

# Rozliczanie VAT-u w gospodarstwie rolnym



Joachim Kempka

Kraków 2016



**Centrum Doradztwa Rolniczego w Brwinowie**  
**Oddział w Krakowie**

## Podatek od towarów i usług (VAT) w rolnictwie

Obowiązujące od 1 maja 2004 r. zasady funkcjonowania podatku od towarów i usług, w tym także w rolnictwie, leśnictwie i rybołówstwie zostały określone w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535). Zgodnie z ustaleniami Traktatu Akcesyjnego w czteroletnim okresie przejściowym, tj. od 1 maja 2004 r. do 1 maja 2008 roku.

Podatnikami podatku od towarów i usług są: osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybne za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne VAT-R. Do rozliczania VAT na zasadach ogólnych są zobowiązani rolnicy, których roczne przychody netto ze sprzedaży przekraczają 800 tys. euro oraz rolnicy, którzy dobrowolnie zdecydują o takiej formie rozliczania podatku. Pozostali rolnicy, tzw. ryczałtowi, są zwolnieni z podatku VAT. Z mocy ustawy rolnik jest podatnikiem zwolnionym i nie ma obowiązku rozliczać się z tytułu podatku VAT z Urzędem Skarbowym. Rolnik ryczałtowy jest obowiązany natomiast przechowywać oryginały faktur VAT RR oraz kopie oświadczeń przez okres 5 lat, licząc od końca roku, w którym wystawiono fakturę.

Rolnik ryczałtowy, korzystający ze zwolnienia wynikającego z art. 43 ust. 1 pkt 3, w zakresie prowadzonej działalności rolniczej dostarczający produkty rolne, jest zwolniony z obowiązku: wystawiania faktur, prowadzenia ewidencji dostaw i nabycy towarów i usług, składania w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowej.

Na podstawie art. 115 ustawy o podatku od towarów i usług rolnikowi ryczałtowemu dokonującemu dostawy produktów rolnych dla płatnika podatku, który rozlicza ten podatek, przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabycia niektórych środków produkcji dla rolnictwa. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę produktów rolnych.

Status rolnika ryczałtowego może posiadać każdy rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia od podatku, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Zryczałtowany zwrot podatku VAT polega na tym, że kwota ryczałtu (7% doliczona do ceny netto sprzedaży) jest wypłacana rolnikowi przez nabywcę produktów rolnych. Stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, o którym mowa powyżej, wynosi 7% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku.

**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 – rolnikowi.

Stawki podatku VAT na podstawowe towary i usługi nabywane do produkcji rolnej:

- nawozy, środki ochrony roślin (stawka 8%),
- materiał siewny i hodowlany, sadzonki do nasadzeń (stawka 5%)
- usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt (8%)
- nośniki energii (paliwa silnikowe, oleje opałowe, węgiel, koks, energia elektryczna, ciepła, gaz (stawka 23%)
- usługi weterynaryjne (stawka 8 lub 23%),
- usługi rolnicze (stawka 8%),
- usługi pozarolnicze (stawka 23%)
- maszyny, urządzenia, części zamienne (stawka 23%)

Stawki podatku VAT na podstawowe towary i usługi zbywane:

- ziemniaki, buraki, rzepak, zboże (stawka 5%)
- słoma, plewy (stawka 8%)
- żywiec wieprzowy, wołowy (stawka 8%)
- mleko (stawka 5%)

Rolnik rozliczający podatek od towarów i usług na zasadach ogólnych w zakresie prowadzonej działalności rolniczej jest zobowiązany do:

- opodatkowania dokonywanych przez siebie sprzedaży określonymi stawkami VAT,
- określenia na fakturze symbolu PKWiU sprzedawanego towaru,
- dokumentowania sprzedaży fakturami VAT,
- prowadzenia ewidencji kupna i sprzedaży,
- rozliczania podatku VAT w ramach deklaracji podatkowej,
- przechowywania oryginałów faktur VAT przez okres 5 lat, licząc od końca roku, w którym wystawiono fakturę,
- umieszczania numeru identyfikacji podatkowej na fakturach oraz w ofertach wystawionych przez gospodarstwo.

## Kiedy rolnik ryczałtowy może przejść na VAT ogólny?

Obecnie rolnik sam decyduje o rezygnacji z ryczałtowego rozliczenia VAT, a tym samym przejścia na zasady ogólne. Może dokonać tego w trakcie trwania roku podatkowego rejestrując się w urzędzie skarbowym jako czynny podatnik VAT. W tym celu składa zgłoszenie rejestracyjne VAT-R przed rozpoczęciem miesiąca, w którym ma nastąpić rezygnacja. Od momentu rejestracji rolnik staje się czynnym podatnikiem VAT. Działalność rolnicza jako działalność indywidualnego gospodarstwa rolnego jest zwolniona z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych. Wynika to z faktu, że rolnika nie obowiązują przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, o czym mówi sama ustawa w art. 2 ust. 1 pkt 1.

Działalność rolnicza podlega jednak przepisom ustawy o VAT i o tym rolnicy nie powinni zapominać. Zgodnie z tymi przepisami rolnik może korzystać z tzw. rozliczenia na zasadzie ryczałtu lub polegać na zasadach ogólnych. Jeżeli podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT zaprzestał wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu, jest on obowiązany zgłosić zaprzestanie działalności naczelnikowi urzędu skarbowego; zgłoszenie to stanowi dla naczelnika urzędu skarbowego podstawę do wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT.

Zgłoszenia o zaprzestaniu działalności w wyniku śmierci podatnika dokonuje jego następca prawny. W przypadku, gdy zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu nie zostało zgłoszone zgodnie z tymi zasadami, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT.

Naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika, jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okaże się, że podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem.

Podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, którzy następnie zostali zwolnieni od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub zgłosili, że będą wykonywać wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43, pozostają w rejestrze jako podatnicy VAT zwolnieni.

Jeżeli dane zawarte w zgłoszeniu rejestracyjnym ulegną zmianie, podatnik jest zobowiązany zgłosić zmianę do naczelnika urzędu skarbowego w terminie 7 dni, licząc od dnia, w którym nastąpiła zmiana. Na wniosek zainteresowanego naczelnik urzędu skarbowego jest obowiązany potwierdzić, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony. Zainteresowanym może być zarówno sam podatnik, jak i osoba trzecia mająca interes prawny w złożeniu wniosku.

Rolnik ryczałtowy sprzedając produkty rolne pochodzące z własnej produkcji jest zwolniony w zakresie tej działalności z obowiązku:

- wystawiania faktur,



- prowadzenia ewidencji sprzedaży i zakupów towarów i usług,
- rejestracji sprzedaży z użyciem kas rejestracyjnych,
- składania w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowych dla podatku VAT,
- dokonania zgłoszenia rejestracyjnego w urzędzie skarbowym. Nie zwalnia to jednak rolników z konieczności posiadania numeru identyfikacji podatkowej (obowiązek posiadania przez podatników podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości numeru identyfikacji podatkowej (NIP) wynika z ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników - Dz.U. Nr 142, poz.702, z późniejszymi zmianami).

Rolnik ryczałtowy jest obowiązany przechowywać otrzymane od nabywców faktury VAT RR oraz oświadczenia o statusie rolnika ryczałtowego składane w przypadku umów kontraktacji przez okres 5 lat, licząc od końca roku, w którym wystawiono fakturę. Jeżeli faktura VAT RR została wystawiona np. w maju 2004 r. to okres jej przechowywania skończy się 31 grudnia 2009 roku.

Aby rolnicy mogli korzystać w pełni z możliwości, jakie daje system ryczałtowanego zwrotu podatku VAT powinni posiadać rachunek bankowy. Nie musi to być rachunek gospodarczy. Może to być dowolny rachunek rolnika, na który nabywca produktów będzie mógł przekazać w formie bezgotówkowej należność za nabyte produkty rolne.

### **Ogólne zasady rozliczania VAT w rolnictwie**

Natomiast prawa, jakie nabędzie rolnik po uzyskaniu statutu czynnego podatnika VAT, to możliwość pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony uwzględniony przy zakupie towarów lub usług. Oznacza to, że rolnik będzie mógł odliczyć VAT naliczony na podstawie faktur VAT dokumentujących zakupy przez niego dokonane. Podstawą rozliczeń będą posiadane faktury VAT oraz prowadzona zgodnie z nimi Ewidencja zakupów VAT.

Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą. Rolnicy opodatkowani na zasadach ogólnych muszą też pamiętać o:

- rozdzieleniu zakupów dotyczących gospodarstwa domowego od gospodarstwa rolnego ,

- korekcie podatku naliczonego w przypadku zakupów związanych z gruntami rolnymi (nawozy, środki ochrony roślin, nasiona, olej napędowy) w przypadku wdzierżawienia gruntu na cele rolnicze, gdyż jest to czynność zwolniona z VAT,

- wykazywanie jako sprzedaż opodatkowaną dzierżawę gruntów zarówno, gdy następuje ona w formie pieniężnej jak i w naturze np. za zboże,

- ewidencjonowaniu przychodów z tyt. świadczenia usług swoimi maszynami w gospodarstwach rolnych należących do rodziny jak i innych mieszkańców wsi.

W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złoży naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne.

Podstawą opodatkowania jest obrót. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku VAT. Obrotem jest także otrzymana dotacja, subwencja i inna dopłata o podobnym charakterze związana z dostawą lub świadczeniem usług.

Rolnicy ryczałtowi dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, którzy są zwolnieni od podatku VAT, mogą zrezygnować z tego zwolnienia po równoczesnym spełnieniu następujących warunków:

- dokonania w poprzednim roku podatkowym dostawy produktów rolnych oraz świadczenia usług rolniczych o wartości przekraczającej 20 000 zł,
- dokonania zgłoszenia rejestracyjnego w urzędzie skarbowym na specjalnym formularzu udostępnianym w urzędach skarbowych,
- prowadzenia ewidencji zawierającej: kwoty i dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej (ewidencja sprzedaży produktów rolnych i ewidencja zakupów towarów i usług nabywanych do produkcji rolnej).

Rolnik ryczałtowy, który zamierza zrezygnować ze zwolnienia od podatku VAT, jest obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym, przez okres co najmniej 3 kolejnych miesięcy poprzedzających bezpośrednio miesiąc, od którego rolnik ten rezygnuje ze zwolnienia.

### **Obowiązki podatnika VAT**

Każdy płatnik podatku VAT, rozliczający przychody na zasadach ogólnych, musi pamiętać o następujących powinnościach wobec fiskusa:

- dokonaniu zgłoszenia rejestracyjnego na formularzu VAT- R,

- prowadzeniu ewidencji sprzedaży i zakupów, zawierającej wszystkie dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej (podstawowymi dokumentami niezbędnymi do prowadzenia takiej ewidencji są faktury VAT, faktury korygujące oraz dokumenty celne),

- wystawianiu faktur VAT,
- składaniu deklaracji podatkowych dla podatku VAT,
- terminowym wpłacaniu podatku do urzędu skarbowego.

Rolnik, który zrezygnował ze zwolnienia od podatku, może po upływie 3 lat od daty rezygnacji ze zwolnienia ponownie skorzystać ze zwolnienia od podatku. Zwolnienie takie obowiązuje pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca (kwartału), od którego rolnik ponownie chce skorzystać ze zwolnienia.

Rolnicy rozliczający podatek VAT, podobnie jak i inni podatnicy VAT, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku VAT, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku VAT, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy.

Podatnicy są obowiązani przechowywać ewidencje potwierdzone dla celów rozliczenia podatku oraz wszystkie dokumenty związane z tym rozliczaniem do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

## **Rozliczenie podatku VAT**

W systemie rozliczeń podatku VAT wyróżnione są:

- podatek należny - jest podatkiem, który obciąża sprzedaż towarów i usług. Obecnie obowiązuje na większość nieprzetworzonych produktów rolnych 3% stawka VAT. Oznacza to, że przy sprzedaży produktów rolnych rolnik przy wystawianiu faktury VAT uwzględni 3% podatek.

- podatek naliczony - kwota podatku VAT, zawarta w cenach towarów i usług

(np. materiału siewnego, energii elektrycznej, węgla, materiałów budowlanych, olejów opałowych i napędowych) nabywanych w celu prowadzenia działalności gospodarczej.

W okresach rozliczeniowych (miesięcznych lub kwartalnych), obliczana jest różnica kwot podatku należnego i naliczonego.



W przypadku, gdy większa jest wartość podatku należnego, podatnik jest zobowiązany przekazać różnicę kwoty VAT do urzędu skarbowego.

W przypadku, gdy większa jest wartość podatku naliczonego, podatnik otrzymuje zwrot różnicy kwoty VAT z urzędu skarbowego lub obniża o nią podatek należny od swojej sprzedaży w następnym miesiącu lub kwartale.

W sytuacji, gdy w danym miesiącu (lub kwartale) rolnik nie dokonał sprzedaży, tzn. brak jest podatku należnego, to kwota podatku za dany miesiąc (lub za dany kwartał), obniży podatek należny w następnym miesiącu (kwartale).

### **Częstotliwość rozliczania podatku VAT**

1) rolnik rozliczający się z podatku VAT, obowiązany jest składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu.

2) rolnik rozliczający się z podatku VAT, kwalifikujący się do statusu "małego podatnika", który wybrał metodę kasową, składa w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy kwartalne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale.

3) rolnicy rozliczający się z podatku VAT, kwalifikujący się do statusu "małego podatnika" którzy nie wybrali metody kasowej, a także rolnicy ryczałtowi, którzy zrezygnowali ze zwolnienia od podatku VAT mogą również składać deklaracje podatkowe po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do końca kwartału poprzedzającego kwartał, za który będzie po raz pierwszy składana deklaracja podatkowa.

4) rolnicy, którzy utracili prawo do stosowania metody kasowej, tracą prawo do składania deklaracji podatkowej za okresy kwartalne, począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartalne, w którym nastąpiło przekroczenie kwoty wartości sprzedaży odpowiadającej równowartości 800 tys. euro.

Deklaracje podatkowe rolnik składa w urzędzie skarbowym właściwym ze względu na miejsce prowadzenia działalności rolniczej, jeżeli działalność rolnicza prowadzona jest na terenie dwóch lub więcej urzędów skarbowych - w urzędzie skarbowym właściwym ze względu na siedzibę rolnika, a jeżeli rolnik nie ma siedziby - w urzędzie właściwym ze względu na miejsce zamieszkania rolnika.

Po wprowadzeniu zmian wynikających z nowelizacji w okresie przejściowym 01.01.2011 – 31.12.2013 r., obowiązują obniżone stawki VAT dotyczące rolnictwa, które przedstawiono w tabeli poniżej:



Lp.	Wyszczególnienie – nazwa towaru	Stawka podatku VAT (%)
1	Ziarno zbóż (w tym owsa), kukurydzy	5
2	Otręby zbożowe, otręby kukurydziane	5
3	Materiał siewny: zbóż, kukurydzy, rzepaku, rzepiku, buraków pastewnych, sadzeniaki ziemniaków	5
4	Nasiona: rzepaku, rzepiku, motylkowatych, strączkowych	5
5	Owoce i warzywa świeże	5
6	Warzywa mrożone oraz soki	5
7	Jaja świeże	5
8	Mleko i wyroby mleczarskie z wyłączeniem kazeiny do produkcji pasz	5
9	Żywiec wieprzowy, wołowy i drobiowy	8
10	Siano, słoma, plewy	8
11	Śruta zbożowa i kukurydziana; śruta sojowa i rzepakowa	8
12	Makuch rzepakowy na cele paszowe (jeżeli nabywca jest rolnikiem i złoży oświadczenie na cele paszowe we własnym gospodarstwie).	8
13	Materiał siewny buraków cukrowych, łubinu	8
14	Wysłodki buraczane	8
15	Gotowe pasze dla zwierząt gospodarskich	8
16	Koncentraty i prefiksy do pasz	8
17	Mączki rybne	8
18	Nawozy mineralne: azotowe, fosforowe, potasowe z wyjątkiem chlorku potasu	8
19	Wapno nawozowe	8
20	Nawozy naturalne lub organiczne (obornik, gnojowica, ziemia ogrodnicza)	8

21	Środki ochrony roślin	8
22	Sznurek do maszyn rolniczych	8
23	Materiał szkółkarski	8
24	Cukier	8
25	Leki weterynaryjne	8
26	Usługi związane z leśnictwem i rolnictwem (sprzętem rolniczym)	8
27	Usługi weterynaryjne (leczenie)	8
28	Usługi weterynaryjne (pielęgnacja zwierząt)	23
29	Usługi pozarolnicze	23
30	Paliwo i smary	23
31	Energia elektryczna, woda, gaz, węgiel, drzewo opałowe	23
32	Ciągniki rolnicze	23
33	Maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze	23
34	Części zamienne	23

Nowelizacja ustawy o VAT wprowadziła dość istotne zmiany już od kwietnia 2013 roku, jednak najbardziej rewolucyjne weszły w życie 1 stycznia 2014 r. Od tego dnia zostały zmodyfikowane zasady określania momentu powstania obowiązku podatkowego. Fundamentalne zmiany w VAT dotyczyły także sposobu określania podstawy opodatkowania, ujmowania faktur korygujących czy odliczania podatku naliczonego. Ważniejsze zmiany w VAT, obowiązujące od 1 stycznia 2014 r.:

- uszczegółowienie momentu powstania obowiązku podatkowego;
- umożliwienie korekty podstawy opodatkowania, jeżeli nie ma możliwości uzyskania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę;
- wprowadzenie możliwości wyłączenia z podstawy opodatkowania wydatków otrzymanych od nabywcy poniesionych w jego imieniu i na jego rzecz, ujmowanych przejściowo w prowadzonej ewidencji;
- uelastycznienie stosowania stawki 0% przy eksporcie towarów wewnątrz UE;

- likwidacja obowiązku wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż zwolnioną z VAT; podatnicy będą zobowiązani do wystawienia takich faktur jedynie na żądanie nabywców;
- wydłużenie możliwości wystawienia faktury aż do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dane transakcje miały miejsce;
- wprowadzenie możliwości wystawiania faktur zbiorczych obejmujących transakcje z całego miesiąca kalendarzowego;
- likwidacja faktur wewnętrznych; kwestie dokumentowania zdarzeń objętych dotychczas obowiązkiem wystawiania faktur wewnętrznych, dla celów właściwego rozliczenia VAT, pozostawiona będzie całkowicie w sferze decyzji podatnika.