



---

Rzeczpospolita, Dobra Firma, 03. listopada 2005 roku  
Piotr Liss - Doradca Podatkowy, numer wpisu 10240

## **Dlaczego warto prowadzić ewidencję przychodów, choć formalnie nie ma takiego obowiązku?**

### **Rolniku, pilnuj limitu!**

Rolnik zajmujący się działami specjalnymi produkcji rolnej co do zasady nie musi prowadzić żadnych ewidencji. Musi jednak pilnować wysokości swoich przychodów. Przekroczenie określonego ich limitu powoduje, że traci on zwolnienie z obowiązku prowadzenia ksiąg. A w konsekwencji także zwolnienie z VAT, jeśli korzystał z niego jako rolnik ryczałtowy.

Warto o tym pamiętać, zwłaszcza gdy zbliża się początek nowego roku.

Przepisy podatkowe wyjątkowo łagodnie traktują podatników prowadzących działalność rolniczą, w tym działy specjalne produkcji rolnej. Korzystają oni ze zwolnienia przedmiotowego z podatku dochodowego, albo mają prawo do uproszczonego sposobu ustalania dochodu do opodatkowania według tzw. norm szacunkowych. Z kolei ustawa o VAT przewiduje uproszczone rozliczanie się podatników prowadzących działalność rolniczą oraz możliwość uzyskiwania przez nich zryczałtowanego zwrotu podatku. Podatnicy ci nie muszą w zasadzie prowadzić żadnych ewidencji. Czy jednak na pewno?

### **Dwie metody ustalania dochodu**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej updog), jej przepisów nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej. Ustawa szczegółowo określa, jaką produkcję roślinną i zwierzęcą uznać należy za dział specjalny produkcji rolnej, a co za tym idzie opodatkować podatkiem dochodowym.

Podatnik prowadzący działy specjalne produkcji rolnej ma możliwość wyboru jednej z dwóch metod ustalania dochodu z tego typu działalności:

- w oparciu o tzw. normy szacunkowe,
- na podstawie zapisów w odpowiednich ewidencjach.

Co ciekawe, rolnik taki w żadnym razie nie może skorzystać z liniowej stawki podatku (19 proc.), na co wskazuje jednoznacznie art. 30c updog.

Przyjrzyjmy się pierwszej z wymienionych tu form ustalania dochodu, gdyż jej stosowanie niesie za sobą pewne zagrożenia.



---

## **Rolnik na księdze**

Zgodnie z art. 24 ust. 4 updof dochód z działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli podatnik nie prowadzi ksiąg, o których mowa w art. 15, ustala się przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej. Warunkiem koniecznym zastosowania szacunkowej metody ustalania dochodu, jest więc brak ksiąg, rozumianych jako księgi rachunkowe, bądź też książka przychodów i rozchodów. Co do zasady prowadzący działy specjalne produkcji rolnej może samodzielnie zdecydować czy prowadzić odpowiednie ewidencje, czy też ich nie prowadzić. Ale pod warunkiem, że nie przekroczy limitu przychodów określonego w ustawie o rachunkowości, bo wówczas ma obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Zgodnie z jej art. 2 ust. 1 pkt. 2 przepisy tej ustawy stosuje się do osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych oraz spółek partnerskich, jeżeli ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 800 tys. euro. Dla celów przeliczenia kwoty granicznej na złotówki zastosować należy kurs wymiany ogłoszony przez NBP w dniu 30 września roku, którego limit dotyczy.

Zatem podatnik prowadzący działy specjalne produkcji rolnej straci wraz z nowym rokiem podatkowym prawo do ustalania dochodu na podstawie norm szacunkowych w przypadku, gdy jego przychody za 2005 r. przekroczą 3 133 280 zł. W takim bowiem przypadku zobowiązany będzie do zaprowadzenia w 2006 r. pełnych ksiąg rachunkowych i rozliczania podatku na zasadach właściwych dla pozarolniczej działalności gospodarczej. Z tym jednak wyjątkiem, że nie będzie mu przysługiwać prawo do zastosowania stawki liniowej.

## **Organ i tak odkryje**

Wynika z tego, że pomimo braku sformułowanego *expressis verbis* w ustawach podatkowych obowiązku prowadzenia ewidencji przychodu, rolnik powinien prowadzić taką ewidencję w dowolnej formie dla własnych potrzeb, tak aby na koniec roku móc stwierdzić, czy nie ma ewentualnie obowiązku założenia ksiąg rachunkowych.

Czy w razie braku takiej ewidencji organ podatkowy ma szansę kiedykolwiek dojść, że faktyczne przychody rolnika przekroczyły graniczną kwotę? Oczywiście, choćby na podstawie faktur. Załóżmy, że poważny producent pomidorów szklarniowych będący rolnikiem ryczałtowym dostarcza je jednemu lub kilku głównym odbiorcom, podatnikom VAT. Z wystawionych przez nich faktur VAT RR wynika jasno, jaka była wielkość jego sprzedaży. Wystarczy, że urząd skarbowy skontroluje te dokumenty u kontrahentów, albo u samego rolnika, który ma obowiązek przechowywać ich oryginały i już ma obraz rzeczywistych jego przychodów.



### **Oszacowany dochód**

Podstawowym skutkiem niezastosowania się do obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych jest - na gruncie podatku dochodowego - możliwość oszacowania przez organy podatkowe wielkości dochodu. Zgodnie bowiem z art. 24b ust 1 upodof jeżeli ustalenie dochodu (straty) w sposób przewidziany w art. 24 i 24a nie jest możliwe, dochód (stratę) ustala się w drodze oszacowania. Gdy podatnik nie prowadzi w ogóle ksiąg rachunkowych ustalenie na ich podstawie dochodu nie jest możliwe więc organ ma wolną drogę do jego szacowania. Ten sposób ustalenia dochodu polega na statystycznym przyjęciu przez organ podatkowy wielkości przychodów oraz kosztów i wyliczeniu podstawy opodatkowania z ich zastosowaniem.

Ustalić przybliżoną wartość przychodu nie będzie trudno, jako że podatnik (oczywiście jeżeli na gruncie ustawy o VAT był rolnikiem ryczałtowym lub podatnikiem VAT czynnym) powinien przechowywać oryginały faktur wystawionych w jego imieniu przez kontrahentów, bądź kopie wystawionych przez siebie faktur. Gorzej z kosztami. To bowiem na podatniku ciążyć będzie obowiązek wykazania, że poniósł określone wydatki. Ponieważ rolnicy ustalający dochód według norm szacunkowych nie ewidencjonują kosztów, mogą nie posiadać faktur dokumentujących zakupy.

Mogą jednak przedstawić inne dokumenty księgowego lub złożyć oświadczenie o wysokości poniesionych wydatków, i jeżeli dowody te nie są sprzeczne z innymi dowodami lub faktami znanymi organowi, organ szacujący ma obowiązek uwzględnić kwoty z nich wynikające (por. wyrok NSA z 17. września 1999 roku I SA/Łd 1300/97). Oczywiście ustalony w wyniku oszacowania dochód zazwyczaj w znaczny sposób odbiega od zadeklarowanej wcześniej podstawy opodatkowania (dochodu ustalonego według norm szacunkowych). Wówczas podatnik będzie zmuszony do zapłaty różnicy podatku wraz z należnymi odsetkami.

### **Utracone zwolnienie z VAT**

Stwierdzenie obowiązku prowadzenia ksiąg przez rolnika może mieć jeszcze jeden skutek - może rzutować na jego obowiązki i prawa wynikające z ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 2 pkt 19 ustawy o VAT rolnikiem ryczałtowym jest rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczącego 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. Z przepisu tego jednoznacznie wynika, że nie może być rolnikiem ryczałtowym, a więc korzystać ze zwolnienia z VAT - podatnik, który obowiązany jest na podstawie ustawy o rachunkowości prowadzić księgi rachunkowe. Zatem ten kto przekroczył limit przychodów, o którym mowa w ustawie o rachunkowości, powinien od początku następnego roku zaprowadzić rejestry zakupów i sprzedaży VAT, składać comiesięczne lub kwartalne



---

deklaracje podatkowe, a także wpłacać zadeklarowany podatek na konto urzędu skarbowego (wynika to a contrario z art. 117 ustawy o VAT). Podatnikowi takiemu nie przysługuje również zryczałtowany zwrot podatku od towarów i usług z tytułu nabycia towarów i usług służących produkcji rolnej. Po utracie statusu rolnika ryczałtowego trzeba rozliczać się z podatku od towarów i usług na zasadach ogólnych. Podatnik, który nie zastosuje się do tego nakazu, naraża się - w razie kontroli organów podatkowych - na poważne konsekwencje. Organ określi mu zobowiązanie podatkowe, stosując właściwą stawkę podatkową, a także ustali dodatkowe zobowiązanie (sankcję) w wysokości 30 proc. wartości zaniżenia zobowiązania. Jeśli podatnik nie posiada faktur zakupowych, a z taką sytuacją często mamy do czynienia, zobowiązanie podatkowe równe będzie podatnikowi należnemu określone przez organ.

### **Stracą także kontrahenci**

Poważne negatywne konsekwencje finansowe dotknąć mogą także nabywców towarów dostarczanych przez podatnika, który utracił status rolnika ryczałtowego. Zryczałtowany zwrot wynikający z faktur VAT RR wystawionych dla rolnika ryczałtowego stanowi u nich kwotę podatku naliczonego (zgodnie z art. 86 ust 2 pkt 3 ustawy o VAT). Jednak z art. 115 ustawy o VAT wynika wyraźnie, że zryczałtowany zwrot przysługuje tylko rolnikowi ryczałtowemu. Skoro zatem rolnik nie posiada statusu rolnika ryczałtowego, to organy podatkowe mogą stwierdzić, że kwota zwrotu wykazana w fakturach VAT RR nie pomniejsza u nabywcy produktów rolnych podatku należnego. W konsekwencji mogą też ustalić sankcję w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30 proc. zaniżenia zobowiązania podatkowego (zawyżenia VAT do odliczenia lub zwrotu).

### **Brak księgi to przestępstwo**

Na rolniku, który wbrew obowiązkowi nie prowadzi ksiąg rachunkowych ciąży też odpowiedzialność karna określona w art. 77 i 79 ustawy o rachunkowości. Osobę taką może również obciążać odpowiedzialność karna skarbową określona kodeksie karnym skarbowym, za: nieskładanie deklaracji (art. 54), niedopełnienie obowiązku zawiadomienia o zmianie sposobu ustalania dochodu z działalności (art. 56), nieprowadzenie księgi (art. 60), niewystawienie faktury mimo obowiązku jej wystawienia (art. 62), a także narażenie skarbu państwa na nienależny zwrot podatku od towarów i usług (art. 76). Najcięższe z tych czynów zagrożone są karą do 3 lat pozbawienia wolności.

### **Dla własnego bezpieczeństwa**

Reasumując, osoby prowadzące działy specjalne produkcji rolnej i mające status rolnika ryczałtowego pomimo braku obowiązku prowadzenia ewidencji przychodu powinni prowadzić taką dla własnego bezpieczeństwa. W ten sposób będą mogli określić, czy prowadzona przez nich działalność nie osiągnęła rozmiarów, przy



Krzysztof Ziemiński & Wspólnicy  
Spółka Doradztwa Podatkowego  
Spółka Akcyjna  
z siedzibą w Poznaniu

---

których obowiązkowe jest prowadzenie ksiąg rachunkowych, a co za tym idzie także rejestrów VAT. Działanie takie uchroni rolnika, a także jego kontrahentów przed dotkliwymi sankcjami podatkowymi i karnymi.