

Anna Czarkowska

Podatki w rolnictwie

Podlaski Ośrodek Doradztwa Rolniczego w Szepietowie
18-210 Szepietowo
tel. 86 275 89 00, fax 86 275 89 20
e-mail wpodr@zetobi.com.pl
www.odr.pl

Korekta: Natalia Kopania
Skład komputerowy: Beata Rospędowska

Nakład: 1000 egz.
Druk: Drukarnia TOP DRUK w Łomży

Wstęp

W niniejszej publikacji przedstawiono podatki, które są typowe dla rolnictwa i obowiązujące rolników od dawna, jak również te, które w gospodarstwach rolnych zaczynają funkcjonować w coraz większym zakresie:

- podatek rolny,
- podatek leśny,
- podatek od środków transportowych,
- podatek VAT,
- podatek z działów specjalnych produkcji rolnej.

System opodatkowania gospodarstw rolnych działalności rolniczej to ogół podatków nałożonych ustawami na osoby fizyczne i prawne, posiadające gospodarstwa rolne lub działły specjalne produkcji rolniczej.

Rodzaje obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych to:

- podatek rolny,
- podatek od nieruchomości,
- podatek leśny,
- podatek od środków transportowych,
- podatek od dochodów z działów specjalnych produkcji rolniczej.

Obciążeniami podatkowymi działalności rolniczej są:

- podatek VAT,
- podatek od spadków i darowizn,
- podatek od czynności cywilno-prawnych.

Gmina jest organem podatkowym w przypadku takich podatków jak:

- podatek rolny,
- podatek od nieruchomości,
- podatek leśny
- podatek od środków transportowych,
- podatek od czynności cywilno-prawnych.

Urząd skarbowy jest organem podatkowym w przypadku takich podatków jak:

- podatek VAT,
- podatek od dochodów z działów specjalnych produkcji rolniczej,
- podatek od spadków i darowizn.

Podatek rolny

Obecnie obowiązuje ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym z późniejszymi zmianami. Określono w niej, że podatnikami są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- właścicielami gruntów,
- posiadaczami samoistnymi gruntów,
- użytkownikami wieczystymi gruntów,
- posiadaczami gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - wynika z umowy zawartej z właścicielem, z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego albo
 - jest bez tytułu prawnego, z wyjątkiem gruntów wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych (w tym przypadku podatnikami są odpowiednio jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa i Lasów Państwowych).

Jeżeli grunty znajdują się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego ciąży na posiadaczu samoistnym.

Jeżeli grunty gospodarstwa zostały w całości lub w części wydierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych, podatnikiem podatku rolnego jest dzierżawca.

Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej, niż działalność rolnicza.

Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym stanowi:

- dla gruntów gospodarstw rolnych – liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego;
- dla pozostałych gruntów – liczba hektarów wynikająca z ewidencji gruntów i budynków.

Ustalono 4 okręgi podatkowe, do których zalicza się gminy oraz miasta w zależności od warunków ekonomicznych i produkcyjno-klimatycznych. W województwie podlaskim występuje:

III okręg podatkowy – część powiatu augustowskiego – miasto Augustów, Bargłów Kościelny, część powiatu białostockiego – Poświętne, Zawady, powiat bielski, część powiatu hajnowskiego – miasto Hajnówka, część powiatu łomżyńskiego – Łomża, Miastkowo, Nowogród, Piątnica, Śniadowo, Wizna, powiat siemiatycki, powiat wysokomazowiecki, powiat zambrowski.

IV okręg podatkowy – część powiatu augustowskiego – Lipsk, Nowinka, Płaska, Sztabin, miasto powiatowe Białystok, część powiatu białostockiego – Choroszcz, Czarna Białostocka, Dobrzyniewo Duże, Gródek, Juchnowiec Kościelny, Łapy, Michałowo, Supraśl, Suraż, Turośń Kościelna, Tykocin, Wasilków, Zabłudów, powiat grajewski, część powiatu hajnowskiego – Białowieża, Czeremcha, Czyże, Dubicze Cerkiewne, Hajnówka, Kleszczele, Narew, Narewka,

powiat kolneński, część powiatu łomżyńskiego – Jedwabne, Przytuły, Zbójna, powiat moniecki, powiat sejneński, powiat sokólski, Suwałki (m.p.), powiat suwalski.

Tabela 1. Przeliczniki powierzchni użytków rolnych

Rodzaje użytków rolnych:	Grunty orne				Łąki i pastwiska			
	I	II	III	IV	I	II	III	IV
Okręgi podatkowe								
Klasy użytków rolnych	Przeliczniki							
I	1,95	1,80	1,65	1,45	1,75	1,60	1,45	1,35
II	1,80	1,65	1,50	1,35	1,45	1,35	1,25	1,10
IIIa	1,65	1,50	1,40	1,25				
III					1,25	1,15	1,05	0,95
IIIb	1,35	1,25	1,15	1,00				
IVa	1,10	1,00	0,90	0,80				
IV					0,75	0,70	0,60	0,55
IVb	0,80	0,75	0,65	0,60				
V	0,35	0,30	0,25	0,20	0,20	0,20	0,15	0,15
VI	0,20	0,15	0,10	0,05	0,15	0,15	0,10	0,05

Podstawą do ustalenia podatku rolnego jest średnia cena skupu żyta za okres 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy. Zgodnie z komunikatem Prezesa GUS w dniu 19 października 2015 r. średnia cena skupu żyta wyniosła 53,75 za kwintal (Monitoring Polski pozycja 1025).

Nowa stawka podatku rolnego w 2016 roku dla gospodarstw rolnych wyniesie 134,37 zł od ha gruntu rolnego (równowartość pieniężna 2,5 q żyta). Stawka dla gruntów rolnych nie stanowiących gospodarstw rolnych, t.j. o powierzchni mniejszej niż 1 ha, wyniesie 268,75 zł od 1 ha fizycznego.

Obowiązek podatkowy powstaje z pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło nabycie tytułu prawnego do gruntów lub objęcie gruntów w posiadanie. Obowiązek podatkowy w podatku rolnym wygasa ostatniego dnia miesiąca, w którym przestały istnieć okoliczności uzasadniające ten obowiązek.

Organem podatkowym właściwym w sprawach podatku rolnego jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Ustawodawca przewidział również szereg zwolnień od podatku rolnego.

Zwalnia się między innymi:

- użytki rolne klasy V, VI i VIz oraz grunty zadrzewione i zakrzewione, ustanowione na użytkach rolnych;
- grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha:
 - będące przedmiotem prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego, nabyte w drodze umowy sprzedaży,
 - będące przedmiotem umowy o oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste,
 - wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, objęte w trwale zagospodarowanie,
 - grunty pod wałami przeciwpowodziowymi i grunty położone w międzywałach;

- grunty gospodarstw rolnych powstałe z zagospodarowania nieużytków – na okres 5 lat, licząc od roku następnego po zakończeniu zagospodarowania;
- grunty gospodarstw rolnych otrzymane w drodze wymiany lub scalenia – 1 rok następujący po roku, w którym dokonano wymiany lub scalenia gruntów;
- grunty gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, z tym, że zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20 % powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, lecz nie więcej niż 10 ha – na okres nie dłuższy niż 3 lata w stosunku do tych samych gruntów;
- publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne, objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy w zakresie gruntów zajętych na działalność oświatową;
- prowadzących zakłady pracy chronionej zgodnie z warunkami określonymi w ustawie o podatku rolnym;
- instytuty badawcze;
- przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanym na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych.

Podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna z tytułu wydatków poniesionych na:

- budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska,
- zakup i zainstalowanie:
 - a) deszczowni,
 - b) urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę,
 - c) urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód),
 - jeżeli wydatki te nie zostały sfinansowane w całości lub w części z udziałem środków publicznych.

Ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji. Polega na odliczeniu 25% wydatków na nakłady inwestycyjne, które muszą być potwierdzone rachunkami. Odlicza się je od należnego podatku rolnego od gruntów położonych na terenie gminy, w której została dokonana inwestycja.

Ulga z tytułu tej samej inwestycji nie może być stosowana dłużej niż 15 lat. Kwota ulgi inwestycyjnej jest odliczana z urzędu w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnicy obowiązani do składania deklaracji na podatek rolny odliczają określoną w decyzji w sprawie ulgi inwestycyjnej, kwotę przyznanej ulgi od należnego podatku rolnego.

Podatnik traci prawo do odliczenia od podatku rolnego niewykorzystanej kwoty ulgi inwestycyjnej w przypadku sprzedaży obiektów i urządzeń, od których przyznana została ta ulga lub przeznaczenia ich na inne cele.

Kwota ulgi inwestycyjnej niewykorzystana przez podatnika przechodzi na jego następców, jeżeli gospodarstwo rolne zostało nabyte stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub w drodze dziedziczenia.

Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia i ulgi przedmiotowe niż określone w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Wszyscy podatnicy płacą podatek rolny w 4 ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego – do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego, przelewem na rachunek organu podatkowego lub gotówką w kasie; w przypadku osób fizycznych również w drodze inkasa.

Podatek leśny

Przedmiotem opodatkowania podatkiem leśnym są: lasy – grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna.

Podmiotami obowiązwanymi do zapłaty podatku leśnego są:

- właściciel lasów,
- posiadacz samoistny lasów,
- użytkownik wieczysty lasów,
- posiadacz lasów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Obowiązek podatkowy powstaje z pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło nabycie tytułu prawnego do lasu lub objęcie lasu w posiadanie. Obowiązek podatkowy w podatku leśnym wygasa ostatniego dnia miesiąca, w którym przestały istnieć okoliczności uzasadniające ten obowiązek.

Podatnicy podatku leśnego są obowiązani składać organowi podatkowemu, właściwemu ze względu na miejsce położenia lasu, sporządzone na formularzach według wzoru określonego uchwałą rady gminy:

- informacje o lasach (osoby fizyczne) w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego,
- deklaracje na podatek leśny (osoby prawne i jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej) w terminie do dnia 15 stycznia roku podatkowego, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu - w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku.

Jeżeli las stanowi współwłasność (znajduje się w posiadaniu) osoby fizycznej oraz jednocześnie osoby prawnej, bądź jednostki organizacyjnej (w tym spółki) nieposiadającej osobowości prawnej - osoba fizyczna składa deklarację na podatek leśny oraz opłaca podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne. W tym przypadku osobie fizycznej nie jest doręczana decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego. Obowiązek składania informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny dotyczy również podatników korzystających ze zwolnień na mocy przepisów ustawy o podatku leśnym (w tym na mocy uchwały rady gminy). W gminach, w których rady gmin w drodze uchwały określiły warunki i tryb składania informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, możliwe jest składanie powyższych dokumentów przez internet.

Podatek leśny od 1 ha wynosi równowartość pieniężną 0,220 m³ drewna, obliczoną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy.

- dla lasów ochronnych oraz lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych – 50% stawki określonej wyżej.

Prezes GUS w komunikacie z dnia 20 października 2015 r., podał, że średnia cena sprzedaży drewna za pierwsze trzy kwartały 2015 r. wyniosła 191,77 zł za 1 m³. Zatem podatek leśny w 2016 r. od 1 ha wyniesie 42,18 zł. Rada gminy może, w drodze uchwały, obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna, przyjmowaną jako podstawa obliczenia podatku leśnego na obszarze gminy.

Zwalnia się od podatku leśnego:

- lasy z drzewostanem w wieku do 40 lat,
- lasy wpisane indywidualnie do rejestru zabytków,
- użytki ekologiczne,
- uczelnie,
- publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne, objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy w zakresie lasów zajętych na działalność oświatową,
- instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk,
- prowadzących zakłady pracy chronionej zgodnie z warunkami określonymi w ustawie o podatku leśnym,
- instytuty badawcze,
- przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanym na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych.

Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż wyżej określone, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej. Wszyscy podatnicy płacą podatek leśny w 4 ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego - do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego, przelewem na rachunek organu podatkowego lub gotówką w kasie; w przypadku osób fizycznych również w drodze inkasa. Osoby prawne i jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej – płacą podatek za poszczególne miesiące – do 15 dnia każdego miesiąca.

Podatek od środków transportowych

Podatek ten reguluje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z 12 stycznia 1991 r. Konstrukcja tego podatku zmieniła się od 2002 roku. Uległ zmianie przedmiot opodatkowania tym podatkiem. Od 2002 roku podatek jest uzależniony od dopuszczalnej masy całkowitej pojazdu, a nie od ładowności pojazdu lub dopuszczalnej masy całkowitej zespołu pojazdów.

Podmiotami obowiązującymi do zapłaty podatku od środków transportowych są:

- osoby fizyczne i osoby prawne, będące właścicielami środków transportowych,
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, na którą środek transportowy został zarejestrowany,
- posiadacze środków transportowych zarejestrowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jako powierzone przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od środków transportowych są:

- samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony i wyższej,
- ciągniki siodłowe i balastowe, przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony i wyższej,
- przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton i wyższą,
- autobusy.

Obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym:

- środek transportowy został zarejestrowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- środek transportowy został nabyty (w przypadku nabycia środka transportowego zarejestrowanego),
- środek transportowy został dopuszczony ponownie do ruchu po upływie czasu, na jaki została wydana decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu tego pojazdu z ruchu.

Obowiązek podatkowy wygasa z końcem miesiąca, w którym:

- środek transportowy został wyrejestrowany lub wydana została decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu tego pojazdu z ruchu,
- upłynął czas, na który pojazd powierzono.

Zwalnia się od podatku od środków transportowych:

- pod warunkiem wzajemności – środki transportowe będące w posiadaniu przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji zagranicznych, korzystających z przywilejów i immunitetów na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych oraz członków ich personelu, jak również innych osób zrównanych z nimi, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają miejsca pobytu stałego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- środki transportowe stanowiące zapasy mobilizacyjne, pojazdy specjalne oraz pojazdy używane do celów specjalnych w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym,
- pojazdy zabytkowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym.

Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone wyżej, z wyjątkiem zwolnień dotyczących pojazdów, o których mowa w art. 8 pkt 2, 4 i 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Stawki podatku uchwała rada gminy w granicach zakreślonych przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (ustawa określa górne, a dla pojazdów wymienionych w art. 8 pkt 2, 4 i 6 ustawy również dolne granice stawek podatku). Rada gminy może różnicować stawki, uwzględniając w szczególności: wpływ pojazdu na środowisko naturalne, rok produkcji albo liczbę miejsc do siedzenia.

Podatnicy są obowiązani do składania właściwemu organowi podatkowemu, do dnia 15 lutego każdego roku podatkowego, deklaracji na podatek od środków transportowych, zgodnie z wzorem ustalonym rozporządzeniem Ministra Finansów, a jeżeli obowiązek powstał po tym dniu – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku.

Organem właściwym w sprawach podatku od środków transportowych jest organ podatkowy, na którego terenie znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika, a w przypadku

przedsiębiorstwa wielozakładowego lub podmiotu, w którego skład wchodzi wydzielone jednostki organizacyjne – organ podatkowy, na terenie którego znajduje się zakład lub jednostka posiadająca środki transportowe podlegające opodatkowaniu. W przypadku współwłasności środka transportowego organem właściwym jest organ podatkowy odpowiedni dla osoby lub jednostki organizacyjnej, która została wpisana jako pierwsza w dowodzie rejestracyjnym pojazdu.

Rada gminy może wprowadzić, w drodze uchwały, możliwość składania deklaracji na podatek od środków transportowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Podatek – co do zasady – wpłaca się w dwóch ratach proporcjonalnie do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach do 15 lutego i 15 września każdego roku, na rachunek budżetu gminy, na terenie której znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika.

Istota i funkcjonowanie podatku VAT

Podatek od towarów i usług jest powszechnie nazywany podatkiem od wartości dodanej (ang. Value Added Tax). Podatek ten jest podatkiem pośrednim, który w całości przekazywany jest do budżetu państwa. W Polsce stanowi on najważniejsze źródło zasilania budżetu państwa.

Zasady funkcjonowania podatku od towarów i usług, w tym także w rolnictwie, leśnictwie i rybołówstwie, zostały określone w ustawie o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. Nr 54, poz. 535).

Zgodnie z ustawą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

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

Podatnikami podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą.

Obowiązek podatkowy VAT powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. W odniesieniu do przyjmowanych częściowo usług, usługę uznaje się również za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę. 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. Podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

W systemie rozliczeń podatku VAT wyróżnione są: podatek należny i podatek naliczony.

Podatek należny jest podatkiem, który obciąża sprzedaż towarów i usług. Obecnie obowiązują na nieprzetworzone produkty rolne dwie stawki: 5% i 8%. Oznacza to, że przy sprzedaży mleka rolnik przy wystawianiu faktury VAT uwzględni 5% podatek. Natomiast przy sprzedaży żywca wieprzowego czy wołowego uwzględni stawkę 8%.

Podatek naliczony jest podatkiem zapłaconym przy zakupie towarów i usług (np. zakupie materiału siewnego, pasz, olejów napędowych, energii elektrycznej, materiałów budowlanych, maszyn rolniczych). Tylko koszty uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym upoważniają do rozliczenia kwoty VAT. W gospodarstwach indywidualnych występują tzw. koszty wspólne (brak odrębnych urządzeń pomiaru energii elektrycznej, odrębnej linii telefonicznej itp. dających podstawę bezpośredniej dokumentacji). Obowiązek uzasadnienia sposobu podziału kosztów wspólnych spoczywa na podatniku.

W okresach rozliczeniowych 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).

Rolnik rozliczający się z podatku VAT na zasadach ogólnych, obowiązany jest składać deklaracje podatkowe (VAT-7) dla podatku od towarów i usług za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Rolnik, rozliczający się z podatku VAT na zasadach ogólnych i sprzedający wyłącznie produkty rolne może składać deklaracje podatkowe (VAT-7K) dla potrzeb podatku od towarów i usług za okresy kwartalne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy, po uprzednim pisemnym zawiadomieniu urzędu skarbowego, nie później niż do końca kwartału poprzedzającego kwartał, za który po raz pierwszy będzie składana deklaracja VAT.

Rolnik, rozliczający się z podatku VAT na zasadach ogólnych i sprzedający wyłącznie produkty rolne, który wybrał kwartalny okres rozliczania podatku VAT, może ponownie składać deklaracje do potrzeb podatku od towarów i usług za okresy miesięczne, nie wcześniej jednak niż po upływie czterech kwartałów (12 miesięcy), w których rozliczał się za okresy kwartalne.

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.

Zmiana statusu podatnika, z podatnika korzystającego ze zwolnienia z VAT na podatnika VAT czynnego wiąże się z tym, że od momentu, gdy stanie się on czynnym podatnikiem VAT, będzie dla udokumentowania transakcji z podmiotami będącymi podatnikami VAT wystawiał faktury VAT. Również dla osób fizycznych (na ich żądanie) będzie miał obowiązek wystawienia faktury VAT.

Istnieje sytuacja, w której rolnik będący czynnym podatnikiem VAT wystawia faktury VAT RR. Będzie to możliwe wówczas, gdy będzie on dokonywał zakupu produktów rolnych od rolnika ryczałtowego bądź usług rolniczych, świadczonych przez rolnika ryczałtowego. Są to transakcje dokumentowane w sposób szczególny, gdzie faktura wystawiana jest przez nabywcę towaru, a nie przez sprzedawcę. Pamiętać należy, że prawo do wystawiania faktur VAT RR mają wyłącznie podatnicy VAT czynni.

Podstawowa stawka, obowiązująca zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług, wynosi obecnie 23%. Załączniki do ustawy zawierają wykaz towarów i usług opodatkowanych obniżonymi stawkami podatku VAT, wynoszącymi 8% i 5%. Stawka 0% stosowana jest w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów i w eksporcie towarów po spełnieniu ustawowych wymogów. Równocześnie przepisy ustawy wskazują na zastosowanie wymienionych stawek podatku VAT w poszczególnych przypadkach.

Ustawodawca przewidział również szereg zwolnień. Od podatku zwalnia się m.in.

- dostawę towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- dostawę produktów rolnych, pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego,
- dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane,
- dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem, gdy:
 - dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
 - pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Funkcjonowanie systemu ryczałtowego w rolnictwie

System zryczałtowanego opodatkowania daje rolnikowi ryczałtowemu możliwość częściowego odzyskania podatku naliczonego zapłaconego przy zakupie środków produkcji, zwalniając go jednocześnie z podstawowych obowiązków formalnych, które spoczywają na podatnikach opodatkowanych na zasadach ogólnych. Zgodnie z art. 2 pkt 19 ustawy o podatku od towarów i usług rolnik ryczałtowy to rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych, pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Do rozliczania VAT na zasadach ogólnych są zobowiązani rolnicy, których roczne przychody netto ze sprzedaży przekraczają 1.200.000 euro oraz rolnicy, którzy dobrowolnie zdecydują o takiej formie rozliczania podatku VAT.

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 zgłoszenia rejestracyjnego w urzędzie skarbowym na formularzu VAT-R udostępnianym w urzędach skarbowych. Zgłoszenie to ma być dokonane zgodnie z art. 96 ust. 5 pkt 1, a więc przed dniem wykonania pierwszej czynności opodatkowanej podatkiem VAT. Zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług, i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych.

Po przejściu na zasady ogólne, podstawowym obowiązkiem podatnika VAT jest prowadzenie właściwej ewidencji zakupów towarów i usług nabywanych do produkcji rolnej oraz dostawy nieprzetworzonych produktów rolnych. Podstawowymi dokumentami niezbędnymi do prowadzenia takiej ewidencji są faktury VAT, faktury korygujące oraz dokumenty celne.

Zryczałtowany system rozliczeń VAT dla rolników korzystających ze zwolnienia od VAT, dokonujących dostaw wytworzonych przez siebie produktów rolnych oraz świadczących usługi rolnicze, wprowadzony został do zrekompensowania im podatku VAT zapłaconego w cenach niektórych nabywanych towarów i usług, tj. z tytułu nabywania środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych tym podatkiem.

Ten specjalny system rozliczeń VAT dla rolników ryczałtowych polega na tym, że:

- z jednej strony, rolnikom korzystającym ze zwolnienia od VAT, jako dostawcom produktów rolnych i świadczącym usługi rolnicze, przysługuje od nabywców tych produktów rolnych lub usług rolniczych zryczałtowany 7% zwrot podatku VAT.
- z drugiej zaś strony, nabywców produktów rolnych lub usług rolniczych będących podatnikami VAT, wypłacony rolnikowi zryczałtowany 7% zwrot podatku VAT zwiększa ogólną kwotę podatku naliczonego pomniejszającego podatek należny.

Wprowadzony system ryczałtowy polega na doliczaniu do ceny sprzedaży produktów rolnych 7% stawki ryczałtu co umożliwi rolnikom ryczałtowym odzyskiwanie podatku VAT zawartego w cenach towarów i usług nabywanych do produkcji rolniczej. Zryczałtowany zwrot podatku VAT polega na tym, że nabywca produktów rolnych dolicza do ceny sprzedaży netto kwotę ryczałtu w wysokości 7% tej ceny i łączną kwotę (wartość netto sprzedaży powiększoną o kwotę ryczałtu) będzie wypłacana rolnikowi przez nabywcę produktów rolnych.

Nabywca produktów rolnych – podatnik podatku VAT – wypłacony rolnikowi ryczałt podatkowy będzie rozliczał z urzędem skarbowym jako podatek naliczony.

Produkty rolne będące przedmiotem dostawy to między innymi zboża, ziemniaki, warzywa, produkty szkółkarskie, winogrona, owoce pozostałe, mleko, zwierzęta żywe i produkty pochodzenia zwierzęcego oraz inne towary, wymienione w załączniku do ustawy. Do produktów rolnych zalicza się również to, co rolnik wytworzy z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle stosowanych w gospodarstwie rolnym.

Rolnik ryczałtowy w zakresie prowadzonej działalności rolniczej, dostarczający produkty rolne jest zwolniony z obowiązku:

- wystawiania faktur,
- prowadzenia ewidencji dostaw i nabyć towarów i usług,
- składania w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowych dla podatku VAT,
- dokonania zgłoszenia rejestracyjnego w urzędzie skarbowym na formularzu VAT-R.

W przypadkach, w których dochodzi do transakcji pomiędzy rolnikiem ryczałtowym a podatnikiem podatku VAT, do udokumentowania tych transakcji, czyli do wystawienia faktur VAT obowiązany jest nie jak to zwykle bywa w innych przypadkach dostaw sprzedawca, ale w tym przypadku zobowiązany jest to uczynić właśnie nabywca.

Faktura taka, oznaczana jako faktura VAT RR różni się od faktury VAT oświadczeniem dostawcy o następującej treści:

„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”.

Obowiązkiem rolnika ryczałtowego jest przechowywanie przez 5 lat oryginałów faktur VAT RR oraz kopii złożonych przez siebie oświadczeń.

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.

Faktura dokumentująca zakup produktów rolnych od rolnika ryczałtowego, oznaczona jako faktura VAT RR, powinna zawierać co najmniej:

- imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy;
- numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy i nabywcy;
- 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;
- datę dokonania nabycia oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury;
- nazwy nabytych produktów rolnych;
- jednostkę miary i ilość nabytych produktów rolnych oraz oznaczenie (opis) klasy lub jakości tych produktów;
- cenę jednostkową nabytego produktu rolnego, bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
- wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku;
- stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku;
- kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku od wartości nabytych produktów rolnych;
- wartość nabytych produktów rolnych wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku;
- kwotę należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku, wyrażoną cyfrowo i słownie;
- czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury lub podpisy oraz imiona i nazwiska tych osób.

Zryczałtowany zwrot podatku VAT zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku należonego, w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonano zapłaty, pod warunkiem że:

- nabycie produktów rolnych jest związane z dostawą opodatkowaną;
- zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, 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;

- w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne zostaną podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty.

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

Aby rolnicy mogli korzystać w pełni z możliwości, jakie daje system zryczałtowanego zwrotu podatku VAT, powinni posiadać rachunek bankowy.

Jak wykazano bowiem wyżej, zapłata należności za produkty rolne na rachunek bankowy umożliwia jednostce skupu zwiększenie swojego tzw. podatku naliczonego, podlegającego odliczeniu w rozliczeniu deklaracyjnym i tym samym wypłacenie rolnikowi efektywnie wyższej ceny skupu. Wybór banku, w którym rolnicy otworzą swoje rachunki należy do decyzji rolnika.

Omówione podatki w niniejszej publikacji w odniesieniu do rodzinnych gospodarstw rolniczych nie wymagają od rolników systematycznego gromadzenia dokumentacji potwierdzającej przebieg operacji gospodarczych ani prowadzenia ewidencji na potrzeby rozliczeń podatkowych. Podatkiem, którego systematyczne rozliczanie przez rolnika może w niektórych gospodarstwach w pewnym zakresie przyczynić się do oszczędności podatkowych jest podatek VAT.

Opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej

Działy specjalne produkcji rolnej są pewnym wycinkiem z działalności rolniczej, który podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin *in vitro*, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, entomofagów, jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.

Nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nie przekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy o PIT. Podatnicy osiągający dochody z działów specjalnych produkcji rolnej mogą, co wynika z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wybrać sposób ustalania dochodu rzeczywisty lub szacunkowy.

Od 2016 r. obowiązują trzy metody opodatkowania:

- ryczałt za poszczególne działy, na podstawie załącznika nr 2 do ustawy o PIT,
- dochód rzeczywisty – wyliczany na podstawie prowadzonej księgi przychodów i rozchodów dobrowolnie na własny wniosek,
- na podstawie ksiąg rachunkowych – obowiązkowo po przekroczeniu limitu przychodów. W 2016 r. limit ten wynosi 5 092 440 zł (1 200 000 euro x 4,2437 zł/euro wg kursu średniego NBP z dnia 1 października 2015 r.).

Dochód wylicza się na podstawie ksiąg rachunkowych lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów, tj. różnica pomiędzy przychodami z tytułu prowadzenia działów specjalnych

produkcji rolnej, a kosztami uzyskania tego przychodu. Tak uzyskaną wartość dochodu powiększa się o wartość przyrostu stada zwierząt na koniec roku podatkowego, w porównaniu do stanu na początku roku i pomniejsza się o wartość ubytków w stadzie w ciągu roku. W tym przypadku podatnik może wybrać jeden z dwóch sposobów opodatkowania: opodatkowanie podatkiem dochodowym według progresywnej skali podatkowej lub opodatkowanie według 19% stawki podatku liniowego.

Wyboru sposobu opodatkowania podatnicy dokonują poprzez złożenie pisemnego oświadczenia deklaracji PIT-6 do 20 stycznia roku podatkowego lub w ciągu 7 dni od rozpoczęcia prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, jeśli następuje w ciągu roku podatkowego.

Przekroczenie terminu skutkuje zachowaniem poprzednich zasad opodatkowania. Podatnicy ustalający dochód z działów specjalnych na podstawie podatkowej książki przychodów i rozchodów albo ksiąg rachunkowych nie składają deklaracji PIT-6.

Podatnicy są obowiązani składać w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym urzędom skarbowym zeznanie PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, a w przypadku wybrania opodatkowania podatkiem liniowym – PIT-36L. W zeznaniu PIT-36 wykazuje się również pozostałe dochody opodatkowane wg skali podatkowej, o ile podatnik bądź współmałżonek – w przypadku wspólnego opodatkowania uzyskali w danym roku podatkowym.

Jeżeli podatnik nie prowadzi ksiąg (podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowej), dochód ustala się przy zastosowaniu metody uproszczonej, tzw. norm szacunkowych dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej określonych w załączniku do ustawy. Przy metodzie uproszczonej, dochód ustala się jako iloczyn normy szacunkowej dochodu oraz powierzchni upraw. Z uregulowań zawartych w ustawie wynika, że jeżeli w ciągu rocznego cyklu produkcji na tej samej powierzchni są prowadzone różne uprawy, dla których są ustalane różne normy szacunkowe dochodu, dochód z każdego rodzaju uprawy oblicza się, przy zastosowaniu właściwej dla niej normy, proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których była prowadzona taka uprawa, wliczając w to okres przygotowania do zaprowadzenia tej uprawy. Powyższa zasada nie ma zastosowania do prowadzenia upraw w szklarniach nieogrzewanych, w których stosuje się normę roczną bez względu na okres i rodzaj prowadzonej uprawy.

Niezależnie od przyjętej metody ustalania dochodu z działów specjalnych, określenia zaliczek na podatek dochodowy dokonuje urząd skarbowy, któremu podlega podatnik ze względu na miejsce zamieszkania. Organ podatkowy wydaje decyzję w sprawie zaliczek na podatek dochodowy, w zależności od rodzaju i rozmiarów produkcji.

Bibliografia:

1. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 1381 ze zm.)
2. Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. 2002 poz. 1682 z późn. zm.)
3. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95 poz. 613)
4. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.)
5. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 poz. 361)
6. www.mf.gov.pl