

Marek Galiński\*

## PODATEK OD WARTOŚCI DODANEJ W PRZEDSIĘBIORSTWIE

### 1. WSTĘP

Zmiany zachodzące w gospodarce polskiej oraz perspektywy współpracy z krajami Wspólnoty Europejskiej stwarzają konieczność dokonania szeregu przeobrażeń dopasowujących instrumentalnie i strukturalnie gospodarkę do standardów gospodarek rynkowych. Jednym z nich jest stworzenie sprawnego, wewnątrznie spójnego systemu podatkowego gwarantującego m. in. efektywność tworzenia i podziału dochodu narodowego oraz sprzyjającego otwieraniu się gospodarki na rynki światowe. Podatek od wartości dodanej należy do rozwiązań podatkowych, które miały szczególne znaczenie dla procesu integracji gospodarczej Wspólnoty Europejskiej. Jego wprowadzenie w Polsce traktowane jest jako element unowocześnienia i doprowadzenia gospodarki do stanu porównywalnego ze standardami gospodarek europejskich.

Celem artykułu jest przybliżenie tego rozwiązania podatkowego, przedstawienie jego konstrukcji oraz wad i zalet, jakimi charakteryzuje się podatek od wartości dodanej, w porównaniu z innymi formami opodatkowania obrotu.

---

\* Mgr, st. asystent w Zakładzie Analizy i Diagnostyki Ekonomicznej Instytutu Ekonomik Stosowanych UL.

## 2. KONSTRUKCJA PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Podatek od wartości dodanej jest jedną z form podatku od obrotu. Obok niego najczęściej stosowanymi formami opodatkowania są jednofazowy podatek obrotowy oraz wielofazowy podatek od obrotu brutto.

Czynnikiem wyróżniającym podatek od wartości dodanej spośród innych stosowanych rozwiązań opodatkowania obrotu jest przede wszystkim sposób ujęcia przedmiotu lub podstawy opodatkowania<sup>1</sup>. Jest nią wartość dodana. Zaliczana jest ona do jednego z podstawowych mierników produkcji przedsiębiorstwa. Jej wielkość określić można za pomocą formuły<sup>2</sup>:

$$Pd = (D \pm Rz + Rw) - km$$

gdzie:

- Pd - wartość produkcji dodanej,
- D - dochody ze sprzedaży pomniejszone o podatek obrotowy,
- Rz - różnica stanów na początek i na koniec roku wyrobów gotowych i produkcji w toku,
- Rw - wartość produkcji na potrzeby własne,
- km - koszty zużycia materiałów, narzędzi, energii i usług obcych.

Istotą pomiaru wielkości produkcji za pomocą wartości dodanej jest to, że efekt produkcyjny, uzyskany przez przedsiębiorstwo w danym okresie, zostaje pomniejszony o wartość wytworzoną poza przedsiębiorstwem, a więc wszystko to, co uzyskało ono z zewnątrz na wytworzenie swojej produkcji. Otrzymana w ten sposób różnica między wartością produkcji i kosztami materialnymi jest względnie wiernym odzwierciedleniem rzeczywistych nakładów poniesionych przez przedsiębiorstwo na wytworzenie określonej wielkości produkcji.

<sup>1</sup> Kryteriami różnicowania form podatków obrotowych mogą być: wybór podatnika, wybór materialnej podstawy opodatkowania, formalne rozróżnienie obrotu i określone właściwości skal podatkowych.

<sup>2</sup> B. C o n s o, La rentabilité de l'entreprise. Analyse, prévision et contrôle, Dunod, Paris 1982, s. 18-21.

Podstawą obciążenia podatkiem od wartości dodanej jest obrót netto, a więc ta część wartości dodanej, która zawarta jest w produkcji sprzedanej na zewnątrz. Jest to więc różnica między wartością sprzedaży w danym okresie a kosztami materiałów i usług poniesionych na ich wytworzenie

$$O_n = D - kms$$

gdzie:

$O_n$  - obrót netto,

kms - koszty materiałów i usług poniesionych dla uzyskania tych przychodów,

$D$  - jak w poprzedniej formule.

Na wielkość obrotu netto składa się zapłata za świadczenie rzeczy lub usług, wartość towarów i usług przeznaczona na cele własne podatnika<sup>3</sup> i wartość celna towarów importowanych. Odpłatność ze wspomnianych tytułów jest uzupełniana kosztami transportu, ubezpieczenia opakowania i podatkami (z wyjątkiem podatku od wartości dodanej). Na ogół nie wlicza się do podstawy opodatkowania rabatów gotówkowych, procentów z tytułu odroczonej spłaty i niektórych danin. W zasadzie jest to wartość obrotu przyjęta na podstawie umowy<sup>4</sup>.

Zastosowanie formuły wartości dodanej do obliczania podstawy opodatkowania podatkiem obrotowym pozwala uniknąć szeregu niedogodności, które występują przy stosowaniu innych form opodatkowania. Stosowanie podatku obrotowego:

a) sprawia, że w kolejnych fazach obrotu obciążeniu podatkowemu podlega nie całość przychodów przedsiębiorstwa, jak ma to miejsce w przypadku podatku od obrotu brutto, ale jedynie różnica w obrotach każdej z faz<sup>5</sup> - dzięki temu wysokość podatku jest niez-

<sup>3</sup> Nie chodzi tu o obrót wewnętrzny, lecz o indywidualne spożycie właściciela firmy.

<sup>4</sup> Przyjmujemy tu zakres pojęcia obrotu netto określoną na podstawie szóstych wytycznych Rady Ministrów EWG z maja 1977 r., por. A. K o m a r, Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich, PWE, Warszawa 1989, s. 126; zob. też F. C o l i n, G. G e r v a i s e, T. e t C. L a m o r l e t t e, Fiscalité pratique des affaires, Economica, Paris 1982, s. 562 i n.

<sup>5</sup> Pomijamy tu inne różnicowanie form podatków obrotowych, tj.

leżna od liczby faz obrotu; pozwala to uniknąć negatywnego zjawiska kumulowania się podatku zapłaconego we wcześniejszych fazach obrotu, a tym samym sytuacji, w której płaci się podatek od podatku;

b) pozwala na obciążenie podatkiem obrotowym wszystkich faz obrotu, unika się przeto spiętrzenia obciążeń podatkowych w niektórych tylko fazach obrotu oraz zapewnia powszechność obowiązku podatkowego.

Z punktu widzenia systemu podatkowego przedsiębiorstwa podatek od wartości dodanej pełni przede wszystkim funkcje cenotwórcze. Pobierany podatek od wartości dodanej nie jest prawdziwym obciążeniem przychodów przedsiębiorstwa. Łatwość, z jaką podatek ten daje się przerzucać, powoduje, że przedsiębiorcy uczestniczący w kolejnych fazach produkcji i wymiany dokonują wpłaty należnej kwoty podatku do urzędu finansowego, ale nie ponoszą ciężaru podatku<sup>6</sup>. Podatek od wartości dodanej nie jest elementem kosztów przedsiębiorstwa. Praktycznie nosi charakter wykazywanej w rozliczeniach "pozycji przejściowej". Zapłata podatku jest wyłącznie czasowym obciążeniem przychodu przedsiębiorstwa. Prawdziwym obciążeniem staje się jedynie w przypadku, gdy dostawy lub inne świadczenia wykonywane są dla odbiorców finalnych, którzy są faktycznymi jego płatnikami.

Z punktu widzenia techniki podatkowej wartość dodaną podatnika ustalić można za pomocą dwóch metod, tj. przez potrącanie obrotu bądź przez potrącanie podatku.

W pierwszym przypadku odliczanie zapłaconego podatku odbywa się poprzez zmniejszenie wpływów ze sprzedaży o wydatki poniesione na zakupy środków do produkcji. W okresie objętym rozliczeniem

---

wybór podatnika, formalne rozróżnienie obrotu, właściwości skal podatkowych oraz problemy związane z każdym z tych kryteriów, T. et C. L a m o r l e t t e, *Fiscalité pratique...*, s. 520 i n.

<sup>6</sup> W praktyce wygląda to tak, że kolejny płatnik wstawia do faktury przekazywanej nabywcy towaru kwotę podatku obliczoną od łącznej wartości obrotu netto (do danej fazy obrotu). W ten sposób fakturowana cena sprzedaży zapewnia zwrot pełnej kwoty podatku, która obejmuje zarówno kwotę zapłaconą wcześniej przez sprzedawcę (a zawartą w cenie nabycia surowców czy półfabrykatów wykorzystywanych do produkcji na danym etapie), jak i wpłaconą do budżetu.

następuje potrącanie obrotu z poprzednich faz, co w rezultacie określa obrót netto danej fazy. Do tak ustalonego obrotu stosuje się właściwą stawkę podatkową. Stosowanie tej metody możliwe jest przy stosowaniu ksiąg podatkowych i handlowych umożliwiających ustalenie wysokości obrotów w poszczególnych fazach. W prawie podatkowym takie obroty są ogólnie definiowane jako potrącalne lub enumeratywnie określane<sup>7</sup>.

W drugim przypadku, podstawę obciążenia podatkiem od wartości dodanej ustala się poprzez potrącenie z obliczonej kwoty podatku od dokonanej sprzedaży, kwoty podatku zapłaconej w cenach nabytych dóbr i usług. Podstawę opodatkowania stanowi obrót brutto. Następuje, co prawda, kumulacja obrotu jako podstawy opodatkowania, ale podatek zmniejsza przypadający na niego podatek o podatek zapłacony w fazie poprzedniej, tj. uiszczony w cenie surowców, półfabrykatów i usług zużytych do wytworzenia produkcji sprzedanej (tzw. metoda kredytu podatkowego).

Tak ustalona kwota podatku nie zależy więc od liczby faz obrotu, ale od wartości wyrobu i stawki podatkowej. Zasadą jest też - przynajmniej w rozwiązaniach modelowych - aby suma podatków zapłaconych w kolejnych fazach była równa wysokości podatku wyliczonego dla wartości produktu w fazie ostatniej, tzn. jak w jednofazowym podatku obrotowym.

Jak wskazuje przykład zawarty w tab. 1, będący egzemplifikacją obu metod techniczno-podatkowych, założenie to nie zawsze jest spełnione. Zarówno bowiem sposób obliczania podstawy, jak i zróżnicowanie skali podatkowej mogą istotnie modyfikować wartość podatku.

Dane zawarte w tab. 1 wskazują, że obciążenie podatkiem jest różne w obu przypadkach. Zastosowanie drugiej z metod daje łącznie wyższą kwotę podatku od wartości dodanej. Jest to swoisty skutek uzupełniającego obciążenia podatkowego, który powoduje, że suma podatku kształtowana jest przez stosowaną w ostatniej fazie stawkę podatkową. Dlatego zaniżona stawka skutkuje tylko wtedy, gdy jest ona stosowana w ostatniej fazie obrotu.

---

<sup>7</sup> D. G o t z - K o z i e r k i e w i c z, Podatki w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej, PWE, Warszawa 1975, s. 116.

## Ustalanie kwoty podatku od wartości dodanej przez potrącania obrotu i podatku

Przedmiot	Jednostka	Faze obrotu		
		pierwsza	druga	trzecia
1. Wartość obrotu przed opodatkowaniem	mln zł	700	1 000	1 200
2. Stawka podatku	%	5	10	15
Metoda I - przez potrącanie obrotu				
3. Podstawa opodatkowania	mln zł	700	$(1000 - 700) = 300$	$(1200 - 1000) = 200$
4. Podatek do zapłacenia	mln zł	35	$(300 \times 0,1) = 30$	$(200 \times 0,15) = 30$
5. Podatek skumulowany	mln zł	35	$(35 + 30) = 65$	$(65 + 30) = 95$
Metoda II - przez potrącanie podatku				
3. Podstawa opodatkowania	mln zł	700	1 000	1 200
4. Należny podatek	mln zł	35	100	180
5. Podatek do zapłacenia	mln zł	35	$(100 - 35) = 65$	$(180 - 100) = 80$
6. Podatek skumulowany	mln zł	35	$(35 + 65) = 100$	$(100 + 80) = 180$

Należy przy tym podkreślić znaczenie, jakie ma wzajemne dopasowanie stawek podatkowych w sytuacjach, gdy stosowane są one równocześnie w różnych wysokościach, a także w przypadku stosowania zwolnień i ulg podatkowych. Niewłaściwe ich scharmonizowanie może być źródłem niezawinionych przez przedsiębiorstwo trudności finansowych zwłaszcza wówczas, gdy zjawisko to utrzymuje się w długim okresie. Abstrahując od podatku od wartości dodanej, jako instrumentu realizacji polityki gospodarczej, wskazać należy na techniczny aspekt stosowania różnych stawek podatku od wartości dodanej (zob. tab. 2).

Tabela 2

Ustalanie kwoty podatku od wartości dodanej  
w tryfazowym cyklu obrotu  
i zróżnicowanych stawkach podatku obrotowego

Przedmiot	Jed- no- stka	Faza obrotu		
		pier- wsza	druga	trzecia
Wartość obrotu przed opodatkowaniem	mln zł	700	1 000	1 200
Stawka podatku	%	5	10	5
Należny podatek	mln zł	35	100	60
Podatek do zapłaty	mln zł	35	$(100 - 35) = 65$	$(60 - 100) = 0$
Podatek skumulowany	mln zł	35	$(35 + 65) = 100$	$(100 + 0) = 100$

W tab. 2 zastosowana została metoda kredytu podatkowego. Metoda ta jest stosowana bez wyjątku we wszystkich krajach EWG. Zastosowana w ostatniej fazie obrotu, obniżona 5% stawka podatkowa, powoduje, że przedsiębiorstwo winne jest budżetowi - z tytułu sprzedaży swoich wyrobów - 60 mln zł podatku obrotowego. Jednocześnie samo, kupując materiały i środki do produkcji, zapłaciło 100 mln podatku w kalkulowanym w cenę wyrobów zaopatrzeniowych. Mimo zerowego stanu opodatkowania, faktycznie więc zapłaciło podatek w wysokości 40 mln zł. Jest to nadwyżka podatku, której przed-

siębiorstwo nie jest w stanie odzyskać w tej fazie cyklu rozrachunkowego. Stosowana w tym przypadku zasada *butoir* mówi, że suma podatków, którą wolno potrącać, nie może przekroczyć sumy podatków obciążających sprzedaż dokonaną przez podmiot opodatkowania w danym okresie. Przy powszechnie przyjętym, miesięcznym cyklu rozliczeń z budżetem, suma ta zmniejszyłaby kwotę podatku do zapłacenia w następnym miesiącu.

Konsekwencją utrzymywania się takiej sytuacji może być wzrost zapotrzebowania na środki obrotowe, a tym samym zakłócenia w bieżącym finansowaniu produkcji przedsiębiorstwa. Zamrożenie środków obrotowych, zwłaszcza przy wysokim udziale finansowania kredytem obrotowym, prowadzić może do wzrostu kosztów produkcji i obniżenia efektywności przedsiębiorstwa. Tym samym spadek ten może, na skutek obniżenia wyniku finansowego, negatywnie oddziaływać na zdolność do samofinansowania rozwoju przedsiębiorstwa.

Na efektywność działania przedsiębiorstwa wpływa bezpośrednio również sposób potrącania zapłaconego podatku od wartości dodanej. Wybór sposobu potrącania tegoż podatku wpływa bowiem na długość okresu odzyskiwania kwot podatku zawartych w zakupionych materiałach, surowcach i środkach inwestycyjnych. W praktyce istnieją dwa sposoby potrącania podatku: potrącenie natychmiastowe lub *pro-rata-temporis*<sup>B</sup>.

W pierwszych z nich następuje natychmiastowe, pełne potrącenie podatków zawartych w cenach nabywanych środków obrotowych, jak i dóbr inwestycyjnych. Skutkiem jest to, że całość podatku przesuwa się płynnie w kierunku odbiorcy finalnego, by w ostateczności obciążyć jego wydatki konsumpcyjne.

W drugim sposobie następuje odroczenie potrąceń. Jest on stosowany przede wszystkim dla rozliczania zakupów dóbr inwestycyjnych. Podatek zawarty w cenie dóbr inwestycyjnych jest potrącany w rocznych ratach. W szczególnych wypadkach rozwiązanie to prowadzi może do obciążenia podatkiem obrotu dobrami inwestycyjnymi

<sup>B</sup> Szerzej na temat sposobów praktycznego określania sposobów współczynnika odpisu metodą *pro-rata* dla różnego rodzaju środków trwałych, np. nieruchomości, środki produkcyjne, środki dzierżawione itp., por. F. Colin, G. Gervaise, I. et C. Lamorlette, *Fiscalité pratique des affaires*, Economica, Paris 1982, s. 562 i n.; B. Collasse, *La gestion financière de l'entreprise*, PUF, Paris 1979.



lub produkcyjnymi. Nie jest to w pełni zgodne z ideą podatku od wartości dodanej, który jest podatkiem konsumpcyjnym<sup>9</sup> i jako taki nie obciąża inwestycji.

Wydatki na inwestycje traktowane powinny być jako zakup produktów pośrednich, a zatem powinny być zwolnione od podatku obrotowego. Można je traktować jako formę kredytu przyznanego przedsiębiorstwu do chwili, aż zakupione środki trwałe nie zaczną obciążać kosztów produkcji w formie amortyzacji. Umożliwia to zwolnienie środków inwestycyjnych przedsiębiorstw w okresach dłuższych objętych amortyzacją, a tym samym stanowić może czynnik skłaniający do inwestowania. Jednakże w przypadku wydatków inwestycyjnych podatek od wartości dodanej ma szczególne znaczenie instrumentalne. Wynika to z roli, jaką odgrywają inwestycje we wzroście gospodarczym i kreowaniu dochodów ludności. W zależności od celów polityki gospodarczej państwa - gdy inwestycje nie są traktowane jako zasadniczy czynnik z punktu widzenia struktury i typu realizowanego wzrostu gospodarczego lub w przypadku, gdy inwestycje stają się źródłem napięć w gospodarce, np. napięć inflacyjnych - wtedy, wobec dóbr inwestycyjnych metody potrąceń podatkowych mogą nie być stosowane w ogóle albo być stosowane jedynie częściowo. Zastosowanie metody pro-rata-temporis może być traktowane jako przykład celowego stosowania takiego właśnie - częściowego potrącenia podatku od wartości dodanej.

Wątpliwości mogą pojawić się także w przypadku rozliczania podatku od wartości dodanej w odniesieniu do posiadanych przez przedsiębiorstwo zapasów surowców i półfabrykatów. Przyjęcie zasady rozliczania podatku tylko od tej części środków obrotowych, które zostały wykorzystane do produkcji sprzedanych wyrobów, spowodowałoby, że odzyskanie zawartego w cenie zapasów podatku od wartości dodanej byłoby rozłożone w czasie. W tej sytuacji - skutki były-

---

<sup>9</sup> Por. D. G o t z - K o z i e r k i e w i c z, Podatek od wartości dodanej w krajach Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej, "Studia Finansowe" 1972, z. 12, s. 156. Określenie podatku od wartości dodanej - który jest formą podatku obrotowego - jako podatku konsumpcyjnego budzi wiele dyskusji, por. na ten temat np. J. K a l e t a, W. R o m a n o w s k a, Finanse organizacji gospodarczych, PWE, Warszawa 1984; A. K o m a r, Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich, PWE, Warszawa 1989. Autorzy ci opowiadają się za traktowaniem podatku obrotowego jako podatku od przy-

by podobne do tych, jakie występują w przypadku rozliczenia inwestycji metodą pro-rata. Wzrost zamrożenia środków obrotowych i negatywne konsekwencje dla efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa, które przynajmniej przez jakiś czas, ponosiłoby ciężar podatków. Nie wydaje się to w pełni zgodne z zasadą przechodniości, zgodnie z którą podatek od wartości dodanej jest przerzucany w kolejnych fazach obrotu nie stanowiąc kosztu płatnika z wyjątkiem odbiorcy finalnego, ani też pożądanej neutralności podatku od wartości dodanej, zgodnie z którą podatek ten nie powinien sam z siebie prowadzić do zniekształcenia sytuacji rynkowej producentów. Dlatego też przyjęte rozwiązania traktują zapasy środków obrotowych w sposób uprzywilejowany. Podatki wcześniej zapłacone, obciążające zapasy na składzie, podlegają natychmiastowemu potrącaniu z sumy zobowiązań podatkowych bezpośrednio po zakupie towarów<sup>10</sup>.

Szczególnym przypadkiem ze względu na sposób rozliczeń podatkowych jest tzw. sprzedaż "na raty". Dostawca zobowiązany jest w tym przypadku do zapłacenia "z góry" całej kwoty podatku obrotowego. Natomiast zwrot poniesionego wydatku jest rozłożony w czasie i następuje wraz ze spłatą rat za dostarczone środki do produkcji. Sytuacją ta ma określone niekorzystne skutki dla bieżącego finansowania przedsiębiorstwa udzielającego kredytu - dla zarządzania jego budżetem.

### 3. STOSOWANIE PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Elementem o znaczeniu podstawowym dla zachowania neutralności podatku od wartości dodanej zarówno w obrocie krajowym, jak i za-

---

chodów przedsiębiorstw i odróżniać go od podatków od spożycia, tj. akcyzy, podatku od dóbr specjalnych: tytoniu, alkoholu, soli czy daniny, np. od rolnictwa.

<sup>10</sup> Rozliczenie takie polega na zestawieniu miesięcznych zakupów przedsiębiorstwa i dokonanych w tym okresie zakupów (zgodnie z obowiązującymi wykazami), ponieważ rozliczenie podatku od wartości dodanej dokonuje się w okresach miesięcznych. Różnica należności podatkowych i zapłaconych podatków stanowi właściwą kwotę podatku, por. B. C o l a s s e, La gestion financière..., s. 240.

granicznym jest stosowanie możliwie jednolitej konstrukcji podatku. Dotyczy to zwolnień modyfikujących podstawę opodatkowania i stosowanych stawek. Dlatego też w krajach stosujących tę formę opodatkowania zauważa się tendencję do stosowania możliwie niewielkiej liczby stawek podatku (zob. tab. 3).

T a b e l a 3

Zestawienie stawek podatku od wartości dodanej  
w krajach EWG

Kraj	Liczba stawek	Stosowane stawki		
		obniżona	normalna	podwyższona
Francja	3	5,5%	7%	33%
RFN	1	7,0%	14%	
Wielka Brytania	1		15%	
Dania	1		22%	
Włochy	4	2% i 8%	18%	38%
Belgia	5	6% i 17%	19%	25% i 33%

Ź r ó d ł o: TVA dans le monde, "Problemes Economiques" 1988, no 2087.

Zestawienie wskazuje na występowanie niewielkiej liczby stawek podatku od wartości dodanej w krajach EWG. Ich maksymalna liczba wynosi 5.

Dla porównania w Polsce, gdzie dotychczas stosowany jest jednofazowy podatek obrotowy, stosowanych jest 15 różnych stawek procentowych. W stosunku do ponad 100 wyrobów lub ich grup stosowane są stawki różne od podstawowej (w 1988 r. było ich ok. 400). Jednym ze stosowanych kryteriów tego zróżnicowania jest źródło pochodzenia danego wyrobu, np. wyroby pochodzące z importu opodatkowane są w innym stopniu niż ich odpowiedniki krajowe<sup>11</sup>.

W związku z planowanym na 1992 r. otwarciem wewnętrznym gospodarek krajów Wspólnoty przewidywane jest zredukowanie liczby sta-

<sup>11</sup> Por. Zarządzenie Ministra Finansów z 6 lutego 1989 r., "Dziennik Ustaw" 1989, nr 2.

wiek podatku od wartości dodanej do dwóch we wszystkich krajach członkowskich. Propozycje te przewidują obniżoną stawkę, ustaloną w przedziale 4%-9%, dla artykułów pierwszej potrzeby, ponadto stawkę normalną, zawierającą się w przedziale 14%-20%, dla wszystkich pozostałych rodzajów wyrobów<sup>12</sup>.

Negatywną cechą wszystkich form podatku obrotowego jest ich silnie regresywny wpływ na poziom konsumpcji indywidualnej. Wynika to z faktu, że podatki te nie znajdują uzasadnienia w obowiązującej, np. wobec podatku dochodowego, zasadzie zdolności płatniczej<sup>13</sup>. Nie uwzględniają one określonego minimum egzystencji i progresji, które pozwalałyby kształtować opodatkowanie odpowiednio do wysokości indywidualnych dochodów. W przypadku podatku od wartości dodanej regresja ta wzmocniona jest dodatkowo niewielką liczbą stosowanych stawek podatkowych. W celu złagodzenia tych negatywnych zjawisk we wszystkich krajach wykorzystujących podatek od wartości dodanej podejmowane są działania zmierzające do ochrony poziomu konsumpcji. Temu celowi służy przede wszystkim stosowanie ulgowej stawki podatkowej, którą obciążone są wybrane grupy artykułów, takie jak żywność, książki, czasopisma, usługi kulturalne, medyczne, oświatowe, a także stosowanie wyłączeń, zwolnień podatkowych i regulacji szczególnych.

Podejmowanie tego typu działań niesie za sobą szereg negatywnych skutków. Oznacza ono spadek dochodów budżetowych, a tym samym ograniczenie możliwości prowadzenia aktywnej polityki gospodarczej państwa. Skutkiem może być konieczność podniesienia opodatkowania bezpośredniego lub podniesienie średniego poziomu stawek podatku od wartości dodanej.

Stosowanie dużej liczby zwolnień i regulacji szczególnych stać się może także źródłem korzyści lub dyskryminacji modyfikujących pozycję konkurencyjną producentów. Dla przykładu sytuacja

<sup>12</sup> Fiscalité indirect - uniformisation ou harmonisation, "Problèmes Économiques" 1989, no 2140.

<sup>13</sup> Zasada zdolności płatniczej podkreśla, że podatnik zobowiązany jest wnieść odpowiedni wkład finansowy przeznaczony na finansowanie wspólnego dobra, przy czym wielkość poniesionej ofiary może być określana w pewnej proporcji do posiadanych dochodów: ewentualnie powinno być określone minimum wolne od opodatkowania, por. A. K o m a r, Systemy podatkowe..., s. 36-37.

rynkowe producentów, którzy korzystają ze zwolnień podatkowych i prawa do potrącania podatku z wcześniejszych faz produkcji, jest zdecydowanie korzystniejsza od tych, którzy będąc zwolnionymi z podatku nie mają prawa do potrącania podatku z poprzedniej fazy. Następuje wtedy sprzedaż towaru lub usługi łącznie z podatkiem zapłaconym przy zakupie środków produkcji zużytych do wytworzenia sprzedawanego wyrobu, przez co cena takiego wyrobu jest na ogół wyższa. Jedną więc z konsekwencji takich zwolnień - najmniej oczekiwaną - jest możliwość wyeliminowania z rynku właśnie producentów uprzywilejowanych<sup>14</sup>.

Konieczność ograniczenia do minimum specjalnych postanowień w zakresie stosowania podatku od wartości dodanej związana jest także z aspektem technicznym jego funkcjonowania. Duża liczba podmiotów objętych obowiązkiem płacenia kilka razy w ciągu roku podatku obrotowego wymaga utrzymywania rozbudowanego systemu poboru i kontroli rozliczenia podatku. Z kolei złożona konstrukcja podatku od wartości dodanej narzuca konieczność prowadzenia przez podatnika szczegółowej, a tym samym pracochłonnej i kosztownej ewidencji księgowej (każda faktura musi zawierać wyodrębnioną kwotę podatku od wartości dodanej). Dlatego też duża liczba stawek czy też stosowanie postanowień specjalnych komplikuje dodatkowo całą konstrukcję podatkową i powodować może powstanie trudności technicznych, które uniemożliwiają w ogóle pobór podatku w terminie i po rozsądnych kosztach.

#### 4. ZALETY I WADY PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Oceniając podatek od wartości dodanej w porównaniu z innymi stosowanymi współcześnie formami podatku obrotowego - głównie jednofazowego podatku obrotowego, należy stwierdzić, że jest on kon-

<sup>14</sup> Dla uniknięcia takiej sytuacji często zamiast zwolnień z podatku stosowane są tzw. stawki zerowe. Uprawniają one producenta, który dokonał transakcji sprzedaży zwolnionej od opodatkowania, do zwrotu z budżetu państwa podatku od zakupów związanych z wytworzeniem sprzedanych wyrobów. Oznacza to, że dane wyroby i usługi są formalnie opodatkowane, przy czym pobór podatku jest zawieszony.

strukcją merytorycznie doskonalszą, choć niewątpliwie bardziej skomplikowaną technicznie. Wykazuje on szereg cech, którymi charakteryzować się powinien racjonalny system podatkowy, choć nie oznacza to, że jest to narzędzie doskonałe.

Jedną z głównych zalet podatku od wartości dodanej jest jego neutralny charakter. Stosowanie go bowiem nie powoduje zmian warunków produkcji i wymiany. Oznacza to, że podobne wyroby, mające tę samą cenę zbytu, podlegają jednakowemu obciążeniu podatkiem obrotowym - bez względu na to, gdzie zostały wyprodukowane i sprzedane. Nie ulegając kumulacji<sup>15</sup> w kolejnych fazach nie stanowi on bodźca dla koncentracji produkcji, tym samym nie powoduje ograniczenia wysokości obciążeń podatkowych, a zatem i dochodów budżetowych oraz istotnie wpływa na warunki konkurencji<sup>16</sup>.

W przeciwieństwie do podatku jednofazowego pobór podatku odbywa się w miejscu powstawania wartości dodanej, nie zaś w miejscu jej skumulowania u producenta wyrobów finalnych. Pozwala to uniknąć szeregu niekorzystnych zjawisk, takich jak:

a) sztuczne kształtowanie się poziomu rentowności poszczególnych przedsiębiorstw związane z nierównomiernym rozrzutem akumulacji;

b) nierealny system cen, w którym wyroby podlegające dalszemu przetworzeniu są pozornie tanie - co nie przyczynia się do ich oszczędności, natomiast artykuły konsumpcyjne mają ceny sztucznie zawyżone;

c) zróżnicowanie warunków względem systemu podatkowego, tylko bowiem określona grupa przedsiębiorstw uiszcza podatek obrotowy;

d) ograniczenie przedmiotowe i podmiotowe zakresu oddziaływania centrum za pośrednictwem podatku obrotowego,

e) pełniejsze dotarcie do źródeł podatku, a tym samym szansa na powiększenie dochodów budżetowych;

<sup>15</sup> Tą wadą obciążony jest np. polski jednofazowy podatek obrotowy. Przykładem może być obciążenie działalności handlowej podatkiem w wysokości pięciu procent od wartości sprzedaży w cenach detalicznych czy występujący dualizm w opodatkowaniu działalności przedsiębiorstw państwowych i rzemieślniczych powodujący zjawisko kumulowania się podatku obrotowego.

<sup>16</sup> Wielofazowy podatek obrotowy brutto nie obciąża obrotu wewnętrznego przedsiębiorstwa.

f) rozszerzenie możliwości kontroli poprawności prowadzenia działalności ekonomicznej, np. wykazywania wysokości obrotów.

Podatek od wartości dodanej umożliwia też bardziej adekwatne dostosowanie obciążeń podatkowych do skali i charakteru działalności. Na przykład dla prowadzącego działalność usługową podatek od wartości dodanej odpowiada prowizji, zaś podatek obrotowy od wartości sprzedaży. Jeśli więc założymy, że podatek obrotowy jest ustalony na poziomie 5% wartości obrotu, zaś marża handlowa wynosi 20%, to faktyczne obciążenie przychodu usługodawcy wynosi 25%. Różnice z punktu widzenia przesłanek rachunku ekonomicznego są zasadnicze, zwłaszcza jeśli płatnik podatku działa w warunkach gospodarki rynkowej. Dla producenta podatki stanowią element jego rachunku ekonomicznego, dlatego ich brak we wcześniejszych fazach wpływa na zafałszowanie jego wyników. Zmiany warunków rynkowych, preferencji w realizowanej polityce gospodarczej państwa czy sytuacji dochodowej konsumentów - w przypadku podatku jednofazowego - docierają znacznie później do producenta usytuowanego we wcześniejszych fazach obrotu gospodarczego czyniąc jego decyzje ekonomiczne nie w pełni racjonalne.

Podatek od wartości dodanej jest też podatkiem neutralnym z punktu widzenia wymiany międzynarodowej. Zastosowanie zasady "terytorialnej suwerenności fiskalnej", wyrażającej się w całkowitym wyeliminowaniu podatku przy sprzedaży na eksport, przy jednoczesnym opodatkowaniu importu stawkami przyjętymi dla produkcji krajowej, wyrównuje pod względem podatkowym pozycję dóbr importowanych z odpowiednimi towarami pochodzenia krajowego. Zalety tej nie mają podatek obrotowy brutto ani - jak wskazują praktyki różnego opodatkowywania dóbr importowanych i krajowych w polskim systemie podatkowym - także jednofazowy podatek obrotowy.

Ta cecha podatku od wartości dodanej ma szczególne znaczenie w przypadku międzynarodowej integracji gospodarczej - dlatego m. in. Wielka Brytania, w której obowiązywał jednofazowy podatek obrotowy pobierany w hurcie (purchase tax), po przystąpieniu do EWG zastąpiła go systemem podatku od wartości dodanej.

Niewątpliwą wadą podatku od wartości dodanej są wysokie koszty jego wymiaru i poboru. Stosowanie go, wymaga prowadzenia odrębnego rachunku kosztów, bardziej rozbudowanej ewidencji księgowej. Pociąga to za sobą konieczność utrzymywania większej liczby

personelu księgowego tak po stronie płatnika, jak i aparatu skarbowego. Koszty te są często nie do zaakceptowania zwłaszcza w małych przedsiębiorstwach<sup>17</sup>.

W niektórych krajach do niedawna o gospodarkach centralnie planowanych, w tym także w Polsce, postuluje się wprowadzenie tej właśnie konstrukcji podatkowej. Nie wydaje się jednak, aby zmiana taka była jedynie zmianą o charakterze techniczno-prawnym. Z jednej strony liczyć się należy ze znaczną zmianą struktury spożycia wynikającą z generalnego wzrostu cen i zmiany ich struktury, będących skutkiem ujednoczenia stawek podatku obrotowego oraz jego powszechnym charakterem. Z drugiej, rezygnując z podstawowej funkcji regulatora równowagi ekonomicznej, charakterystycznej dla jednofazowego podatku obrotowego w gospodarce nierównoważonej, liczyć należy się raczej z dalszym pogłębieniem stanu nierównowagi gospodarczej (wyroby dotychczas chronione represyjnym podatkiem staną się tańsze). Zwłaszcza, że rachunek ekonomiczny nie stanowi właściwej podstawy dla alokacji produkcji w przypadku, gdy takie podstawowe kategorie ekonomiczne, jak: ceny, płace, stopy procentowe czy kursy wymienne, kształtowane były w sposób administracyjny. Na przykład stosowanie podatku od wartości dodanej w przypadku dotowania produkcji wyrobów prowadziłyby do paradoksalnej sytuacji dotowania podatku obrotowego.

Cechą różniącą podatek od wartości dodanej od podatków pozostałych jest jego silny związek z gospodarką rynkową. Wyraźnie nawiązuje on do podaży i cen. Oznacza to, że z jednej strony mamy do czynienia z równowagą na rynku wraz ze strukturą cen ukształtowaną w wyniku gry rynkowej, z drugiej natomiast istnieje silny związek między strukturą cen i indywidualnymi dochodami ludności. Wiąże się to ściśle z omawianymi wcześniej kwestiami neutralności podatku i jego regresywnością. W przeciwieństwie do jednofazowego podatku obrotowego, podatek od wartości dodanej słabo nadaje się

---

<sup>17</sup> Powiększone wpływy budżetowe związane z powszechnością podatku, tj. objęcia nim większej liczby płatników, nie rekompensują niejednokrotnie kosztów jego wprowadzenia i utrzymania. Te względy spowodować mogą odstąpienie od prób zastąpienia podatku jednofazowego, podatkiem od wartości dodanej w takich krajach jak USA, Japonia, Australia - szerzej na ten temat pisze W. B i eń, Podatek od wartości dodanej, "Życie Gospodarcze" 1988, nr 17.



do bezpośredniego oddziaływania na równowagę rynkową, rentowność przedsiębiorstwa czy siłę nabywczą ludności. Zastąpienie procesów realnych - przywracających równowagę rynkową za pomocą wzrostu podaży - konstrukcją fiskalną, która służy do ograniczania środków przedsiębiorstw i dochodów ludności, będzie skuteczne w przypadku małej liczby podatników oraz możliwie dużej swobody w ustalaniu stawek.

W gospodarce rynkowej funkcje determinanty rentowności przedsiębiorstw przejmują podatek dochodowy. Funkcje redystrybucyjne oraz funkcje regulatora siły nabywczej ludności spełnia przede wszystkim podatek od indywidualnych dochodów ludności. Podatek od wartości dodanej obok funkcji fiskalnej, bezsprzecznie podstawowej, zyskuje w tych warunkach - jako parametr ekonomiczny obecny we wszystkich fazach obrotu - dodatkowe funkcje informacyjne.

Marek Galiński

#### VALUE ADDED TAX IN COMPANY

The article deals with methodological-substantive aspects of using the tax on value added in a Polish company. It consists of three parts. The analysis starts with presentation of construction of the value added tax, and primarily of the concepts of value added and net turnover. This is followed by presentation of the ways of fixing the base for taxation by means of the value added tax used in the tax practice. The author also points at consequences, which this form of taxation may have for the financing of a company's operations. The second part of the article discusses the used taxation scales and special regulations from the viewpoint of neutrality of the value added tax. Finally, there are analyzed merits and shortcomings of the tax on value added with regard to its informative, redistributive and fiscal functions, as well as conditions necessary to use this form of taxation and limitations in introducing this solution in the Polish economy resulting from these conditions.