

ARKADIUSZ SADOWSKI
*Zakład Badań Środowiska Rolniczego i Leśnego PAN
w Poznaniu*

EKONOMICZNE UZASADNIENIE ROZLICZANIA PODATKU VAT NA ZASADACH OGÓLNYCH W WYBRANYCH TYPAH GOSPODARSTW ROLNYCH, W ŚWIETLE HARMONIZACJI PRAWA PODATKOWEGO POLSKI I UNII EUROPEJSKIEJ

1. Wstęp

Gospodarstwa rolne, mimo swojej specyfiki, uczestniczą w krajowym systemie podatkowym. Czynią to w sposób odmienny zarówno od ogółu przedsiębiorstw jak i osób fizycznych. Większość płaconych przez gospodarstwa podatków (rolny, leśny, od nieruchomości), zaliczana jest do grupy podatków majątkowych, stąd też decyzje zarządcze rolnika nie mają wpływu na ich wysokość [Goraj i in. 2004]. Wyjątek stanowi VAT, zaliczany do grupy podatków pośrednich i obrotowych.

2. Podatek VAT obecnie i w przyszłości

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 roku¹, pozwalają dokonać rolnikowi wyboru systemu rozliczania podatku. Pierwszy – ryczałtowy, uniemożliwia wprowadzić odliczenia podatku VAT zawartego w cenie zakupywanych produktów i usług, zakłada jednak jego zryczałtowany zwrot w formie 5% doliczonych do ceny netto sprzedawanych produktów rolnych.

W drugim – pełnym systemie, rolnik rozlicza VAT jak każdy podatnik, czyli odprowadza do urzędu skarbowego różnicę pomiędzy podatkiem należnym i naliczonym. Stawka VAT dla produktów rolnych oraz rzeczowych środków produkcji wynosi 3%.

Obowiązujące obecnie stawki wynikają z postanowień Traktatu Akcesyjnego i dotyczą 4-letniego okresu przejściowego, jednak w ramach harmonizacji krajo-

¹ Dz. U. 2004 nr 54 poz. 535.

wego prawa podatkowego z prawem unijnym, od 1 maja 2008 roku², Polska zobowiązana będzie do nowelizacji przepisów, przejawiającej się między innymi we wprowadzeniu na produkty rolne, rzeczowe środki do produkcji oraz usługi rolnicze, stawki obniżonej, wynoszącej 7%³. Przewiduje się jednocześnie zachowanie 5-procentowego ryczałtowego zwrotu podatku VAT dla rolników ryczałtowych. Będzie zachowana możliwość rezygnacji po 3 latach z rozliczania podatku VAT na zasadach ogólnych i ponownego przejścia na ryczałt, jednak wiązać się to będzie z koniecznością zwrotu części nadpłaconego podatku [Włodarz, 2007].

3. Analiza ekonomicznej racjonalności pełnego rozliczania podatku od towarów i usług w wybranych typach gospodarstw

3.1. Cel i metoda

Planowane zmiany przepisów dotyczących rozliczania podatku VAT, jakie będą miały miejsce od maja 2008 roku, mogą w znaczący sposób wpłynąć na wyniki finansowe gospodarstw rolnych. Zakładając teoretycznie niezmiennosc cen netto na produkty oraz środki do produkcji i usługi, opisane wyżej zmiany przepisów podatkowych będą miały wpływ na wysokość rzeczywistych wpływów i wydatków gospodarstwa. Czas, jaki pozostał do wejścia w życie nowych przepisów, jest dobrym momentem dla osób kierujących gospodarstwami oraz współpracujących z nimi doradcami, do podjęcia decyzji dotyczącej sposobu rozliczania. Należy wziąć pod uwagę strukturę przepływów pieniężnych, a przede wszystkim udział produktów zakupywanych obecnie ze stawką 3%, gdyż po zmianie wysokości stawek to one będą miały decydujący wpływ na zmiany przepływów gotówkowych. Dodatkowym czynnikiem, który w wielu przypadkach może przesądzić o rezygnacji ze statusu rolnika ryczałtowego, może być planowana inwestycja budowlana lub maszynowa. Warto w tym momencie zaznaczyć, iż w projekcie Planu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013, podatek VAT nie jest kosztem kwalifikowanym inwestycji, co dla inwestujących - ryczałtowych rolników oznacza wyższy udział własny. Poza jednak przesłankami natury ekonomicznej, istotną rolę w wielu przypadkach mogą odegrać czynniki o charakterze społecz-

² Sytuacja może ulec zmianie, jeżeli zostaną wynegocjowane inne warunki, a takie starania są przez Polskę czynione.

³ Podstawę harmonizacji podatku VAT w UE stanowi VI dyrektywa z dnia 17 maja 1977 (77/388/EWG), określając ramowe wytyczne, jakim musi podlegać krajowe prawodawstwo [Brzeziński i in. 1998]. Inne przepisy regulują wysokość stawek podatkowych, liczbę stawek, listy towarów, których podatek ten nie obejmuje lub które podlegają stawce zerowej. Kraje członkowskie mają możliwość stosowania jednej stawki podstawowej, nie niższej niż 15% oraz jednej lub dwóch stawek zredukowanych, nie niższych niż 5%. W Polsce obowiązuje jedna zredukowana stawka wynosząca 7%, stąd w planowanych zmianach przepisów, zakłada się jej wprowadzenie dla produktów rolnych, rzeczowych środków produkcji oraz usług rolniczych.

nym czy wręcz mentalnym. Rolnik ryczałtowy bowiem nie ma obowiązku prowadzenia jakiejkolwiek dokumentacji, poza gromadzeniem faktur RR i nie jest zobligowany do kontaktów z urzędem skarbowym. Dlatego też, przejście na rozliczanie VAT na zasadach ogólnych, częstokroć wiązać się będzie z przełamaniem bariery psychicznej.

Przeprowadzona analiza opłacalności rozliczania podatku VAT na zasadach ogólnych, z uwzględnieniem planowanych zmian przepisów, oparta została wyłącznie na przesłankach natury ekonomicznej. Przyjęto następujące założenia metodyczne:

- analizie poddano wyłącznie przepływy pieniężne przykładowych gospodarstw, o różnych kierunkach produkcji, biorąc za podstawę wartości brutto;
- dokonano przeliczenia wartości brutto na odpowiednie wartości netto w kolejnych latach analizy, z uwzględnieniem planowanych zmian przepisów;
- na podstawie przepływów pieniężnych roku 2007 opracowano na kolejne lata scenariusze pozostania na ryczałcie oraz przejścia na zasady ogólne;
- założono, iż w kolejnych latach analizy ceny netto nie ulegną zmianie;
- założono, iż jedynie część kosztów wspólnych (energii elektrycznej i wody) zostanie przypisana gospodarstwu rolniczemu.

Analiza polegała na dokonaniu porównania dochodu pieniężnego uzyskanego w przypadku przyjęcia scenariusza pozostania na ryczałcie oraz rozliczania podatku VAT na zasadach ogólnych. Dochód pieniężny rozumiany jest w sposób następujący:

Wariant pozostania na ryczałcie:

Dochód pieniężny = wpływy brutto z gospodarstwa – wydatki brutto z gospodarstwa

Wariant rozliczania VAT na zasadach ogólnych:

Dochód pieniężny = wpływy netto z gospodarstwa – wydatki netto z gospodarstwa

Uzyskana różnica dochodów pieniężnych obydwu scenariuszy stanowi odpowiedź na pytanie o ekonomiczną racjonalność wyboru jednego z nich.

3.2. Analiza wybranych typów gospodarstw

Gospodarstwo z produkcją roślinną

Charakterystyka ogólna: powierzchnia około 40 ha, sprzedaż buraków cukrowych i zbóż i rzepaku,

Specyfika produkcji gospodarstwa roślinnego (bezinwentarzewego) przejawia się między innymi w relatywnie dużym udziale zakupów produktów (42% wartości brutto), na który obowiązuje stawka 22% VAT (tabela 1). Jest to głów-

nie paliwo, oleje i smary oraz części zamienne do maszyn. Gospodarstwo to nie korzysta z usług weterynaryjnych, stąd też w strukturze zakupów brak jest wydatków na produkty lub usługi ze stawką VAT 7%. W tym przypadku, już od roku 2007 uzasadnione jest rozliczanie VAT na zasadach ogólnych, gdyż różnica w dochodach pieniężnych jest wyższa w wariantcie scenariusza przejścia na pełne rozliczenie VAT o 5 041 zł (tabela 7). W kolejnych latach, po zmianie przepisów dotyczących stawek podatku VAT, różnica w wartości dochodu pieniężnego zwiększy się do 6947 zł. Ponadto gospodarstwo to, przy zachowaniu obecnej struktury sprzedaży i zakupów może liczyć na zwrot podatku z urzędu skarbowego w kwocie 7 603 zł w 2007 roku oraz 4 385 zł w kolejnych latach (tabela 6). Specyfika rozliczania podatku VAT w rolnictwie powoduje pozornie paradoksalną sytuację, w której mniejszy zwrot z urzędu skarbowego w przypadku rezygnacji ze statusu rolnika ryczałtowego, wiąże się jednocześnie ze wzrostem ekonomicznej racjonalności przejścia na zasady ogólne. Przyczyna tego zjawiska tkwi w zróżnicowaniu stawek w przypadku rozliczania na zasadach ogólnych (3% w 2007 roku i 7% od 2008 roku) oraz w systemie ryczałtowym (5%).

Tabela 1

Struktura wydatków w 2007 roku w gospodarstwie roślinnym

Wyszczególnienie	Wartość netto (zł)	Wartość brutto (zł)	Wartość netto (%)	Wartość brutto (%)
Wydatki wg stawki 0% i zwolnione	19 549	19 549	17	15
Wydatki wg stawki 3%	51 866	53 422	45	42
Wydatki wg stawki 7%	0	0	0	0
Wydatki wg stawki 22%	44 950	54 839	39	43
Razem	116 365	127 810	100	100

Źródło: Wyniki badań własnych.

Tabela 2

Wartość wpływów w gospodarstwie roślinnym przy wariantcie pozostania na ryczałcie, w zł

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Wartość sprzedaży brutto	134 479	134 479
w tym VAT	6 404	6 404
Wartość netto	128 075	128 075
Wpływy do kasy brutto	134 479	134 479
Zryczałtowany zwrot VAT	6 404	6 404

Źródło: Wyniki badań własnych.

Tabela 3

Wartość wydatków w gospodarstwie roślinnym przy wariancie
pozostania na ryczałcie, w zł

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Wartość zakupu brutto	127 810	129 715
w tym VAT	11 445	13 350
Wartość netto	116 365	116 365
Wydatek kasowy brutto	127 810	129 715
VAT naliczony	11 445	13 350

Źródło: Wyniki badań własnych.

Tabela 4

Wartość wpływów w gospodarstwie roślinnym przy wariancie
rozliczania VAT na zasadach ogólnych, w zł

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Wartość sprzedaży brutto	131 917	137 040
w tym VAT	3 842	8 965
Wartość netto	128 075	128 075
Wpływ kasowy netto	128 075	128 075
VAT należny	3 842	8 965

Źródło: Wyniki badań własnych.

Tabela 5

Wartość wydatków w gospodarstwie roślinnym przy wariancie
rozliczania VAT na zasadach ogólnych, w zł

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Wartość zakupu brutto	127 810	129 715
w tym VAT	11 445	13 350
Wartość netto	116 365	116 365
Wydatek kasowy netto	116 365	116 365
VAT naliczony	11 445	13 350

Źródło: Wyniki badań własnych.

Tabela 6

Różnica pomiędzy podatkiem należnym i naliczonym w gospodarstwie
roślinnym, przy wariancie rozliczania VAT na zasadach ogólnych, w zł

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Różnica (wartość dodatnia – wpłata do US, wartość ujemna – zwrot z US)	-7 603	-4 385

Źródło: Wyniki badań własnych.

Tabela 7

Porównanie dochodu pieniężnego (wpływ kasowy – wydatek kasowy) w gospodarstwie roślinnym, w dwóch scenariuszach: pozostania na ryczałcie oraz rozliczania VAT na zasadach ogólnych, w zł

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Dochód pieniężny w wariancie pozostania na ryczałcie	6 669	4 763
Dochód pieniężny w wariancie rozliczania VAT na zasadach ogólnych	11 710	11 710
Różnica (pełne rozliczenie - ryczałt)	5 041	6 947

Źródło: Wyniki badań własnych.

Gospodarstwo trzodowe – cykl zamknięty

Charakterystyka ogólna: powierzchnia około 40 ha, sprzedaż tuczników, macior wybrakowanych, buraków cukrowych, produkcja polowa zbóż przeznaczana na pasze.

Produkcja trzody związana jest z koniecznością zakupu pasz pochodzących spoza gospodarstwa (głównie koncentratów), jak i produkcji pasz własnych, na które ponoszone są nakłady na środki ochrony roślin i nawozy. Skutkiem tego 66% wartości brutto zakupów związanych jest z nabyciem produktów i usług obciążonych w 2007 roku 3-procentową stawką podatku VAT. Wydatki związane z opieką weterynaryjną powodują z kolei, iż 6% wydatków brutto, obciążonych jest VAT 7-mio procentowym (tabela 8). Taka struktura wydatków powoduje, iż w 2007 roku całkowicie nieuzasadniona jest rezygnacja ze statusu rolnika ryczałtowego, gdyż różnica dochodu pieniężnego wynosi jedynie 409 zł, co nie pokrywa ani nakładów pracy własnej niezbędnej do przygotowania wymaganej dokumentacji, ani nie jest wystarczająca na opłacenie usług biura podatkowego (tabela 14). Od 2008 roku nastąpi jednak zmiana stawki podatku na takie środki do produkcji jak pasze, nawozy czy środki ochrony roślin, które w strukturze zakupów analizowanego gospodarstwa stanowią poważną pozycję. Począwszy od 2008 roku, różnica wartości dochodu pieniężnego wyniesie 9176 zł na korzyść pełnego rozliczania VAT. Opisany w poprzednim przykładzie pozorny paradoks, związany z rozliczaniem VAT w rolnictwie, jeszcze bardziej uwidacznia się w przypadku gospodarstwa trzodowego. W roku 2007, kiedy stawki na produkty rolne oraz środki do produkcji wynoszą 3%, analizowane gospodarstwo może spodziewać się zwrotu z urzędu skarbowego kwoty 7776 zł (tabela 13). Ze względu na niskie opodatkowanie produktów wytwarzanych w gospodarstwie (3%), relatywnie niewielka jest w 2007 roku wartość podatku należnego, wynosząca 11051 zł (tabela 11), z czego wynika wyższa niż w kolejnych latach wartość zwrotu z urzędu skarbowego. Niska jest jednak także obecnie stawka na zakupywane środki do produkcji, dlatego też

potencjalny zwrot podatku, nie jest w stanie zrekompensować spadku wpływów kasowych, które przy rozliczaniu VAT na zasadach ogólnych wyniosłyby 18418 zł (386783⁴ – 368365⁵). Po zmianach przepisów od 2008 roku sytuacja ulegnie zmianie, gdyż wzrost opodatkowania na produkty gospodarstwa (7%) spowoduje zmniejszenie się kwoty zwrotu z urzędu skarbowego, lecz na skutek równoczesnego wzrostu stawek na środki do produkcji wzrośnie różnica dochodu pieniężnego na korzyść pełnego rozliczania VAT.

Tabela 8

Struktura wydatków w 2007 roku w gospodarstwie trzodowym

Wyszczególnienie	Wartość netto (zł)	Wartość brutto (zł)	Wartość netto (%)	Wartość brutto (%)
Wydatki wg stawki 0% i zwolnione	34 459	34 459	11	10
Wydatki wg stawki 3%	217 442	223 965	68	66
Wydatki wg stawki 7%	20 009	21 410	6	6
Wydatki wg stawki 22%	49 558	60 461	15	18
Razem	321 469	340 295	100	100

Źródło: Wyniki badań własnych.

Tabela 9

Wartość wpływów w gospodarstwie trzodowym, przy wariacie pozostania na ryczałcie, w zł

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Wartość sprzedaży brutto	386 783	386 783
w tym VAT	18 418	18 418
Wartość netto	368 365	368 365
Wpływy do kasy brutto	386 783	386 783
Zryczałtowany zwrot VAT	18 418	18 418

Źródło: Wyniki badań własnych.

Tabela 10

Wartość wydatków w gospodarstwie trzodowym, przy wariacie pozostania na ryczałcie, w zł

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Wartość zakupu brutto	340 295	349 382
w tym VAT	18 827	27 595
Wartość netto	321 469	321 788
Wydatek kasowy brutto	340 295	349 382
VAT naliczony	18 827	27 595

Źródło: Wyniki badań własnych.

4 Tabela 9.

5 Tabela 11.

Tabela 11

Wartość wpływów w gospodarstwie trzodowym, przy wariancie rozliczania VAT na zasadach ogólnych, w zł

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Wartość sprzedaży brutto	379 416	394 150
w tym VAT	11 051	25 786
Wartość netto	368 365	368 365
Wpływ kasowy netto	368 365	368 365
VAT należny (dla US)	11 051	25 786

Źródło: Wyniki badań własnych.

Tabela 12

Wartość wydatków w gospodarstwie trzodowym, przy wariancie rozliczania VAT na zasadach ogólnych, w zł

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Wartość zakupu brutto	340 295	349 382
w tym VAT	18 827	27 595
Wartość netto	321 469	321 788
Wydatek kasowy netto	321 469	321 788
VAT naliczony	18 827	27 595

Źródło: Wyniki badań własnych.

Tabela 13

Różnica pomiędzy podatkiem należnym i naliczonym, w gospodarstwie trzodowym, przy wariancie rozliczania VAT na zasadach ogólnych, w zł

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Różnica (wartość dodatnia – wpłata do US; wartość ujemna – zwrot z US)	-7 776	-1 809

Źródło: Wyniki badań własnych.

Tabela 14

Porównanie dochodu pieniężnego (wpływ kasowy – wydatek kasowy) w gospodarstwie trzodowym, w dwóch scenariuszach: pozostania na ryczałcie oraz rozliczania VAT na zasadach ogólnych

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Dochód pieniężny w wariancie pozostania na ryczałcie	46 488	37 401
Dochód pieniężny w wariancie rozliczania VAT na zasadach ogólnych	46 896	46 577
Różnica (pełne rozliczenie - ryczałt)	409	9 176

Źródło: Wyniki badań własnych.

Gospodarstwo mleczne

Charakterystyka ogólna: powierzchnia około 50 ha, sprzedaż mleka, cieląt męskich oraz krów wybrakowanych, produkcja polowa przeznaczana na pasze.

Tabela 21

Porównanie dochodu pieniężnego (wpływ kasowy – wydatek kasowy) w gospodarstwie mlecznym, w dwóch scenariuszach: pozostania na ryczałcie oraz rozliczania VAT na zasadach ogólnych

Wyszczególnienie	Rok 2007	Rok 2008
Dochód pieniężny w wariantcie pozostania na ryczałcie	127 546	122 397
Dochód pieniężny w wariantcie rozliczania VAT na zasadach ogólnych	123 771	123 771
Różnica (VAT - ryczałt)	-3 775	1 374

Źródło: Wyniki badań własnych.

4. Podsumowanie i wnioski

Czynnikami, które powinny być brane pod uwagę przy wyborze formy rozliczenia podatku VAT są:

- wartość wpływów oraz wydatków,
- struktura wydatków, uwzględniająca udziały produktów oraz usług obciążonych poszczególnymi stawkami VAT,
- planowane od roku 2008 zmiany przepisów dotyczące rozliczania podatku VAT, będące skutkiem harmonizacji krajowego prawodawstwa z uregulowaniami obowiązującymi państwa członkowskie Unii Europejskiej,
- różnice w wartości dochodu pieniężnego pomiędzy scenariuszem kontynuacji rozliczania w systemie ryczałtowym oraz przejścia na pełne rozliczenie VAT.

Niniejsza analiza, wykonana została w oparciu o uproszczone przepływy pieniężne gospodarstw reprezentujących wybrane typy i kierunki produkcji. Wykazała ona, iż uzasadnienie wyboru jednego z prawnie dopuszczalnych sposobów rozliczania uzależnione jest przede wszystkim od rodzaju prowadzonej działalności oraz, od będącej jego skutkiem, struktury wydatków. Generalnie, im bardziej intensywna i energochłonna produkcja, tym większe uzasadnienie do rozliczania VAT na zasadach ogólnych. Wynika to z faktu, iż produkcja taka związana jest z relatywnie dużymi nakładami na nośniki energii, na które obowiązuje podstawowa 22% stawka VAT. Przejawia się także udziałem rzeczowych środków produkcji w strukturze wydatków, na które od 2008 roku zostaną wprowadzone wyższe stawki. Dlatego też gospodarstwa, w których ich udział jest szczególnie wysoki, powinny podjąć decyzję o pełnym rozliczaniu VAT po zmianie stawek podatkowych. Na podstawie wyników przeprowadzonych analiz, można zauważyć, iż – po zmianie stawek podatku VAT – racjonalna będzie zmiana sposobu opodatkowania w gospodarstwach roślinnych oraz trzodowych, nieuzasadniona natomiast w gospodarstwach mlecznych.

Ze względu na zróżnicowanie gospodarstw pod względem skali produkcji, kierunku, stosowanych technologii, decyzja o wyborze formy rozliczania VAT powinna być poprzedzona analizą przepływów pieniężnych gospodarstwa. Pomocne mogą być w tym przypadku wszelkie dokumenty, (paragony, faktury), jak też prowadzone zapisy lub książki rachunkowości rolnej.

LITERATURA

1. Brzeziński B., Głuchowski J., Kosikowski C. (1998): Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski. PWE. Warszawa, 314.
2. Goraj L., Mańko S., Sass R., Wyszowska Z. (2004): Rachunkowość rolnicza. Difin. Warszawa, 311.
3. Włodarz R. (2007): Bezboleśnie odejść z VAT. Top Agrar 2/2007. Poznań, 20-22.

ARKADIUSZ SADOWSKI

EKONOMICZNE UZASADNIENIE ROZLICZANIA PODATKU VAT NA ZASADACH OGÓLNYCH W WYBRANYCH TYPACH GOSPODARSTW ROLNYCH W ŚWIETLE HARMONIZACJI PRAWA PODATKOWEGO POLSKI I UNII EUROPEJSKIEJ

STRESZCZENIE

W artykule przedstawiono analizę racjonalności rozliczania podatku VAT na zasadach ogólnych w wybranych typach gospodarstw rolnych. Uwzględniono zarówno obecnie obowiązujące przepisy podatkowe, jak i planowane od maja 2008 roku zmiany, wynikające z Traktatu Akcesyjnego i stanowiące element harmonizacji prawa krajowego z prawem wspólnotowym. Podstawą analizy były przepływy pieniężne, na podstawie których opracowano 2 warianty: pozostanie na ryczałcie oraz rozliczanie podatku VAT na zasadach ogólnych. Ocenę racjonalności wyboru jednej z form dokonano poprzez porównanie dochodu pieniężnego w obydwu wariantach. W wyniku przeprowadzonej analizy określono, iż racjonalnym jest rozliczanie VAT na zasadach ogólnych w gospodarstwach roślinnych i trzodowych, nieuzasadnione natomiast jest w gospodarstwach mlecznych.

ARKADIUSZ SADOWSKI

ECONOMIC JUSTIFICATION OF VAT SETTLEMENT ACCORDING TO GENERAL RULES IN SELECTED FARM TYPES IN THE LIGHT OF HARMONIZATION OF POLISH TAX LAW WITH THE EC LAW

SUMMARY

In the paper the analysis of justification of VAT settlement according to the general rule in selected farms was presented. Both present regulations and changes planned from May 2008 were taken into account. These changes come from Accession Treaty and they

are the element of harmonization of domestic law with the EC law. The basis for the analysis were cash flows, on the basis of which two scenarios were worked out: remaining on a lump sum and settling the tax according to the general rule. The evaluation concerning the justification of the choice of one option was done by comparing cash income in both scenarios. As a result of investigation it was defined that settlement of VAT according to general rule is justified in crop and pig farms and unjustified in milk farms.