicę między podatkiem należnym a podatkiem naliczonym. Jeżeli wartość podatku należnego jest większa podatnik ma obowiązek wpłacić różnicę kwoty podatku VAT na konto urzędu skarbowego. Sytuacja odwrotna, gdy podatek naliczony jest większy, jest pozornie korzystniejsza dla podatnika, podatnik otrzymuje bowiem zwrot różnicy podatku VAT z urzędu skarbowego lub obniża o nią podatek należny za następne okresy rozliczeniowe. Najważniejsze zasady regulujące funkcjonowanie podatku to:
 - Neutralność oznaczająca, że podmiot gospodarczy nie ponosi ciężaru ekonomicznego tego podatku. Na każdym etapie obrotu podatnicy korzystają z prawa do odliczenia od podatku należnego (uzyskanego) podatku naliczonego (zapłaconego) przy nabyciu towarów i usług. Ewentualna różnica jest rozliczana z urzędem skarbowym (US). Ciężar podatku VAT ponosi wyłącznie ostateczny konsument towaru lub usługi, będący końcowym ogniwem obrotu². Należy zauważyć, że jeśli podatnik musi zapłacić należny podatek przed otrzymaniem od odbiorcy środków pieniężnych, to może to istotnie wpłynąć na jego sytuację finansową.
 - Powszechność podmiotowa i przedmiotowa zakłada obciążenie podatkiem od towarów i usług każdego etapu obrotu towarem lub usługą oraz obciążenie tym podatkiem możliwie szerokiego katalogu dóbr i usług.
 - Zasada unikania podwójnego opodatkowania oraz braku opodatkowania – oznacza dążenie do jednokrotnego opodatkowania tej samej fazy obrotu.
 - Duża wydajność budżetowa i odporność na inflację.
 - Zasada zachowania konkurencji, która ma na celu zapewnienie podatnikom działającym w różnych państwach członkowskich podobnych warunków opodatkowania.W pracy szczególną uwagę zwrócono na właściwą interpretację zasady neutralności ekonomicznej w rolnictwie.

DYLEMATY ZWIĄZANE Z PODATKIEM VAT W ROLNICTWIE

Przez cały okres 1993-2000 funkcjonowało niekorzystne dla rolników rozwiązanie dotyczące podatku VAT. Generalnie rolnicy byli pozbawieni możliwości rozliczania tego podatku i korzystania z dobrodziejstwa zasady jego neutralności. Dopiero pod koniec 1999 roku zintensyfikowano prace nad projektem zmian w podatku od towarów i usług w obszarze rolnictwa. Zamiarem rządu było wprowadzenie nowelizacji ustawy obejmującej działalność rolniczą w pierwszej połowie 2000 roku. W rezultacie długich debat nad zmianą ustawy o podatku od towarów i usług, 20 lipca 2000 roku Sejm, przyjmując poprawkę Senatu do zmian wyżej wymienionej ustawy, zdecydował o wprowadzeniu 3-procentowej stawki VAT w rolnictwie z 4 września 2000 roku³.

² W takiej sytuacji byli rolnicy, którzy do 2000 roku traktowani byli jak konsumenci.

³ Zob. *Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej* [Dz. U. 2000.68. 805].

Dla rolników oznaczała ona rewolucyjne zmiany, gdyż wprowadziła opodatkowanie VAT sprzedaży produktów rolnych oraz nisko przetworzonej żywności. Objęcie rolników regulacją podatku od towarów i usług stworzyło możliwość odzyskania części lub całości podatku naliczonego VAT w dokonanych przez nich zakupach, związanych z prowadzeniem gospodarstwa rolniczego. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nakładały obowiązek stosowania zasad ogólnych rozliczania VAT w rolnictwie tylko w stosunku do podatników zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych [Szelągowska, Goraj 2000 s. 3]. Pozostali rolnicy objęci zostali systemem ryczałtowym z możliwością rozliczania VAT na zasadach ogólnych⁴.

Ustawa wprowadzała szczególny sposób rozliczania VAT przez tzw. rolnika ryczałtowego. Istota uproszczonego opodatkowania rolników sprowadza się do zwolnienia ich z uciążliwych obciążeń administracyjnych i stworzenia możliwie prostego systemu zwrotu podatku. To nie rolnik, a odbiorca jego produktów rolnych, będący podatnikiem VAT, naliczał do ceny netto 3-procentowy VAT, mający mu zrekompensować VAT zawarty w dokonanych przez niego zakupach⁵, a następnie całą należność przekazywał na konto rolnika. Zapłata należności za produkty rolne na rachunek bankowy umożliwia kupującemu zwiększenie swojego podatku naliczonego podlegającego odliczeniu w rozliczeniu VAT.

Ustawa o podatku od towarów i usług jest bardzo obszerną ustawą, wydawałoby się, że bardzo szczegółowo traktującą o podatku, którego dotyczy. Jednakże oprócz tej ustawy istnieje wiele unormowań zawartych w aktach wykonawczych do ustawy – rozporządzeniach ministra finansów, które dotyczą m.in. wzorów deklaracji podatkowych, wzorów dokumentacji związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku VAT, towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, warunków stosowania stawek obniżonych. Należy zauważyć także to, że ustawa ta jest bardzo zawiła, chwilami niejasna i trudna do interpretacji. Nic więc dziwnego, że były w przeszłości i nadal są toczzone spory podatników z organami skarbowymi w zakresie podatku VAT. Ostatecznie podatek od towarów i usług został uregulowany w *Ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* [Dz.U. 2004.54.535 z. zm.] z uwzględnieniem regulacji UE.

Dwie możliwości rozliczania VAT, w formie ryczałtowanej i według zasad ogólnych, dały rolnikowi możliwość wyboru korzystniejszego rozwiązania. Kryterium oceny, które rozwiązanie wybrać, obejmuje zarówno aspekty ekonomiczne i finansowe, jak i organizacyjne i mentalne. Rolnik płacący ryczałtem w zakresie prowadzonej działalności rolniczej został praktycznie zwolniony ze wszystkich obowiązków, którym podlega w ramach VAT rolnik rozliczający się na zasadach ogólnych. Nabywca produktów rolnych od tzw. rolnika ryczałtowego nalicza do wartości netto zakupionego towaru podatek, który jest zaliczany u nabywcy jako podatek naliczony. Natomiast dla rolnika ryczałtowego kwota ta jest rodzajem przychodu. Z drugiej strony rolnik ponosi pełne obciążenie podatkiem VAT w zakupionych środkach produkcji (obrotowych i trwałych). Stanowi on dla niego rodzaj kosztu, który należy odliczyć od uzyskanego podatku uzyskanego przy sprzedaży. W tej sytuacji nie ma mowy o neutralności ekonomicznej i finansowej. Powstaje dodatkowy dochód lub strata u rolnika ryczałtowego z tytułu wybrania tej formy rozliczania VAT.

⁴ Rolnik, który zrezygnował ze zwolnienia związanego z systemem ryczałtowego zwrotu podatku VAT (zamiana statusu tzw. rolnika ryczałtowego na rolnika rozliczającego się na zasadach ogólnych), może ponownie skorzystać ze zwolnienia w ramach ryczałtowego zwrotu podatku VAT, ale dopiero po upływie 3 lat od daty rezygnacji ze zwolnienia.

⁵ *Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ...*, art. 33a.

Rolnicy, którzy chcieli być podatnikami VAT na zasadach ogólnych, rozliczają podatek naliczony zawarty w dokonanych przez nich zakupach. Mogą w pełni realizować zasadę neutralności ekonomicznej opodatkowania.

Trudno nie zgodzić się z R. I. Dziemianowicz, która stwierdziła, że: *Opodatkowanie rolnictwa podatkiem od wartości dodanej nie ma przede wszystkim charakteru fiskalnego. Jego celem jest raczej wsparcie rozwoju, niż dostarczenie dochodów do budżetu państwa. [...] Takie rozwiązania w konsekwencji wspierają rynek środków produkcji dla rolnictwa* [Dziemianowicz 2006, s. 34].

Pomimo ekonomicznej neutralności podatku VAT mogą wystąpić również pewne uciążliwości przy jego rozliczaniu. Na przykład: konieczność opłacenia (odprowadzenia) podatku VAT po wystawieniu faktury (tzw. metodą fakturową, inaczej zwaną metodą kredytu podatkowego), może okazać się problemem w momencie nieotrzymania należności od kupującego⁶. To niekorzystne rozwiązanie zostało częściowo zneutralizowane w nowej regulacji VAT. Wprowadzono pojęcie „małego podatnika”⁷, który mógł wybrać kasową metodę rozliczenia podatku⁸. Jeśli kontrahentem podatnika rozliczającego się metodą kasową był inny czynny podatnik VAT, wówczas obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług powstawał z dniem otrzymania całości lub części zapłaty (rozliczany w okresie przypadającym na datę otrzymania płatności od klienta). W związku z tym, mimo iż faktura została już wystawiona/otrzymana, to podatnik stosujący kasową metodę rozliczania VAT co do zasady nie musi ujmować jej w deklaracji czy rejestrach VAT, dopóki nie została ona opłacona.

Od chwili wprowadzenia podatku VAT w rolnictwie podstawowe pytanie, które stawiają sobie rolnicy i większość autorów opracowań na temat VAT brzmi: kiedy opłaca się pozostać na ryczałcie, a kiedy przejść na zasady ogólne i odwrotnie.

W poszukiwaniu właściwych kalkulacji do podjęcia decyzji o rezygnacji ze statusu tzw. rolnika ryczałtowego próbowano skorzystać z zakładki znanego portalu infor.pl oferującego kalkulator służący do obliczania skutków takiej decyzji⁹. Na wstępie znajduje się słuszna uwaga, że decyzję o rezygnacji ze zwolnienia w podatku VAT (przejście na zasady ogólne) należy bardzo dokładnie przeliczyć i przemyśleć¹⁰. W tabeli 1. zamieszczono przykładowe rozliczenie według proponowanego algorytmu wraz z komentarzem.

⁶ Mogą mieć więc miejsce różne sytuacje, np. właściciel chlewni sprzedaje tuczniaki z 30-dniowym terminem płatności, od kwoty faktury VAT odprowadza podatek, choć nie uzyskał zapłaty, ale zakłady mięsne naliczają podatek od zakupów i odliczają go, choć nie dokonali jeszcze żadnej wypłaty. Może być to przyczyną powstawania zatorów płatniczych, gdyż producent trzody będzie opłacał VAT z pieniędzy, którymi powinien regulować zobowiązania wobec swoich kontrahentów.

⁷ W szczególności jest nim podatnik, u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro.

⁸ Wybór metody kasowej należało zgłosić na formularzu VAT-R w urzędzie skarbowym, właściwym ze względu na miejsce wykonywania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu. Dodatkowo było to związane z wybraniem kwartalnego rozliczania VAT za pomocą deklaracji VAT-7K. Przedsiębiorcy korzystający z kasowej metody rozliczania VAT musieli obowiązkowo umieszczać na fakturach sprzedaży adnotację „metoda kasowa”, która stanowiła istotną informację dla kontrahentów.

⁹ <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/podatki-na-wsi/142109,Czy-rolnikowi-oplaca-sie-byc-czynnym-podatnikiem-VAT.html> pobrano 15.04.2016 roku.

¹⁰ Kiedy już jesteśmy świadomi wszystkich obowiązków i zagrożeń związanych z tą decyzją, musimy usiąść z kartką papieru i przeliczyć, aby móc odpowiedzieć na pytanie: *czy w ogóle się nam to opłaca?* Najlepiej przez rok gromadzić faktury VAT RR, które dokumentują naszą sprzedaż i faktury zakupu towarów i usług, wykorzystanych przy działalności rolniczej. Należy zestawić wszystkie faktury VAT RR i podsumować wartości netto, podatek VAT ryczałtowy i wartości brutto. Należy zestawić również wszystkie faktury zakupu towarów i usług, wykorzystane w działalności rolniczej i również podsumować wartości netto, podatek VAT i wartości brutto. Teraz należy przeprowadzić obliczenia, aby ustalić, ile uzyskaliśmy jako rolnicy ryczałtowi, a ile byśmy uzyskali, gdybyśmy byli czynnymi podatnikami VAT.

Tabela 1. Czy rolnikowi opłaca się być czynnym podatnikiem VAT?

Przykładowe rozliczenie

Przypuśćmy, że podsumowując nasze zestawienia, uzyskaliśmy następujące wyniki dla rolnika ryczałtowego (zryczałtowany zwrot podatku wynosi 7%, zakładamy również, że wszystkie zakupy były opodatkowane stawką 23%):

Suma wszystkich faktur:	Wartość netto [zł]	Podatek VAT [zł]	Wartość brutto [zł]
Sprzedaży	500 000	35 000	535 000
Zakupu	100 000	23 000	123 000

W efekcie rolnik ryczałtowy uzyskał 412 000 zł, czyli od uzyskanej sprzedaży 535 000 zł odejmujemy zakup 123 000 zł. Rolnik ryczałtowy nie ponosi już żadnych innych kosztów i można uznać, że 412 000 zł jest to kwota, którą rolnik rzeczywiście uzyskał w formie gotówki. Chcąc ustalić, ile uzyskałby rolnik, gdyby w tym samym okresie był czynnym podatnikiem VAT, należy przeprowadzić bardziej skomplikowane obliczenia. Najpierw trzeba ustalić strukturę sprzedaży, uwzględniając stawkę podatku 5%. Czyli sprzedaż brutto 535 000 zł dzielimy przez 1,05 i otrzymujemy w zaokrągleniu netto 509 524 zł.

Zatem struktura sprzedaży i zakupów z przykładu powyżej będzie kształtowała się następująco:

Suma wszystkich faktur:	Wartość netto [zł]	Podatek VAT [zł]	Wartość brutto [zł]
Sprzedaży	509 524	25 476	535 000
Zakupu	100 000	23 000	123 000

Rolnik – czynny podatnik VAT będzie musiał zadeklarować powyższe wartości w deklaracji VAT-7 i w efekcie zapłaci do urzędu skarbowego 2476 zł, tj. VAT należny 25 476 zł minus VAT naliczony 23 000 zł. Kwota podatku VAT podlegająca wpłacie do urzędu skarbowego stanowi w rozliczeniu kasowym wydatek pieniężny, który musimy uwzględnić w rozliczeniu.

Czyli w efekcie rolnik – czynny podatnik VAT:

+ uzyskał kasowo 535 000 zł ze sprzedaży,

– wydatkował 123 000 zł na zakupy,

– wydatkował 2476 zł na podatek VAT zapłacony do urzędu skarbowego.

Łącznie rolnik – czynny podatnik VAT uzyskał kasowo 409 524 zł, tj. 535 000 zł – 123 000 zł – 2476 zł, czyli mniej od rolnika ryczałtowego o kwotę podatku wpłaconego do urzędu skarbowego.

Gdyby jednak zakupy zwiększyły się tylko o 20 000 zł, to bardziej opłacalna byłoby dla rolnika rezygnacja ze zwolnienia, ponieważ wystąpiłaby nadwyżka podatku naliczonego nad należnym (VAT od zakupu nad VAT od sprzedaży) i rolnik mógłby wystąpić o zwrot podatku w kwocie 2124 zł.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [<http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/podatki-na-wsi/142109,Czy-rolnikowi-oplaca-sie-byc-czynnym-podatnikiem-VAT.html>] 15.04.2016 roku.

Nasuwa się wiele wątpliwości co do obliczeń i wniosków. Jeśli przyjąć poczynione założenia, rolnik ryczałtowy przy sprzedaży na poziomie 500 000 zł uzyskuje zryczałtowany zwrot podatku VAT w wysokości 35 000 zł. Gdy odjąć podatek naliczony 23 000 zł, uzyskuje nadwyżkę ekonomiczną 12 000 zł z tytułu bycia na ryczałcie. Wniosek może być tylko jeden: rolnik powinien nadal pozostać na ryczałcie.

Autorzy kalkulacji stawiają jednak pytanie: ile uzyskałby rolnik, gdyby w tym samym okresie był czynnym podatnikiem VAT. Stwierdzają, że należy przeprowadzić bardziej skomplikowane obliczenia. W tym celu z zupełnie niezrozumiałych powodów zmieniają kwotę sprzedaży netto z 500 000 zł na 509 524 zł. Uzasadniają to koniecznością ustalenia struktury sprzedaży, uwzględniając stawkę podatku 5%, czyli sprzedaż brutto 535 000 zł dzielą przez 1,05 i otrzymują netto 509 524 zł. Ale to przecież nie ma żadnego uzasadnienia. Od tej kwoty wyciągają VAT należny na poziomie 25 476 zł, a VAT naliczony zostaje bez zmian 23 000 zł. Różnica 2476 zł trafia do urzędu skarbowego. Dalsze rozumowanie również wzbudza wątpliwości i kończy się stwierdzeniem, że *Łącznie rolnik – czynny podatnik VAT uzyskał kasowo 409 524 zł, tj. 535 000 zł minus 123 000 zł minus 2476 zł, czyli mniej od rolnika ryczałtowego o kwotę podatku wpłaconego do urzędu skarbowego*. Sugerują w ten sposób, że jeżeli rolnik wpłaca do US z tytułu rozliczeń VAT jakąś kwotę, to o tę kwotę jest „gorszy” od rolnika ryczałtowego. To jest wątpliwa teza! Dodatkowo autorzy prezentowanej kalkulacji zakładają, że gdyby zakupy zwiększyły się o 20 000 zł, to bardziej opłacalna byłaby rezygnacja z ryczałtu, ponieważ wystąpiłaby nadwyżka podatku naliczonego nad należnymi szacowana na 2124 zł. Wzbudza to uzasadnione wątpliwości.

Prawidłowa kalkulacja dla rolnika – czynnego podatnika VAT powinna być następująca:

Suma wszystkich faktur:	Wartość netto [zł]	Podatek VAT [zł]	Wartość brutto [zł]
Sprzedaży	500 000	25 000	525 000
Zakupu	100 000	23 000	123 000

W tym przypadku końcowy efekt będzie zawsze wynosił 400 000 zł. Można go obliczyć jako różnicę sprzedaży netto i zakupu netto lub jako różnicę sprzedaży brutto i zakupów brutto skorygowaną o VAT odprowadzony do US. Ujawnia się w tym przypadku zasada ekonomicznej neutralności VAT.

Gdy zakupy zwiększą się o 20 000 zł, uzyskamy następujące zestawienie:

Suma wszystkich faktur:	Wartość netto [zł]	Podatek VAT [zł]	Wartość brutto [zł]
Sprzedaży	500 000	25 000	525 000
Zakupu	120 000	27 600	147 600

W tym przypadku końcowy efekt będzie zawsze wynosił 380 000 zł. Rolnik dostanie zwrot z US w wysokości 2600 zł, ale mimo wszystko bardziej opłacalne jest pozostanie na ryczałcie.

W przypadku ryczałtu uzyskamy:

Suma wszystkich faktur:	Wartość netto [zł]	Podatek VAT [zł]	Wartość brutto [zł]
Sprzedaży	500 000	35 000	535 000
Zakupu	120 000	27 600	147 600

Wynik końcowy będzie wynosił 387 400 zł i będzie wyższy od opcji „na zasadach ogólnych” o 7400 zł.

Podobne błędy zaobserwowano przy próbie skorzystania z portalu eGospodarka – Poradnik Internetu dla Twojej Firmy¹¹. W tym przypadku obliczenia wykonane są poprawnie, ale wniosek końcowy niezrozumiały. W tabeli 2. zaprezentowano cały formularz wraz z przykładowymi danymi.

¹¹ www.podatki.egospodarka.pl/kalkulator/vat-w-rolnictwie-ryczalt-czy-vat, pobrano dnia 16.04.2016 roku.

Tabela 2. Korzyści i straty przejścia na zasady ogólne VAT

Przy podanych kosztach i przychodach ze sprzedaży przejście na VAT jest opłacalne				
Korzyści/straty z bycia rolnikiem rozliczającym VAT:				
Wyszczególnienie	korzyści/straty z bycia rolnikiem rozliczającym VAT			
	[zł]			
	rolnik na VAT		rolnik na ryczałcie	
Ponoszone nakłady na gospodarstwo	343 058,84		389 391,00	
Przychody ze sprzedaży	673 247,62		720 374,95	
Zysk z gospodarstwa	330 188,78		319 145,00	
Dodatkowy zysk z przejścia na VAT	11 043,78		0,00	
Podaj zakładane koszty i dochody ze sprzedaży				
Wyszczególnienie	stawka	kwota brutto	VAT	kwota netto
	VAT [%]	[zł]	[zł]	[zł]
Koszty				
Usługi i opłaty	23	60 884	11 384,81	49 499,19
Paliwa, części zamienne	23	100 000	18 699,19	81 300,81
Inwestycje, zakup maszyn	23	0	0,00	0,00
Nawozy, opryski, usługi rolne, cieleta, warchlaki, kurczęta, niektóre pasze	8	202 868	15 027,26	187 840,74
Materiał siewny, zboża paszowe	5	25 639	1 220,90	24 418,10
Razem		389 391	46 332,16	343 058,84
Dochody ze sprzedaży				
Płody rolne z pól (np. zboża, buraki, ziemniaki, rzepak), mleko	5	650 000,00	30 952,38	619 047,62
Zwierzęta (żywiec, bydło, brojlery), słoma	8	58 536,00	4 336,00	54 200,00
Rolnik ryczałtowy	7	720 374,95		
Zwrot VAT			11 043,78	

Wynik dodatni w wierszu „Dodatkowy zysk z przejścia na VAT” informuje, ile rolnik zaoszczędzi rezygnując ze statusu rolnika ryczałtowego i rozliczając podatek VAT. Wynik ujemny sugeruje, iż bardziej opłacalne jest korzystanie ze statusu rolnika ryczałtowego.

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.podatki.egospodarka.pl/kalkulator/vat-w-rolnictwie-ryczalt-czy-vat, pobrano dnia 15.04.2016 roku.

Uzyskane rozwiązanie sugeruje, że rolnik zaoszczędzi ponad 11 tys. zł, rezygnując z ryczałtu. Ale to nie jest prawda, gdyż zysk rolnika ryczałtowego wyniesie 330 983,95 zł i będzie wyższy o 795 zł od uzyskanego po rezygnacji z ryczałtu. Jeżeli uwzględnimy dodatkowe koszty transakcyjne związane z prowadzeniem ewidencji VAT, to decyzja może być jedna: rolnik powinien utrzymać status rolnika ryczałtowego.

Również autorzy innych publikacji na temat VAT nie ustrzegli się błędów. A. Węgrzyn zauważył finansowe korzyści związane z rezygnacją rolników z ryczałtowego rozliczania podatku VAT na rzecz rozliczania VAT na zasadach ogólnych. Jednocześnie słusznie podkreślił, że liczne obowiązki związane z gromadzeniem dokumentacji i prowadzeniem odpowiednich rozliczeń zniechęcają rolników do korzystania z tej formy [Węgrzyn 2007, s. 536]. Jednak stwierdzenia te miały charakter ogólny i nie nawiązywały do zasady neutralności VAT¹².

¹² Autor stwierdza, że: *np. zakup maszyny rolniczej do produkcji już w momencie jej zakupu przynosi oprócz korzyści technologicznych, także korzyści ekonomiczne w postaci częściowego zwrotu z inwestycji w krótkim czasie z tytułu „dodatniej” różnicy pomiędzy VAT należnym a naliczonym* [Filipiak 2007, s. 111].

T. Filipiak analizując konkretne gospodarstwo, również nieprecyzyjnie określił kryterium opłacalności przejścia na zasady ogólne, stwierdzając, że *Rolnik w systemie ryczałtowym uzyskuje większy zwrot VAT niż na zasadach ogólnych. W przypadku ryczałtu rolnik otrzymuje 2612,51 zł, natomiast przejście na zasady ogólne spowoduje zwrot VAT, ale w wysokości zaledwie 1259,57 zł* [Filipiak 2007, s. 109-114]. A przecież w tym przypadku nawet jeżeli zwrot z US będzie na poziomie 10 000 zł, to i tak należy pozostać na ryczałcie. Dodatkowo, to co w opracowaniu wzbudza wątpliwości, to użycie do obliczania VAT jako podstawy kategorii kosztów bezpośrednich i pośrednich. Mogą się one różnić od zakupów i opłat w danym okresie obrachunkowym.

Z kolei Kinga Gruzziel stwierdziła, że: *Podstawową kategorią wynikową pozwalającą określić skutki zastosowanych symulacji (modeli) jest kwota salda VAT ogółem. Saldo to jest sumą salda VAT z działalności operacyjnej oraz salda VAT z działalności inwestycyjnej [...] określanymi jako różnica pomiędzy kwotą podatku należnego a kwotą VAT naliczonego. I dalej: Wartość salda VAT ogółem według danych rzeczywistych w gospodarstwach rolników ryczałtowych nie ma znaczenia z uwagi na brak możliwości rozliczania podatku z US* [Gruzziel 2009, s. 131]. Stwierdzenie to wzbudza poważne wątpliwości co do rozumienia i interpretowania zasady neutralności i skutków ekonomicznych VAT. Bowiernie to właśnie saldo ogółem gospodarstwa rolnika ryczałtowego jest kryterium rozstrzygającym o tym, czy pozostać na ryczałcie, czy przejść na zasady ogólne.

W. Turowska, przedstawiając skutki rozrachunków przedsiębiorstw rolniczych z tytułu VAT, zamieściła przykładowe obliczenia zysku ze sprzedaży i nadwyżki finansowej dla rolnika ryczałtowego i rolnika VAT-owca (tab. 3.) [Turowska 2010, s. 231]. Przy założeniu wysokości zryczałtowanego zwrotu podatku na poziomie 6% ceny skupu netto i 3% stawki dla VAT należnego autorka nieprecyzyjnie obliczyła wartość brutto sprzedaży dla rolnika ryczałtowego i zaniżyła wartość obu obliczanych kategorii. Wartość brutto dla rolnika ryczałtowego powinna być liczona od wartości netto ($75\,728,16\text{ zł} \times 1,06 = 80\,271,85\text{ zł}$). Zysk ze sprzedaży i nadwyżka finansowa powinny wynosić 27 411,85 zł. Z kolei dla VAT-owca obie kategorie są zamienione wartościami. Zysk ze sprzedaży powinien być różnicą przychodów i kosztów netto ($75\,728,16\text{ zł} - 22\,000,00\text{ zł} - 16\,000,00\text{ zł} - 10\,000,00\text{ zł}$) i wynosić 27 728,16 zł. Różnica (korzyści ekonomiczne z wyboru zasad ogólnych) wynosi jedynie 316,31 zł i trudno się spodziewać, że rolnik zrezygnuje z ryczałtu. Natomiast różnica nadwyżki finansowej (na ten moment 2588,16 zł) jest na korzyść ryczałtu.

D. Zabielska na podsumowanie swoich interesujących rozważań na temat zasad funkcjonowania podatku VAT w gospodarstwach przedstawia dwie tabele. W pierwszej kalkulację dla gospodarstwa rozliczającego się według ryczałtowego sposobu rozliczania podatku VAT. Według tych danych zwrot podatku wyniósł 15 863 zł, a podatek naliczony 20 046 zł. W tej sytuacji gospodarstwo straciłoby na VAT 4183 zł, co miesięcznie wynosi 348 zł. Autorka ma słuszne wątpliwości, czy kwota jest wystarczająco motywująca do przejścia na zasady ogólne. Druga tabela zawiera rozliczenie tego samego gospodarstwa dokonującego rozliczenia na zasadach ogólnych przy dodatkowym wydatku inwestycyjnym na kwotę brutto 118 606 zł, w tym podatek VAT 21 388 zł. Łączna nadwyżka podatku naliczonego nad należnym wyniosła 33 502 zł. Autorka zauważyła, że w tym przypadku rozliczenie podatku od towarów i usług na zasadach ogólnych było dla rolnika bardzo korzystnym rozwiązaniem [Zabielska 2011, s. 67-68]. Jednak w stwierdzeniu zabrakło oceny ostatecznego kryterium korzystnego przejścia przez rolnika na VAT. To nie kwota 33 502 zł wyznacza osiągnięte przez rolnika korzyści. Należy pamiętać o obowiązującej zasadzie neutralności VAT i nie szukać korzyści przy rozliczaniu podatku VAT na zasadach

Tabela 3. Skutki finansowe opodatkowania i zwolnienia z VAT

Rolnik ryczałtowy		Rolnik VAT-owiec	
Przychody ze sprzedaży 100 ton pszenicy [zł]			
Wartość brutto (wraz ze zryczałtowanym zwrotem podatku VAT)	78 000	wartość netto podatek VAT 3% wartość brutto	75 728,16 2 271,84 78 000
Zakup środków ochrony roślin			
Wartość netto	22 000	wartość netto	22 000
Podatek VAT 7%	1 540	podatek VAT 7%	1 540
Wartość brutto	23 540	wartość brutto	23 540
Zakup nawozów			
Wartość netto	16 000	wartość netto	16 000
Podatek VAT 7%	1 120	podatek VAT 7%	1 120
Wartość brutto	17 120	wartość brutto	17 120
Zakup paliwa			
Wartość netto	10 000	wartość netto	10 000
Podatek VAT 22%	2 200	podatek VAT 22%	2 200
Wartość brutto	12 200	wartość brutto	12 200
ZYSK ZE SPRZEDAŻY	25 140	ZYSK ZE SPRZEDAŻY	25 140,00
NADWYŻKA FINANSOWA	25 140	NADWYŻKA FINANSOWA	27 728,16
ZASADY RYCZAŁTOWE		ZASADY OGÓLNE	
Oszczędności podatkowe	2 271,84	podatek VAT należny	
Utracone korzyści	4 860,00	podatek VAT naliczony	
Straty finansowe z wyboru zwolnienia	2 588,16	korzyści finansowe z wyboru zasad ogólnych	

Źródło: [Turowska 2010, s. 231].

ogólnych. Prawidłowa kalkulacja powinna dotyczyć korzyści ryczałtowego rozliczenia VAT. Tam należy poszukiwać odpowiedzi na nurtujące nas pytanie: VAT czy ryczałt. Jeżeli zryczałtowany zwrot przewyższa podatek naliczony to oznacza, że nie opłaca się rezygnacja z ryczałtu i przejście na zasady ogólne. W sytuacji odwrotnej, jeśli zryczałtowany zwrot jest niższy od podatku naliczonego, to uwzględniając uciążliwość i koszty rozliczenia VAT, można rozważyć przejście na zasady ogólne.

Podobnie K. Brodzińska niewłaściwie oceniła skutki pozostania na ryczałcie w analizowanym gospodarstwie A [Brodzińska 2015, s. 59]. Używała przy tym kategorii kosztów zamiast zakupów i wydatków. W tabeli 4. zawarto dane analizowanych gospodarstw.

W przypadku gospodarstwa A dla danych bez uwzględnienia wydatków inwestycyjnych autorka dodaje do zwrotu VAT dla rolnika ryczałtowego (16 520 zł) różnicę pomiędzy VAT należnym i VAT naliczonym po przejściu na zasady ogólne i stwierdza, że będąc na ryczałcie rolnik zyskuje aż 18 758 zł. Podczas gdy faktyczny zysk rolnika na ryczałcie będzie wyższy jedynie o 3394 zł. Można to obliczyć wprost z różnicy zwrotu zryczałtowanego VAT i naliczonego (16 520 zł – 13 126 zł) albo z różnicy zysku liczonego dla ryczałtowca (235 999 zł + 16 520 zł – 106 435 zł – 13 126 zł) i rolnika na zasadach ogólnych (235 999 zł – 106 435), czyli ostatecznie (132 958 zł – 129 564 zł).

Przyjmując oznaczenia: S_n – sprzedaż netto, Z_n – zakupy netto, V_S – VAT należny w przypadku rolnika czynnego podatnika VAT, V_{Sr} – VAT należny w przypadku rolnika ryczałtowego, V_Z – VAT naliczony, wówczas wynik ekonomiczny rolnika – czynnego podatnika VAT jest równy:

$$WE_{cz} = S_n - Z_n \quad (1)$$

natomiast dla rolnika ryczałtowca:

$$WE_r = (S_n + V_{Sr}) - (Z_n + V_Z) \quad (2)$$

Aby ocenić, czy przejście na zasady ogólne jest korzystne, należy obliczyć różnicę pomiędzy wynikiem ekonomicznym rolnika – czynnego podatnika VAT i rolnika ryczałtowca (KO_v), a więc:

$$\begin{aligned} KO_v &= WE_{cz} - WE_r = (S_n - Z_n) - ((S_n + V_{Sr}) - (Z_n + V_Z)) = \\ &= S_n - Z_n - S_n - V_{Sr} + Z_n + V_Z = V_Z - V_{Sr} \end{aligned} \quad (3)$$

Otrzymujemy ostateczne bardzo proste kryterium pozwalające na ocenę korzyści przejścia na zasady ogólne VAT: KO_v powinno być dodatnie. Należy zauważyć, że w przypadku, gdy wyszacujemy koszty transakcyjne przejścia na zasady ogólne na kwotę (KT_v), wtedy KO_v powinno być większe od KT_v .

Oznacza to, że rolnik ryczałtowy powinien pozostawać na ryczałcie, nawet jeżeli przynosi mu to stratę, jeśli tylko nie przekracza ona kosztów transakcyjnych związanych z rozliczaniem VAT na zasadach ogólnych. Ostatecznie rolnik nie powinien rezygnować z ryczałtu, dopóki ryczałtowy zwrot VAT będzie wyższy od różnicy podatku naliczonego pomniejszonego o koszty transakcyjne przejścia na zasady ogólne VAT. Zauważmy, że we wzorach nie występuje V_S – podatek należny w przypadku rolnika – czynnego podatnika VAT. Ani wynik rolnika ryczałtowego, gdzie V_S zastąpione jest przez V_{Sr} ; ani wynik rolnika – czynnego podatnika VAT, gdzie posługujemy się wartościami netto, nie są zależne od należnego podatku V_S .

Tabela 4. Struktura przychodów i kosztów w 2014 roku z uwzględnieniem średniorocznych inwestycji z okresu rozliczania VAT na zasadach ogólnych

Wyszczególnienie	Gospodartstwo A [zł]	
	netto	VAT
Sprzedaż płodów rolnych, w tym produkcja		
– roślinna	117 183,28	5859,16
– produkcja zwierzęca	118 815,72	9505,18
Razem	235 999,00	15 364,34
Koszty produkcji		
– materiał siewny	10 215,49	720,77
– nawozy	3 3005,00	2 640,40
– środki ochrony roślin	13 000,00	1 040,00
– pasze	17 571,22	1 405,70
– olej napędowy	29 531,84	6 792,32
– inne	3 111,33	527,11
Razem koszty	106 434,88	13 126,30
VAT należny – VAT naliczony		+2 238,04
Inwestycje (średnioroczne)	122 750,67	28 232,65
Rozliczenie VAT		-25 994,61
Rolnik ryczałtowy	235 999,00	16 519,93

Źródło: [Brodzińska 2015, s. 60].

Prawidłowe obliczanie wyniku finansowego dla rolników ryczałtowych i czynnych podatników VAT nie powinno stanowić problemu. Okazuje się jednak, że błędów przy uwzględnianiu VAT w rachunku wyników nie uniknięto w naszym bardzo ważnym systemie zbierania danych rachunkowych FADN (Farm Accountancy Data Network). W proponowanym raporcie indywidualnym dla gospodarstwa wliczono saldo VAT do rachunku wyników [*Wyniki Standardowe ... 2014*, s. 34]. To jest dopuszczalne dla rolników ryczałtowych, ale nie należy tego uwzględniać u rolników rozliczających się na zasadach ogólnych. W tym przypadku obowiązuje nadrzędna zasada neutralności podatku VAT i nie należy rozliczeń z tego tytułu wliczać do wyniku finansowego.

PODSUMOWANIE

Na podstawie przeprowadzonego rozpoznania można sformułować wniosek, że pomimo kilkunastoletniego obowiązywania podatku VAT w rolnictwie jego zasady funkcjonowania są niewłaściwie interpretowane i nie do końca prawidłowo prezentowane jego skutki, czyli hipoteza została zweryfikowana pozytywnie. Stwierdzono m.in.:

- niewłaściwe kategorie użyte do naliczania podatku VAT [Filipiak 2007, Brodzińska 2015];
- wzbudzające wątpliwości kryteria oceny korzyści przejścia na zasady ogólne [Węgrzyn 2007, Filipiak 2007, Gruzziel 2009, Zabielska 2011, Brodzińska 2015, eGospodarka.pl, Infor.pl];
- nieprecyzyjną ocenę skutków ekonomicznych w gospodarstwach z opcją ryczałtowego rozliczania VAT [Gruzziel 2009, Turowska 2010, Brodzińska 2015, eGospodarka.pl, Infor.pl]
- niewłaściwe sporządzanie rachunku wyników [Turowska 2010, eGospodarka.pl, PFADN].

Pierwszy etap prac w ramach problemu badawczego nad istotą podatku VAT upoważnia do podjęcia dalszych badań zarówno nad praktycznymi, jak i teoretycznymi aspektami oddziaływania podatku VAT na wyniki ekonomiczno-finansowe w gospodarstwach. Bardzo ważne wydaje się pokazanie szczegółowych skutków w zakresie płynności i rentowności wynikających z przyjętych opcji rozliczania VAT w gospodarstwach o różnych kierunkach produkcji (różnej strukturze sprzedaży i zakupów), a także zróżnicowanych wydatkach inwestycyjnych. Możliwość wyboru i przechodzenia z jednej opcji na drugą wymusza badanie skutków VAT w ujęciu dynamicznym. W tym zakresie obszar badawczy wydaje się szczególnie interesujący.

LITERATURA

- Brodzińska Katarzyna, 2015: *Podatek VAT w rolnictwie a proces modernizacji gospodarstw rolnych – studium przypadku*. „Roczniki Naukowe SERiA”, XVII (3), s. 56-61.
- Dziemianowicz Ryta Iwona, 2006: *Podatek od wartości dodanej a rynek rolny*. „Roczniki Naukowe SERiA”, VIII (2), s. 30-34.
- Filipiak Tadeusz, 2007: *Podatek VAT w gospodarstwach rolnych*. „Roczniki Naukowe SERiA”, IX (1): 109-114.
- Gruzziel Kinga, 2009: *Skutki zmian w rozliczaniu podatku VAT w gospodarstwach indywidualnych*. „Roczniki Naukowe SERiA”, XI (1), s. 130-135.

- Szelągowska Aleksandra, Lech Goraj, 2000: *Podatek od towarów i usług (VAT) w rolnictwie*. Warszawa.
- Tokarski Andrzej, Maciej Tokarski, Grażyna Voss, 2015: *Księgowość w małej i średniej firmie. Uproszczone formy ewidencji*. Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- Turowska Wioletta, 2010: *Ewidencja, rozliczenie i skutki rozrachunków przedsiębiorstw rolniczych z tytułu podatku VAT*. „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, nr 82, s. 229-237.
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Dz.U. 1993.11.50 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług o o podatku akcyzowym i opłacie skarbowej. Dz.U. 2000.68. 805.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2004.54.535 z późn. zm.
- Węgrzyn Adam, 2007: *Metodyka ewidencji i rozliczania VAT w rolnictwie*. „Roczniki Naukowe SERiA”, IX (1), s. 532-536.
- Wyniki standardowe 2013 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN. Część I. Wyniki Standardowe. 2014: Polski FADN. Warszawa, IERiG-PIB.
- Zabielska Daniela, 2011: *Uwarunkowania zasad funkcjonowania podatku VAT w gospodarstwach rolnych*, „Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, nr 89, s. 61-73.
- <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/podatki-na-wsi/142109,Czy-rolnikowi-oplaca-sie-byc-czynnym-podatnikiem-VAT.html>
- www.podatki.egospodarka.pl/kalkulator/vat-w-rolnictwie-ryczalt-czy-vat

Tomasz Kondraszuk

CHOSEN PROBLEMS OF ACCOUNTING FOR THE VAT IN THE FARMING

Summary

The main objective of this paper is presenting problems associated with correct calculating economic effects of functioning VAT in the farming. It is applies flat-rate farmers and farmers which resigned from the lump sum and became active paymasters VAT. It was chosen publications from the years 2000-2015 addressing the problem of VAT in agriculture and assisting websites containing “calculators” of calculating effects of the resignation of farmers from the lump sum. As it turned out in spite of applying for some years to the tax VAT in farming of his principle functioning improperly interpreted and incorrectly presented economic effects of the resignation of the status for flat-rate farmer.

Adres do korespondencji:
Adiunkt, dr inż., Tomasz Kondraszuk
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie
Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw
02-787 Warszawa, ul. Nowoursynowska 166
e-mail: tomasz_kondraszuk@sggw.pl