



KUJAWSKO-POMORSKI  
OŚRODEK DORADZTWA ROLNICZEGO  
w Minikowie

# **Podatek VAT w rolnictwie**

**Minikowo, 2018**

Tytuł broszury: Podatek VAT w rolnictwie

ISBN: 978-83-65181-46-6

Autor: Marzena Ryterska – Chyła  
Ewa Stodolna

Nakład: 200 egz.

**Stan prawny na 1 września 2018 r.**

---

*Ustawa o podatku od towarów i usług określa dla niektórych czynności i wybranych grup podatników szczególne zasady opodatkowania. Dotyczy to między innymi rolników i sposobu rozliczania podatku VAT w rolnictwie.*

*W niniejszej publikacji przedstawiono zasady funkcjonowania podmiotów prowadzących działalność rolniczą w ramach ustawy VAT.*

*Na wstępie ogólnie scharakteryzowano podatek od towarów i usług. Zdefiniowano czynności podlegające opodatkowaniu, podmioty opodatkowania, pojęcie podstawy opodatkowania oraz przedstawiono stawki i zwolnienia w podatku VAT.*

*Następnie przedstawiono system zryczałtowanego zwrotu podatku VAT oraz wyjaśniono pojęcia rolnika ryczałtowego i faktury VAT RR.*

*W ogólnych zasadach rozliczania podatku VAT w rolnictwie przedstawiono warunki rezygnacji ze zwolnienia przez rolnika ryczałtowego, scharakteryzowano dokumenty i ewidencje prowadzone dla potrzeb rozliczania podatku VAT oraz zasady odliczania i zwrotu podatku.*

---

## 1. Pojęcie podatku od towarów i usług

Podatek od towarów i usług (VAT od ang. – Value Added Tax) zwany podatkiem od wartości dodanej, jest specyficznym typem pośredniego, powszechnego podatku obrotowego, który obciąża ostatecznego nabywcę towaru i zawarty jest w jego cenie zakupu. Podatek VAT wyróżnia się tym, że jest podatkiem wielofazowym, czyli obciąża przyrost wartości w każdej fazie obrotu gospodarczego. Podatek ten nakłada się na każdą transakcję sprzedaży w procesie produkcji i dystrybucji. Ogólna kwota podatku nie zależy od liczby faz obrotu, ale właśnie od „wartości dodanej” powstającej w każdej fazie działalności gospodarczej. Opodatkowanie zależy zatem, od wysokości kwoty wartości dodanej i stawki podatku. Podatek VAT nie jest elementem kosztów. Każdy podatnik – uczestnik obrotu gospodarczego – nalicza podatek w momencie sprzedaży (podatek należny) i pomniejsza tę kwotę o podatek zapłacony w poprzedniej fazie (podatek naliczony). Ekonomiczny ciężar podatku VAT ponosi ostateczny konsument.

VAT jest szeroko rozpowszechniony w krajach Unii Europejskiej. W Polsce został wprowadzony przez ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej w sferze podatkowej spowodowało najliczniejsze zmiany w podatkach pośrednich, tzn. w regulacjach podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym. W wyniku dostosowań polskiego prawa podatkowego do Prawa wspólnotowego została uchwalona ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), która zastąpiła poprzednią ustawę. W zakresie podatków źródłem Prawa wspólnotowego są Dyrektywy Rady Unii Europejskiej, które wiążą państwa członkowskie odnośnie celów, jakie w ich regulacjach wewnętrznych powinny zostać osiągnięte, pozostawiając jednak państwom członkowskim swobodę wyboru form i środków, przy pomocy których cele te należy uzyskać. Od 1 stycznia 2007 r. w zakresie podatku od wartości dodanej obowiązuje Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. Zastępuje ona dwie poprzednio obowiązujące Dyrektywy – I i VI. Bardzo dużą rolę w harmonizowaniu europejskiego prawa podatkowego odgrywa również Europejski Trybunał Sprawiedliwości. Ustala on zakres zgodności podatków krajowych z ustawodawstwem unijnym.

## 2. Zakres opodatkowania

Zgodnie z ustawą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług w kraju,
- eksport towarów,
- import towarów,

- 
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
  - wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów,
  - towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku zaprzestania działalności przez osobę fizyczną.

Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

- przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie,
- wydanie towarów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony, gdy zgodnie z tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione,
- wydanie towaru na podstawie umowy komisu,
- ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego lub własnościowego prawa do lokalu, przekształcenie tych praw, ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego, przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub domu jednorodzinnego oraz zbycie tych praw
- oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste, zbycie tych praw

Dostawą towarów jest także przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, wspólników oraz wszelkie inne darowizny, jeżeli podatek naliczony od zakupu tych towarów podlegał odliczeniu.

Świadczenie usług zgodnie z ustawą, to każde świadczenie na rzecz innego podmiotu, które nie jest dostawą towarów. Przez świadczenie usług rozumie się również przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do ich tolerowania, świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub wynikającym z mocy prawa.

Za odpłatne świadczenie usług uznaje się również nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników i do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa.

Eksport towarów zgodnie z ustawą o VAT to potwierdzona przez właściwy organ celny dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju (Polski) poza terytorium Unii Europejskiej. Wywóz dokonywany jest przez dostawcę lub nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju (Polski).

---

Importem towarów jest przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

Zgodnie z art. 9 ustawy o VAT, przez podlegające opodatkowaniu wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem rozumie się:

- nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu,
- przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów – w świetle ustawy o VAT – generalnie ma miejsce pod warunkiem, że:

- dostawcą towarów jest podatnik podatku od towarów i usług prowadzący działalność gospodarczą lub podatnik podatku od wartości dodanej,
- nabywcą towarów jest podatnik, czy to podatku od towarów i usług prowadzący działalność gospodarczą czy też podatku od wartości dodanej – u którego nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa powyżej z wyłączeniem przypadków wskazanych w art.10 ustawy VAT.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów ma również miejsce, gdy:

- dokonujący dostawy nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej,
- nabywcą również nie jest podatnik prowadzący działalność gospodarczą (podatnik podatku od wartości dodanej) lub osoba prawna niebędąca podatnikiem ale tylko wówczas, gdy przedmiotem nabycia są nowe środki transportu.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów to wywóz towarów z terytorium kraju w wykonaniu dostawy towarów na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

Przepisy dotyczące wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów stosuje się pod warunkiem, że nabywca towarów jest:

- podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju,
- osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju,
- podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi

---

w takim charakterze na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, niewymienionymi wyżej, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą,

- podmiotem innym niż wymienione wyżej, działającym (zamieszkującym) w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu.

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów występuje, jeżeli podatnik prowadzący działalność gospodarczą dokonujący dostawy zarejestrowany jest jako podatnik VAT UE.

### 3. Podmioty opodatkowania

Podatnikami VAT w rozumieniu ustawy są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne:

- wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności,
- dokonujące wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu jeżeli okoliczności nie wskazują na to, że czynność ta będzie dokonywana w sposób częstotliwy,
- które mają obowiązek uiszczenia cła, także w przypadku, gdy na podstawie przepisów celnych importowany towar jest zwolniony od cła albo cło na towar zostało zawieszono, w części lub w całości, albo zastosowano preferencyjną, obniżoną lub zerową stawkę celną,
- uprawnione do korzystania z procedury celnej obejmującej uszlachetnianie czynne, odprawę czasową, przetwarzanie pod kontrolą celną,
- dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
- które są usługobiorcami usług świadczonych przez podatników nieposiadających siedziby lub miejsca zamieszkania w Polsce,
- nabywające towary, w przypadku gdy dokonującym ich dostawy do Polski jest podatnik nieposiadający siedziby lub miejsca zamieszkania w Polsce,
- obowiązane do zapłaty podatku w związku z nabyciem nowego środka transportu
- nabywające towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy, jeżeli dostawca i odbiorca są czynnymi podatnikami VAT

- 
- nabywające usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli dostawca i odbiorca są czynnymi podatnikami VAT oraz świadczący usługę działa jako podwykonawca.

Działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o VAT obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

## **Rejestracja podmiotu jako podatnika VAT**

Zgodnie z przepisami ustawy VAT, przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu na podatnikach podatku VAT ciąży obowiązek złożenia zgłoszenia rejestracyjnego. Podmioty zwolnione z podatku VAT zgodnie z ustawą nie muszą, ale mogą dobrowolnie złożyć zgłoszenie rejestracyjne, deklarując w nim korzystanie ze zwolnienia od podatku. Naczelnik urzędu skarbowego po weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestruje podatnika jako „podatnika VAT czynnego”, a w przypadku podatników zwolnionych z VAT – jako „podatnika VAT zwolnionego” i na wniosek podatnika potwierdza to zarejestrowanie.

W przypadku osób fizycznych, prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób wspólnie prowadzących to gospodarstwo, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych.

Jeżeli podmioty, zwolnione z podatku VAT, rozpoczną dokonywanie sprzedaży opodatkowanej, utracą zwolnienie od podatku lub zrezygnują z tego zwolnienia, obowiązane są do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, a w przypadku podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT zwolnieni – do aktualizacji tego zgłoszenia, w terminach:

- 1) przed dniem dokonania pierwszej sprzedaży towaru lub usługi, innych niż zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2, 2a i 4–41 (zwolnienie przedmiotowe) lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, w przypadku rozpoczęcia dokonywania tej sprzedaży;
- 2) przed dniem, w którym podatnik traci prawo do zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 (zwolnienie podmiotowe – limit sprzedaży 200.000 zł.), w przypadku utraty tego prawa;



- 
- 3) przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 (rolnik ryczałtowy) oraz art. 113 ust. 1 i 9 (zwolnienie podmiotowe – limit sprzedaży 200.000 zł.), w przypadku rezygnacji z tego zwolnienia, w trakcie prowadzenia działalności;
  - 4) przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT, w przypadku rezygnacji ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 9 (zwolnienie podmiotowe dla rozpoczynających w trakcie roku podatkowego działalność gospodarczą), od pierwszej wykonanej czynności (od dnia rozpoczęcia działalności).

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 podatników VAT.

### **Prawo do odmowy rejestracji i do wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT**

Z początkiem 2017 r. weszły w życie zmiany dające naczelnikowi urzędu skarbowego możliwość odmowy rejestracji podmiotu jako podatnika VAT w sytuacjach określonych ściśle w ustawie.

Bez konieczności zawiadamiania podmiotu, naczelnik urzędu skarbowego nie dokona rejestracji podmiotu jako podatnika VAT, jeżeli:

- a) dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym będą niezgodne z prawdą, lub
- b) podmiot ten nie istnieje, lub
- c) mimo podjętych udokumentowanych prób nie będzie możliwości skontaktowania się z podmiotem albo jego pełnomocnikiem, lub
- d) podmiot albo jego pełnomocnik nie będzie stawiał się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego.

Z tych samych powodów naczelnik urzędu skarbowego może również, z urzędu, wykreślić podatnika z rejestru podatników VAT.

Wykreśleniu z rejestru jako podatnik VAT będzie również podlegał podmiot, który:

- zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 kolejnych miesięcy, lub
- będąc obowiązany do złożenia deklaracji, nie złożył takich deklaracji za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały, lub

- 
- składał przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracje tzw. zerowe, w których nie wykazał sprzedaży oraz zakupów z kwotami podatku do odliczenia, lub
  - wystawiał faktury lub faktury korygujące dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane, lub
  - prowadząc działalność gospodarczą wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu osiągnięcia korzyści majątkowej.

Z dniem wznowienia (po okresie zawieszenia) wykonywania działalności gospodarczej podatnik zostanie zarejestrowany bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego ponownie jako podatnik VAT, ze statusem takim, jaki posiadał przed dniem zawieszenia tej działalności.

Wykreślenie podatnika z rejestru z powodu nieskładania deklaracji nie będzie stosowane w sytuacji, gdy podatnik udowodni, że prowadzi opodatkowaną działalność gospodarczą oraz złoży niezwłocznie brakujące deklaracje.

Podatnik, który składał przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracje, w których nie wykazał sprzedaży oraz zakupów z kwotami podatku do odliczenia nie zostanie wykreślony z rejestru w sytuacji, gdy niewykazanie tych kwot będzie wynikało, zgodnie z wyjaśnieniami podatnika, ze specyfiki prowadzonej działalności gospodarczej.

## 4. Podstawa opodatkowania

W myśl ustawy o VAT podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę. Zapłatą jest wartość, jaką dokonujący dostawy towarów lub usług otrzymał lub ma otrzymać od nabywcy.

Zapłatę stanowią także wszystkie otrzymane dotacje, subwencje i dopłaty, bezpośrednio wpływające na cenę towarów lub usług.

W przypadku nieodpłatnego przekazania towarów należących do przedsiębiorstwa podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów, a w razie jej braku koszt wytworzenia.

W sytuacji nieodpłatnego świadczenia usług podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

Podstawą opodatkowania w imporcie towarów jest wartość celna powiększona o należne cło lub cło i podatek akcyzowy w przypadku importu towarów

---

opodatkowanych podatkiem akcyzowym. Dolicza się również opłaty i inne należności, jakie organy celne mają obowiązek pobierać z tytułu importu towarów.

Podstawa opodatkowania obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku VAT oraz koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Zmniejszenie podstawy opodatkowania następuje w oparciu o kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen, o wartość zwróconych towarów, zwróconych nabywcy kwot otrzymanych przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło oraz wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze.

Kwoty przyjęte do wyliczenia podstawy opodatkowania określone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszanego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. W sytuacji, gdy powstanie obowiązku podatkowego poprzedza wystawienie faktury, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury.

## **5. Stawki i zwolnienia w podatku VAT**

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 wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w eksporcie towarów po spełnieniu ustawowych wymogów. Równocześnie przepisy ustawy wskazują na zastosowanie wymienionych stawek podatku VAT w szczególnych przypadkach.

Obecnie rolnik rozliczający się na zasadach ogólnych sprzedaje nieprzetworzone produkty rolne odpowiednio z 5% lub 8% stawką podatku VAT.

Obowiązująca jest jeszcze jedna 7% stawka podatku stosowana przy zryczałtowanym zwrocie podatku od towarów i usług dla rolników ryczałtowych sprzedających produkty rolne.

---

W ramach zwolnień przedmiotowych 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,
- wybrane usługi w zakresie edukacji, opieki medycznej, usługi pomocy społecznej,
- dostawę za cenę równą wartości nominalnej znaczków pocztowych, ważnych w obrocie pocztowym na terytorium kraju i innych znaczków tego typu,
- dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.

## **6. 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. Rolnik posiadający status rolnika ryczałtowego sprzedaje swoje produkty po cenie netto powiększonej o kwotę podatku. Jednak podatek ten nie jest traktowany jako podatek należny i rolnik nie odprowadza go do budżetu państwa. Jest to właśnie zryczałtowany zwrot podatku naliczonego, przy założeniu, że rolnik ryczałtowy nie ma prawa do odliczania podatku naliczonego 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.

Produkty rolne będące przedmiotem dostawy to między innymi zboża, ziemniaki, warzywa, produkty szkółkarskie, winogrona, owoce pozostałe, 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.

---

Działalność rolnicza to w myśl ustawy produkcja roślinna i zwierzęca, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza, gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, chów, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowego lub fermowego oraz chów i hodowla ryb i innych organizmów żyjących w wodzie, a także uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, chów i hodowla dżdżownic, entomofagów i jedwabników, prowadzenie pasiek oraz chów i hodowla innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym oraz sprzedaż produktów gospodarki leśnej i łowieckiej, z wyjątkiem drewna okrągłego z drzew tropikalnych oraz bambusa, a także świadczenie usług rolniczych.

Rolnik ryczałtowy funkcjonuje m.in. w oparciu o art. 43 ust. 1 pkt 3 zwalniającego od podatku dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego.

Rolnik ryczałtowy:

- nie wystawia faktur sprzedaży,
- nie jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji dla potrzeb podatku VAT,
- nie musi składać deklaracji podatkowych w urzędzie skarbowym,
- nie dokonuje zgłoszenia rejestracyjnego.

Rolnik nie musi również wykazywać, że dokonał zakupów środków produkcji, aby otrzymać ryczałtowy zwrot podatku. Zwrot ten jest związany bezpośrednio ze sprzedażą produktów rolnych lub świadczeniem usług rolniczych przez „ryczałtowca”.

Mechanizm „ryczałtowanego zwrotu podatku” dla rolników ryczałtowych polega na tym, że zarejestrowani podatnicy VAT nabywający produkty rolne lub usługi rolnicze od rolników ryczałtowych doliczają do ceny produktów rolnych (wymienione w załączniku nr 2 do ustawy VAT) kwotę ryczałtowanego zwrotu podatku VAT w wysokości 7% ceny netto tych produktów, dokonując ryczałtowany zwrot podatku VAT rolnikom ryczałtowemu sprzedającym te produkty. U nabywcy podatek ten stanowi podatek naliczony podlegający odliczeniu po spełnieniu wymogów ustawowych. Rolnikowi ryczałtowemu opłaca się zatem sprzedawać swoje produkty podmiotom, które rozliczają VAT na zasadach ogólnych – nie korzystają ze zwolnienia podmiotowego – ponieważ należność za dostarczone produkty będzie wtedy większa o 7% z tytułu podatku.

---

## Faktury VAT RR

Faktura VAT RR to dokument wystawiany przez podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny jako potwierdzenie nabycia produktów rolnych lub usług rolniczych od rolnika ryczałtowego. Faktura wystawiana jest przez nabywcę w dwóch egzemplarzach i oryginał faktury jest przekazywany dostawcy – rolnikowi ryczałtowemu.

Oprócz elementów, które posiada każda faktura, czyli:

- imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy,
- numer identyfikacji podatkowej nabywcy,
- numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy,
- numer kolejny faktury i datę wystawienia,
- nazwę, jednostkę miary i ilość towarów (produktów rolnych),
- cenę jednostkową i wartość netto – bez kwoty podatku,
- stawkę i kwotę podatku,
- wartość towarów (produktów rolnych) wraz z podatkiem
- kwotę należności ogółem wyrażoną cyfrowo i słownie,

„Faktura VAT RR” powinna dodatkowo zawierać:

- numer dowodu osobistego rolnika ryczałtowego lub innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość, datę wydania i nazwę organu wydającego ten dokument, jeżeli rolnik ryczałtowy jest osobą fizyczną
- datę dokonania nabycia produktów rolnych,
- oznaczenie (opis) klasy lub jakości produktów rolnych,
- czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury lub podpisy oraz imiona i nazwiska tych osób,
- oświadczenie dostawcy produktów rolnych: „ 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”.

W przypadku, gdy rolnik podpisuje z nabywcą umowy kontraktacji lub inne umowy o podobnym charakterze może złożyć takie oświadczenie jednorazowo na czas obowiązywania umowy. Oświadczenie sporządzane jest jako osobny dokument, który poza w/w oświadczeniem zawiera:

- 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 rolnika ryczałtowego lub innego dokumentu stwierdzającego jego tożsamość, datę wydania i nazwę organu wydającego ten dokument,
  - datę zawarcia umowy i przedmiot umowy,
  - datę sporządzenia dokumentu i czytelny podpis składającego oświadczenie.

Dokument sporządza się w dwóch egzemplarzach, z czego oryginał trafia do nabywcy produktów rolnych, a kopia do składającego oświadczenie rolnika. Strony umowy są zobowiązane przechowywać oświadczenie przez 5 lat, licząc od końca roku, w którym na podstawie tego oświadczenia były wystawione faktury. Rolnik, który złożył takie oświadczenie, w przypadku rezygnacji ze zwolnienia i przejścia na zasady ogólne rozliczania podatku VAT ma obowiązek jak najszybciej powiadomić o tym nabywcę.

Zapłata należności za kupione od rolnika produkty powinna nastąpić na rachunek bankowy, w związku z tym nabywca powinien zamieścić na fakturze dane o rachunku bankowym rolnika.

Rolnik chcąc uzyskać zryczałtowany zwrot podatku powinien podawać nabywcy dane niezbędne do prawidłowego wystawienia faktury VAT RR, czyli imię, nazwisko, adres, numer NIP lub PESEL, bank i numer rachunku bankowego oraz dysponować przy sprzedaży swoich produktów dowodem osobistym lub innym dokumentem stwierdzającym jego tożsamość i czytelnie podpisywać fakturę oraz oświadczenie, że jest rolnikiem ryczałtowym w myśl ustawy VAT.

Faktury VAT RR muszą być przechowywane przez 5 lat, licząc od końca roku, w którym były wystawione zarówno przez podatników wystawiający te faktury jak i przez rolników ryczałtowych, którzy otrzymują oryginały tych faktur.

Jak już wcześniej wspomniano, to na nabywców produktów rolnych nałożono obowiązek doliczenia do ceny tych produktów kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku VAT należnego rolnikom ryczałtowym oraz wypłaty tego podatku w momencie zapłaty należności wynikających z faktur VAT RR, które również nabywca jest zobowiązany wystawić. W związku z tymi obowiązkami ustawodawca przewidział dla nabywców produktów rolnych także pewne uprawnienia. Mają oni możliwość odzyskania kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku poprzez powiększenie podatku naliczonego i tym samym obniżenie swojego podatku należnego. Podstawą do zwiększenia podatku naliczonego u podatnika jest faktura VAT RR dokumentująca nabycie produktów rolnych związane ze sprzedażą opodatkowaną i z której należność wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku została zapłacona na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego. Zapłata za produkty rolne musi nastąpić nie później niż 14-tego dnia, licząc od dnia zakupu, z wyjątkiem sytuacji, gdy rolnik zawarł umowę z nabywcą i okre-

---

ślono w niej dłuższy termin płatności. Poza tym, na dokumencie potwierdzającym zapłatę należy podać numer i datę wystawienia faktury VAT RR albo – w przypadku, gdy zapłata nastąpiła przed wystawieniem faktury – na fakturze potwierdzającej zakup produktów zamieścić dane identyfikacyjne dokumentu potwierdzającego dokonanie zapłaty. Podatnik ma prawo zwiększyć podatek naliczony o kwotę podatku wynikającą z faktury VAT RR tylko w rozliczeniu za okres, w którym nastąpiła zapłata należności wynikającej z tej faktury. Przy czym, za datę dokonania zapłaty uważa się datę wydania dyspozycji bankowej przekazania środków finansowych na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego, jeżeli dyspozycja ta została zrealizowana. Dla potrzeb rozliczania podatku VAT nie jest więc istotna data wystawienia faktury VAT RR, ale data złożenia dyspozycji bankowej przekazania środków pieniężnych na konto rolnika. Jest to szczególny przypadek, kiedy odliczenia nie można dokonać w późniejszym okresie, ani też we wcześniejszym.

## **7. Ogólne zasady rozliczania podatku VAT w rolnictwie**

VAT na zasadach ogólnych rozliczają rolnicy, zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie ustawy o rachunkowości oraz rolnicy, którzy dobrowolnie wybierają taką formę rozliczania podatku VAT.

Rolnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku VAT przy sprzedaży produktów rolnych czy świadczeniu usług i przejść na ogólne zasady rozliczania VAT pod warunkiem dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, przed początkiem miesiąca, w którym rolnik ryczałtowy rezygnuje ze zwolnienia.

Rolnik rozliczający się na zasadach ogólnych zobowiązany jest do:

- wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż,
- prowadzenia ewidencji dla potrzeb podatku VAT,
- składania deklaracji podatkowych w urzędzie skarbowym,
- wysyłania jednolitych plików kontrolnych JPK\_VAT,
- terminowego wpłacania podatku do urzędu skarbowego.

W przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne zgłoszenia rejestracyjnego dokonuje tylko jedna z tych osób. Faktury sprzedaży będzie wystawiała osoba, która została zarejestrowana przez naczelnika urzędu skarbowego jako „podatnik VAT czynny” i na nią będą również wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług.

Rolnik ryczałtowy, który zrezygnował ze zwolnienia i przeszedł na ogólne zasady rozliczania VAT może powrócić do systemu ryczałtowanego zwrotu



---

podatku po upływie 3 lat od daty rezygnacji ze zwolnienia i pod warunkiem pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego przed początkiem miesiąca (kwartału), od którego chce ponownie skorzystać ze zwolnienia.

## **Dokumentacja czynności opodatkowanych podatkiem VAT**

Podstawowym dokumentem stwierdzającym dokonanie czynności opodatkowanej jest faktura. Wystawia ją podatnik podatku VAT, obowiązkowo dla innego podatnika oraz na życzenie osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Faktura powinna zawierać numer i datę wystawienia faktury, datę dokonania sprzedaży (gdy różni się od daty wystawienia faktury), imiona i nazwiska lub nazwy oraz adresy sprzedawcy i nabywcy wraz z numerem identyfikacji podatkowej, nazwę, miarę i ilość towaru lub usługi, cenę jednostkową bez podatku, wartość sprzedaży netto, stawki podatku, sumę wartości sprzedaży netto z podziałem na poszczególne stawki podatku, kwotę podatku – z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku oraz kwotę należności wraz z należnym podatkiem – wartość brutto.

Kwoty podatku na fakturze wykazuje się w złotych.

W przypadku sprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku na fakturze należy podać odpowiedni dla danego towaru (usługi) symbol Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) lub przepis dyrektywy, ustawy bądź rozporządzenia wykonawczego, według których zastosowano zwolnienie od podatku.

Fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy towaru, wykonaniem usługi lub otrzymaniem całości lub części zapłaty.

Jeżeli po wystawieniu faktury:

- sprzedawca udzielił rabatu,
  - sprzedawca zwrócił nabywcy zaliczki, przedpłaty,
  - nabywca zwrócił towar,
  - podwyższono cenę,
  - stwierdzono pomyłki w cenie, stawce lub kwocie podatku,
- sprzedawca wystawia fakturę korygującą.

---

Faktura korygująca powinna zawierać co najmniej:

- wyraz „KOREKTA” albo wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA”,
- numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca,
- przyczynę korekty,
- kwotę obniżenia lub podwyższenia ceny bez podatku,
- kwotę zmniejszenia lub zwiększenia podatku należnego,
- prawidłową treść korygowanych pozycji.

Faktury wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach.

W przypadku, gdy faktura lub korekta faktury zniszczy się albo zaginie, sprzedawca na wniosek nabywcy wystawia fakturę, która zawiera dokładnie te same dane co faktura pierwotna i dodatkowo umieszcza na niej wyraz DUPLIKAT i datę wystawienia duplikatu.

Jeżeli nabywca towaru otrzyma fakturę, która zawiera błędy dotyczące m.in. oznaczenia sprzedawcy, nabywcy, towaru lub inne pomyłki z wyjątkiem tych dotyczących miary i ilości towaru, ceny, wartości i kwoty podatku wystawia dokument zwany notą korygującą.

Nota korygująca powinna zawierać:

- wyrazy „NOTA KORYGUJĄCA”,
- numer kolejny i datę jej wystawienia,
- imiona i nazwiska albo nazwy wystawcy noty i wystawcy faktury albo faktury korygującej oraz ich adresy i numery identyfikacji podatkowej,
- dane zawarte w fakturze, której dotyczy nota korygująca – numer, datę wystawienia i sprzedaży, dane wystawiającego fakturę
- wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.

Nota korygująca wymaga akceptacji wystawcy faktury, do której ją wystawiono.

W rozliczeniach podatku VAT można zastosować również faktury wewnętrzne. Dokumentują one m.in. nieodpłatne przekazanie towarów lub nieodpłatne świadczenie usług, które podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, wewnątrz-wspólnotowe nabycie towarów, dostawy towarów w przypadku, gdy podatnikiem jest ich nabywca oraz import usług.

Podatnicy są obowiązani przechowywać faktury oraz faktury korygujące, a także duplikaty tych dokumentów, do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

---

## Zasady ewidencji podatku od towarów i usług

Ewidencje zakupu i sprzedaży stanowią zestawienie faktur przyjętych do rozliczenia podatku VAT za dany okres rozliczeniowy. Na podstawie danych z ewidencji sporządza się deklarację podatkową. Ewidencja powinna zawierać:

- dane dotyczące faktury: numer, daty wystawienia i sprzedaży
- nazwa (imię i nazwisko), adres, NIP sprzedawcy lub nabywcy,
- data odliczenia lub data powstania obowiązku podatkowego,
- wartość netto, kwota podatku (naliczonego lub należnego) w rozbi-  
ciu na poszczególne stawki podatku oraz wartość brutto wynikające  
z faktury,
- inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej.

Ustawa o podatku od towarów i usług wskazuje na konieczność prowadzenia również innych ewidencji niezbędnych do prawidłowego rozliczania podatku VAT.

Ewidencję sprzedaży za dany dzień zobowiązani są prowadzić podatnicy, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy VAT, czyli podatnicy, u których wartość netto sprzedaży opodatkowanej w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 200.000 zł.

Jeżeli podatnicy wymienieni w art. 10 ust. 1 pkt 2, w tym rolnik ryczałtowy dla prowadzonej przez siebie działalności rolniczej dokonują nabycia towarów z innych państw członkowskich o wartości do 50.000 zł w trakcie roku podat-  
kowego, nie jest to traktowane jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów. Muszą oni jednak prowadzić ewidencję, która określa wartość towarów naby-  
wanych z innych państw członkowskich i która pozwoli ustalić moment przekro-  
czenia granicznej kwoty 50.000 zł.

Ewidencje prowadzone dla celów rozliczania podatku VAT, tak jak pozostałe dokumenty związane z tym rozliczaniem należy przechowywać do czasu upły-  
wu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Według Ordynacji  
podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc  
od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku,  
zakładając, że nie wystąpiły okoliczności nierozpoczęcia, zawieszenia czy prze-  
rwania biegu terminu przedawnienia.

Ewidencję obrotu i kwot podatku należnego prowadzi się również przy za-  
stosowaniu kas rejestrujących. Obowiązek prowadzenia ewidencji za pomo-  
cą kas fiskalnych spoczywa na podatnikach dokonujących dostawy towarów  
i świadczących usługi:

- na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej,
- rolników ryczałtowych.

---

Rozporządzenie Ministra Finansów określa zwolnienia na czas określony niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas fiskalnych.

Zwolnieni są podatnicy:

- u których kwota obrotu realizowanego na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 20.000 zł,
- rozpoczynający w poprzednim roku podatkowym dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli kwota obrotu z tego tytułu nie przekroczyła, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w poprzednim roku podatkowym, kwoty 20.000 zł.

### **Obowiązek podatkowy**

Obowiązek podatkowy w podatku VAT powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi.

Usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

W szczególnych przypadkach obowiązek podatkowy powstaje z chwilą:

1) otrzymania całości lub części zapłaty z tytułu:

- a) wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisji,
- b) przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie,
- c) dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów,
- d) świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,

- 
- e) świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37-41;
- 2) otrzymania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w art. 29a ust. 1;
- 3) wystawienia faktury w przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 1, z tytułu:
- a) świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych,
  - b) dostawy książek drukowanych (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1),
  - c) czynności polegających na drukowaniu książek (PKWiU ex 58.11.1) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów (PKWiU ex 58.13.1 i PKWiU ex 58.14.1), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług;
- 4) wystawienia faktury z tytułu:
- a) dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
  - b) świadczenia usług:
    - telekomunikacyjnych,
    - wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy,
    - najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
    - ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
    - stałej obsługi prawnej i biurowej,
    - dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego
    - z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług.

Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty.

### **Odliczanie i zwrot podatku**

Zgodnie z zasadą neutralności VAT podatek naliczony, czyli zapłacony przez podatnika w cenie nabytych towarów i usług dla celów jego działalności opodatkowanej tym podatkiem może zostać odliczony, nie stanowiąc tym samym kosztu dla podatnika. Podatnikowi, czyli również rolnikowi rozliczającemu się

---

na zasadach ogólnych VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, ale jedynie w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Nie istnieje więc możliwość odliczenia podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli takimi, które podatnik wykorzystuje do czynności zwolnionych od podatku oraz niepodlegających temu podatkowi. Odliczenie podatku naliczonego może być jednak częściowe. Polega to na tym, że podatnik uwzględnia w rozliczeniu podatek naliczony w takiej części, w jakiej towary lub usługi, z którymi związany jest ten podatek są wykorzystywane do czynności opodatkowanych, a pomija część podatku od tych towarów i usług, w jakiej towary te są wykorzystywane do czynności zwolnionych od podatku.

Zgodnie z art. 86 ust. 2 ustawy VAT kwotę podatku naliczonego generują następujące czynności, będące źródłami podatku naliczonego:

- nabycie towarów i usług w kraju – udokumentowane fakturą,
- dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), wiążącej się z powstaniem obowiązku podatkowego – udokumentowane fakturą,
- import towarów – udokumentowane w zależności od sytuacji w formie: dokumentu celnego, deklaracji importowej, wykazanej w deklaracji VAT kwoty podatku należnego z tytułu importu towarów,
- import usług – kwota podatku należnego udokumentowana fakturą wewnętrzną,
- wewnątrzspółnotowe nabycie towarów – kwota podatku należnego udokumentowana fakturą wewnętrzną,
- dostawa towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – kwota podatku należnego udokumentowana fakturą wewnętrzną,
- zryczałtowany zwrot podatku rolnikom ryczałtowym – udokumentowany fakturą VAT RR.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, z zastrzeżeniem, że:

- nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny,
- podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

---

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do nabytych przez małego podatnika towarów i usług, w okresie stosowania przez niego metody kasowej, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał zapłaty za te towary i usługi.

Podatnik, który nie odliczył podatku w terminach w/w, ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następujących okresów rozliczeniowych. Jeżeli nie skorzysta z prawa do odliczenia w wymienionych terminach pozostaje jeszcze możliwość korekty deklaracji VAT za okres, w którym wystąpiło prawo do odliczenia podatku.

W ustawie o podatku od towarów i usług wskazano przypadki, gdy kwota VAT należnego stanowi równocześnie podlegającą odliczeniu kwotę VAT naliczonego – o ile nabyte towary (usługi) podatnik wykorzystuje na potrzeby wykonywania czynności opodatkowanych VAT.

Wyjątkiem od zasady ogólnej kiedy prawo do odliczenia powstaje, w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy i podatnik otrzymał fakturę jest m.in. sytuacja, o której mowa w art. 86 ust. 10b pkt 2 i 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Jak wynika z tego przepisu, prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku WNT oraz dostawy towarów lub świadczenia usług, dla których podatnikiem jest ich nabywca (np. odwrotne obciążenie), powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy, jednak pod warunkiem, że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

Od 1 stycznia 2017 r. zmieniły się warunki realizacji tego prawa przez podatnika. Transakcja będzie neutralna dla nabywcy poprzez wykazanie podatku należnego i naliczonego w jednej deklaracji, jeżeli podatek należny zostanie rozliczony nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu tego nabycia.

Natomiast, w przypadku uwzględnienia przez podatnika kwoty podatku należnego w odpowiedniej deklaracji podatkowej, ale w terminie późniejszym niż 3 miesiące od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy, podatnik nie będzie miał możliwości rozliczenia w tej samej deklaracji podatku naliczonego. Nastąpi przesunięcie rozliczenia VAT w czasie i może powstać zaległość podatkowa w związku ze zwiększeniem się kwoty podatku należnego. W takiej sytuacji, w bieżącym okresie rozliczeniowym, w odniesieniu, do którego nie upłynął jeszcze termin do złożenia deklaracji VAT trzeba wykazać podatek naliczony, natomiast VAT należny rozliczyć poprzez korektę deklaracji za okres, kiedy faktycznie powstał obowiązek podatkowy.

---

W związku z tym, należy również zwrócić uwagę, że przy rozliczaniu VAT naliczonego od odwrotnego opodatkowania w transakcjach krajowych, czy wewnątrzspółnotowego nabycia towarów moment otrzymania faktury nie wpływa na termin odliczenia podatku VAT naliczonego.

### **Przykład**

*W styczniu podatnik kupił towary objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia (np. stal). W związku z tym, u nabywcy powstał obowiązek podatkowy z tytułu tego zakupu. Powinien on rozliczyć podatek należny z tego tytułu w deklaracji VAT za styczeń. W tej samej deklaracji ma prawo do wykazania podatku naliczonego w związku z dokonaniem zakupem. Faktura jednak zaginęła i nie rozliczono w ogóle podatku VAT. Błąd zauważono 10 czerwca, kiedy odnalazła się faktura.*

*Nabywca powinien w tej sytuacji rozliczyć VAT należny poprzez korektę deklaracji za styczeń (okres, w którym powstał obowiązek podatkowy), jednak VAT naliczony może wykazać dopiero w deklaracji za okres, w odniesieniu, do którego, nie upłynął jeszcze termin do złożenia bieżącej deklaracji podatkowej. W tym przypadku, wykryto błąd 10 czerwca, czyli przed terminem do złożenia deklaracji za maj (do 25 czerwca,) dlatego VAT naliczony może zostać wykazany w deklaracji za maj.*

*Jeżeli jednak byłoby już po terminie do złożenia bieżącej deklaracji (np. po 25 czerwca), podatek naliczony należy rozliczyć w następnej deklaracji, czyli w deklaracji VAT za czerwiec.*

Art. 88 ustawy VAT wskazuje wyłączenia prawa do odliczenia podatku naliczonego. Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne:

- wystawione przez podmiot nieistniejący,
- dokumentujące transakcje nie podlegające opodatkowaniu lub zwolnione od podatku,
- stwierdzające czynności, które nie zostały dokonane,
- podające kwoty niezgodne z rzeczywistością.

### **Rozliczanie podatku VAT**

W systemie rozliczeń podatku VAT wyróżnia się:

- podatek należny – podatek występujący przy sprzedaży towarów i usług. Rolnicy rozliczający się na zasadach ogólnych sprzedając produkty rolne wystawiają fakturę naliczając 5% lub 8 % 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.

Druga możliwość, kiedy podatek naliczony jest większy jest korzystniejsza dla podatnika. Podatnik otrzymuje bowiem zwrot różnicy podatku VAT z urzędu skarbowego lub obniża o nią podatek należny za następne okresy rozliczeniowe.

Podatnik, u którego wystąpiła nadwyżka podatku naliczonego nad należnym sam decyduje czy wykazać tę nadwyżkę w deklaracji do zwrotu na rachunek bankowy czy przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy.

Obowiązują trzy terminy zwrotu nadwyżki podatku VAT:

- podstawowy – 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika,
- skrócony – 25 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej wraz z umotywowanym wnioskiem o zwrot kwoty podatku, gdy kwoty podatku naliczonego wykazane w deklaracji podatkowej wynikają z faktur, dokumentów celnych, deklaracji importowej dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone z uwzględnieniem ustawy o swobodzie działalności gospodarczej
- 180 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej wraz z umotywowanym wnioskiem o zwrot kwoty podatku, gdy podatnik nie wykonał w okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych na terytorium kraju.

### **Zwrot VAT w terminie przyspieszonym**

Ustawa o podatku od towarów i usług przewiduje możliwość zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy podatnika. Po spełnieniu określonych warunków zwrot można otrzymać w terminie podstawowym 60 dni lub przyspieszonym 25 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej.

Zgodnie z art. 87 ust. 6 ustawy o VAT zwrot różnicy podatku w terminie przyspieszonym podatnik może uzyskać, gdy złoży odpowiedni wniosek wraz z deklaracją podatkową oraz łącznie spełnione zostaną następujące warunki:

- 
- 1) kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej, z łączeniem kwoty podatku naliczonego lub różnicy podatku, nierozliczonej w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazanej w deklaracji, wynikają z:
    - a) faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazanego w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach,
    - b) faktur, innych niż wymienione w lit. a), dokumentujących należności, jeżeli łączna kwota tych należności nie przekracza 15.000 zł,
    - c) dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji, celnych i zostały przez podatnika zapłacone,
    - d) importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji,
  - 2) kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku, nierozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazana w deklaracji nie przekracza 3.000 zł,
  - 3) podatnik złoży w urzędzie skarbowym dokumenty potwierdzające zapłatę podatku za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej,
  - 4) podatnik przez kolejne 12 miesięcy poprzedzających bezpośredni okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot w terminie 25 dni:
    - a) był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
    - b) składał za każdy okres rozliczeniowy deklarację VAT.

Z przepisu wynika więc, że faktury zakupowe mają być zapłacone w całości za pośrednictwem rachunku i to nie dowolnego, ale wyłącznie tego, który podatnik wykazał w zgłoszeniu identyfikacyjnym NIP-7 lub CEIDG-1.

Faktury mogą być opłacone w formie gotówkowej, jeżeli łączna kwota należności z nich wynikająca nie przekracza limitu 15 000 zł.

Organ podatkowy nie dokona obecnie zwrotu w terminie 25 dni, jeżeli kwota nadwyżki wynikająca z poprzedniej deklaracji przekracza 3000 zł.

---

Ponadto, chcąc otrzymać zwrot w terminie przyspieszonym, podatnik zobligowany jest złożyć w urzędzie skarbowym, bez wezwania, potwierdzenia zapłaty faktur.

Od 2017 r. zwrot w terminie 25 dni nie przysługuje wszystkim podatnikom VAT. Z wnioskiem o zwrot w takim terminie może wystąpić tylko podatnik, który jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny przez okres minimum 12 kolejnych miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, za który występuje z wnioskiem o zwrot. Wnioskujący ma również przez ten okres systematycznie składać deklaracje podatkowe.

### **Sankcja za nierzetelne rozliczanie podatku VAT**

Naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określi w prawidłowej wysokości zaległość podatkową oraz ustali dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia podatku wykazanego do zwrotu lub do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe, w przypadku, gdy podatnik nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego, bądź też, gdy w złożonej deklaracji podatkowej wykazał:

- a) kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej,
- b) kwotę zwrotu podatku VAT wyższą od kwoty należnej,
- c) kwotę podatku do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe wyższą od kwoty należnej,
- d) kwotę zwrotu podatku VAT lub kwotę podatku do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe, zamiast wykazania kwoty zobowiązania podatkowego podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego.

Ustawodawca w niektórych przypadkach przewidział niższą sankcję na poziomie 20%. Dotyczy to głównie sytuacji, w których podatnik po zakończeniu kontroli podatkowej zgodzi się z wytycznymi kontroli, złoży wymagane korekty deklaracji oraz wpłaci zaległy podatek wraz z odsetkami.

Przewidziano także sytuacje, w których dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie będzie ustalane. Błędne rozliczenie nie będzie skutkowało nałożeniem sankcji w przypadku, gdy:

- 1) przed dniem wszczęcia kontroli podatnik:
  - a) złoży odpowiednią korektę deklaracji podatkowej albo
  - b) złoży deklarację podatkową z wykazanymi kwotami podatku – oraz wpłaci na rachunek urzędu skarbowego kwotę wynikającą ze złożonej deklaracji albo korekty deklaracji podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę,

---

2) zniżenie kwoty zobowiązania podatkowego lub zawyżenia podatku wykazanego do zwrotu lub do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe, będzie się wiązać:

- a) z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami,
- b) z nieujęciem podatku należnego lub podatku naliczonego w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy, a podatek ten został ujęty w innym niż właściwy okresie rozliczeniowym, jeżeli nastąpi to przed dniem wszczęcia kontroli,

3) dodatkowe zobowiązanie podatkowe dotyczyć będzie osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Ustawodawca wprowadził również dodatkową, podwyższoną stawkę sankcji, która będzie wynosić aż 100% kwoty zniżenia zobowiązania podatkowego lub kwoty zawyżenia podatku wykazanego do zwrotu lub do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe.

Sankcja 100% dotyczyć będzie podatników posługujących się tzw. pustymi fakturami, które:

- zostały wystawione przez podmiot nieistniejący,
- stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane,
- podają kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 KC.

## **Deklaracje VAT**

Deklaracje podatkowe podatnik składa w urzędzie skarbowym właściwym ze względu na miejsce zamieszkania podatnika.

Rolnik rozliczający się z podatku VAT na zasadach ogólnych, tak jak pozostali podatnicy, składa deklaracje podatkowe dla podatku od towarów i usług:

- za okresy miesięczne – w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym rozliczonym miesiącu,
- za okresy kwartalne – w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po kwartale.

## **Deklaracje składane elektronicznie**

Od 1 stycznia 2018 r. został wprowadzony obowiązek składania deklaracji VAT w formie elektronicznej.

---

Obecnie obowiązują wzory deklaracji VAT-7 wersja 18, natomiast VAT-7K wersja 12.

Deklaracje VAT można wysyłać przez system e-deklaracje dostępny na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Informacje podsumowujące w obrocie krajowym VAT-27 oraz informacje podsumowujące o dokonanych transakcjach wewnątrzspółnotowych VAT-UE można składać jedynie:

- za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- za okresy miesięczne.

W związku ze zmianami dostosowano dotychczasowe wzory informacji do nowych przepisów wprowadzając wersję 2 informacji VAT-27 oraz wersję 4 VAT – UE.

Nieżłożenie deklaracji oraz informacji podsumowującej w formie elektronicznej podlega karze grzywny jak za wykroczenie skarbowe – obecnie minimum 200 zł.

### **Jednolity Plik Kontrolny JPK\_VAT**

Jednolity plik kontrolny JPK\_VAT to zbiór informacji zawartych w rejestrach sprzedaży i zakupów jakie wynikają z zaksięgowanej dokumentacji za dany okres. Jest on odzwierciedleniem danych zawartych w ewidencjach zakupu i sprzedaży oraz danych zawartych w składanych deklaracjach VAT.

Rolnik rozliczający się z podatku VAT na zasadach ogólnych, tak jak pozostali podatnicy, składa wraz z deklaracjami podatkowymi, bez wezwania Urzędu Skarbowego JPK\_VAT do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym rozliczonym miesiącu.

JPK\_VAT co miesiąc składają również podatnicy, którzy wybrali rozliczanie metodą kwartalną.

JPK\_VAT przesyła się wyłącznie w wersji elektronicznej w określonym układzie i formacie – schemat xml.

Likwidacja kwartalnego rozliczania podatku VAT przez niektóre podmioty

Od 1 stycznia 2017 r. ograniczono możliwość składania deklaracji VAT za okresy kwartalne. Podmioty niebędące małymi podatnikami utraciły możliwość kwartalnego rozliczania podatku VAT. W 2018 r. małymi podatnikami są podatnicy, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła w 2017 r. kwoty 5.176.000 zł.

---

## 8. Mechanizm podzielonej płatności – Split payment

Od 1 lipca 2018 roku wprowadzony został mechanizm podzielonej płatności dla podatników – split payment. Nowy system polega na tym, że nabywca towarów lub usług ma możliwość zapłaty za fakturę w dwojaki sposób. Tak jak dotychczas czyli całą jej wartość na rachunek bankowy dostawcy, gotówką lub w inny umówiony sposób, bądź według nowego systemu podzielonej płatności – kwotę netto faktury na rachunek bankowy dostawcy, natomiast kwotę podatku VAT (lub jej część) na specjalny, dodatkowy rachunek bankowy dotyczący jedynie VAT. Dodatkowy rachunek bankowy do celów VAT zakładany jest od lipca 2018 roku przez banki automatycznie, podatnik nie ma obowiązku sam zakładać nowego konta.

Mechanizm podzielonej płatności jest systemem dobrowolnym, w trakcie wykonywania przelewu płatnik sam dokonuje wyboru czy zapłacić całą wartość faktury na jedno konto dostawcy, czy za pomocą dedykowanego komunikatu przelewu podzielić płatność na wartość netto i kwotę podatku VAT.

Środki zgromadzone na rachunku bankowym do celów VAT mogą być wykorzystywane w bardzo ograniczony sposób:

- do zapłaty kwoty podatku VAT wynikającej z faktury za zakup danego towaru bądź usługi,
- dokonania zapłaty należnego podatku VAT do urzędu skarbowego.

Aby odzyskać zgromadzone środki w celu wykorzystania ich na inny cel niż VAT można ubiegać się składając specjalny wniosek do właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego, który w terminie 60 dni, w drodze postanowienia, wyda swoją opinię czy wyrazić zgodę na przekazanie zgromadzonych środków na rachunek bankowy.

Ministerstwo Finansów przewidziało korzyści dla osób korzystających z metody podzielonej płatności a mianowicie 25 – dniowy zwrot podatku, wyłącznie na konto bankowe do celów VAT.

---

**Wykorzystano:**

1. Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. z 2017 r., poz. 1221, ze zm.)
2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. z 2013 r. poz. 1485)
3. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2018 r. poz. 701 ze zm.)
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2017 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2017 r. poz. 2454 ze zm.)
5. Tomasz Krywan, „VAT 2017 Komentarz”, INFOR PL SA, Warszawa 2017
6. Strona internetowa Ministerstwa Finansów: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)
7. Strona internetowa [www.gofin.pl](http://www.gofin.pl)
8. Strona internetowa [www.inforfk.pl](http://www.inforfk.pl)



KUJAWSKO-POMORSKI  
OŚRODEK DORADZTWA ROLNICZEGO  
w Minikowie

# BIURO RACHUNKOWE

## VAT PIT ZUS

Specjaliści Kujawsko-Pomorskiego  
Ośrodka Doradztwa Rolniczego  
poprowadzą dla Ciebie

- VAT w rolnictwie
  - podatek dochodowy
  - rozliczenia ZUS, kadry i płace
  - ewidencja dla beneficjentów PROW 2014-2020

### Rolniku!

Rozliczasz VAT na zasadach ogólnych? Prowadzisz pozarolniczą działalność gospodarczą? Zatrudniasz pracowników? A może zamierzasz skorzystać z PROW 2014-2020?

MINIKOWO  
89-122 Minikowo  
tel. 52 386 72 17  
www.kpodr.pl

INFORMACJA W POWIATOWYCH  
ZESPOŁACH DORADZTWA ROLNICZEGO KPODR



Kujawsko-Pomorski Ośrodek Doradztwa Rolniczego  
89-122 Minikowo  
tel. 52 386 72 00  
e-mail sekretariat@kpodr.pl

www.kpodr.pl



Certyfikat ISO 9001