

PAWEŁ SMOLEŃ
Lublin

PODATEK OD WARTOŚCI DODANEJ JAKO FORMA OPODATKOWANIA OBROTU

W państwach Europy Zachodniej kształtowanie systemu podatkowego, pozwalającego na najbardziej korzystne opodatkowanie obrotu, rozpoczęło się już kilkadziesiąt lat temu. Zawodzące sposoby opodatkowania obrotu zastępowano nowymi, aby te z kolei nowelizować dla potrzeb rozwijającej się gospodarki. Proces ten w ciągu ostatnich kilku lat objął swym zasięgiem również państwa Europy Wschodniej. Państwa te, korzystając z doświadczeń zachodnioeuropejskich, przekształcają swoje systemy podatkowe wprowadzając do nich, często zupełnie nowe i właściwe dla gospodarki wolnorynkowej, konstrukcje.

I. METODY OPODATKOWANIA OBROTU

Opodatkowanie obrotu stanowi konstrukcję podatkową, która nie tylko umożliwia szerokie oddziaływanie na gospodarkę państwa, ale jest jednym z najważniejszych źródeł finansowania jego budżetu. W poszczególnych systemach podatkowych struktura i budowa tej konstrukcji są – z uwzględnieniem warunków koniunkturalnych danego państwa – ciągle zmieniane i rozwijane. Prowadzi to do pewnej różnorodności form opodatkowania obrotu. Źródłem tej różnorodności jest przede wszystkim odmienne potraktowanie kolejnych faz obrotu, przez które musi przejść towar. Każda z tych faz może stanowić miejsce poboru podatku. Równie dobrze pewne fazy obrotu mogą zostać zupełnie pominięte. Kryteriami różnicującymi formy opodatkowania obrotu mogą być również: wybór podatnika, podstawy opodatkowania i wskazanie istoty obrotu, czy wreszcie określenie właściwości skal podatkowych. Wszystkie te elementy wpływają bezpośrednio na wewnętrzną strukturę wspomnianej powyżej kon-

strukcji, co pozwala wyróżnić rodzaje podatków obciążających obrót. W literaturze¹ wymienia się trzy metody opodatkowania obrotu:

1. jednofazowym podatkiem obrotowym,
2. wielofazowym podatkiem obrotowym,
3. podatkiem od wartości dodanej.

Jednofazowy podatek obrotowy pobierany jest tylko raz w jednej fazie obrotu, a następne fazy są zwolnione. Obciąża on zatem jeden szczebel obrotu, który został wybrany z całego łańcuszka ciągnącego się od producenta, poprzez hurtownika i detalistę, na nabywcy finalnym (konsumentem) kończąc. W państwach o niezbyt dobrze zorganizowanej administracji skarbowej obciąża się najczęściej producenta lub hurtownika. Pozwala to łatwiej kontrolować obrót podatnika niż w przypadku opodatkowania sprzedaży detalicznej. W tym ostatnim przypadku mamy do czynienia z większą liczbą podatników i większymi trudnościami ich kontroli. Z tego powodu istnieje stosunkowo duża łatwość uchylecia się od płacenia podatku. W niektórych krajach podatek ten obciąża w zasadzie tylko towary, zwalniając od opodatkowania usługi. Powoduje to wytworzenie luki i przyczynia się do objęcia podatkiem tylko części obrotu w gospodarce. Charakterystyczną cechą jednofazowego podatku obrotowego jest również to, że oblicza się go od wartości brutto. W zasadzie podatek ten powszechnie stosowany był ponad 20 lat temu. Ze względu jednak na prostotę jego obliczania i poboru obowiązuje jeszcze w takich krajach, jak: USA, Szwajcaria, Australia.

Wielofazowy podatek obrotowy (tzw. kaskadowy) jest obliczany również od wartości brutto. Obciąża on jednak każdą transakcję osobno, bez względu na to, w której fazie obrotu jest ona dokonywana. Jak więc widać, w przeciwieństwie do jednofazowego podatku obrotowego, tutaj na każdym szczeblu wspomnianego łańcuszka (producent – hurtownik – detalista odbiorca finalny) następuje obciążenie podatkiem. Taki system opodatkowania powoduje powstanie tzw. kaskady podatkowej, czyli zjawiska polegającego na pobieraniu podatku od podatku. Dzieje się tak, ponieważ podatek w następujących po sobie fazach obrotu oblicza się od ceny, w której zawarty jest wcześniej zapłacony podatek. W ten sposób ceny towarów bardziej przetworzonych i przechodzących przez większą liczbę faz obrotu gwałtownie rosną. Stosowanie tego podatku może spowodować zaistnienie tzw. pionowej koncentracji produkcji. Zjawisko to, stwarzając realne zagrożenie monopolis-

¹ Zob. N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, wyd. III, Warszawa 1992, s. 244-245; D. Gotz-Kozierkiewicz, *VAT. Podatek od towarów i usług*, Warszawa-Katowice 1992, s. 9-14; A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1989, s. 122-124.

tyczne ze strony producentów, jest wyjątkowo niekorzystne dla rozwoju gospodarki rynkowej. Polega ono na tym, że przedsiębiorcy produkujący, np. metalowe surowce, łączą się z producentami podzespołów (części) do maszyn z tych surowców oraz z producentami tych maszyn, tworząc w ten sposób wielkie koncerny. Pozwala to zmniejszyć liczbę szczebli opodatkowania i tym samym obniżyć obciążenia podatkowe gotowego wyrobu. Jako przykład stosowania tego podatku można podać pobierany do 1954 r. we Francji podatek od produkcji.

Podatek od wartości dodanej (ang. *value added tax* – VAT, fr. *taxe sur la valeur ajoutée* – TVA) w przeciwieństwie do wielofazowego podatku obrotowego obciąża tylko wartość tworzoną odrębnie w danej fazie obrotu. Podatnik od wartości netto sprzedawanego towaru odejmuje wartość netto, jaką towar miał przy zakupie. Różnica stanowi wartość dodaną przez podatnika (stąd też wywodzi się nazwa – podatek od wartości dodanej), od której oblicza się kwotę należnego podatku. Jest to klasyczny model wymiaru podatku VAT określony mianem *krędytu podatkowego*. Stosowano go we wstępnym okresie funkcjonowania podatku. Obecnie używany sposób obliczania podatku od wartości dodanej, tzw. *metoda fakturowa* (przyjęta również w polskiej ustawie), jest nieco odmienny. Polega on na tym, że podatnik za podstawę opodatkowania przyjmuje całą wartość netto sprzedawanego przez siebie towaru i od tej wartości oblicza kwotę należnego podatku. Następnie od kwoty należnego podatku odejmuje kwotę podatku, jaką musiał uiścić w cenie zakupionego wcześniej przez siebie towaru. Metodę fakturową, jako prostszą i gwarantującą łatwiejszą kontrolę podatnika, wdrożono we wszystkich krajach EWG.

Do istotnych cech charakteryzujących konstrukcję VAT zaliczyć należy²:

1. jednolitość i równość opodatkowania,
2. powszechność,
3. fazowość,
4. potrącalność.

Jednolitość i równość opodatkowania polega na jednolitym i równym traktowaniu wszystkich opodatkowanych VAT-em podmiotów gospodarczych. Obejmuje to więc zarówno osoby fizyczne, osoby prawne, jak i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej.

Powszechność podatku od wartości dodanej występuje w ujęciu podmiotowym i przedmiotowym. Pierwsze z ujęć wskazuje, że podatek ten

² W. Wójtowicz, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, Warszawa 1993, s. 4-5; K. Wóźniak, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, Warszawa 1993, s. 10-12; A. Głowiński, S. Szymaniak, *Podatek od towarów i usług. Akcyza*, Sopot 1993, s. 15-16; W. Wójtowicz, *VAT*, Warszawa 1995, s. VII.

płacony jest przez wszelkie podmioty bez względu na formę prawną. Ujęcie przedmiotowe natomiast oznacza, że cały obrót zarówno na etapie dostarczania surowców, jak i w sferze pojawienia się produktu finalnego podlega opodatkowaniu.

F a z o w o ś ć powoduje, iż podatek ten obejmuje wszystkie fazy obrotu. Oznacza to, że opodatkowany jest cały łańcuszek: producent – hurtownik – detalista – odbiorca finalny, łącznie ze świadczeniem usług i importem. Z fazowości wynika bezpośrednio potrącalność.

P o t r ą c a l n o ś ć pozwala na uniknięcie kaskady podatkowej. Podatek płacony przez podatnika na danym szczeblu łańcuszka zostaje pomniejszony o wysokość podatku zapłaconego w poprzednich fazach obrotu. Konsument finalny płaci natomiast podatek będący sumą podatków częściowych pobranych w poszczególnych fazach obrotu.

Przedstawione powyżej cechy wyróżniają podatek od wartości dodanej na tle pozostałych metod opodatkowania obrotu. Sprawiają też, że metoda ta prawie w całej Europie została uznana za najlepszą. Zanim jednak VAT zaistniał w systemach podatkowych państw europejskich, musiał przejść przez trudny i skomplikowany proces wdrażania.

II. GENEZA I ROZWÓJ PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Początki podatku od wartości dodanej sięgają drugiego dziesięciolecia naszego wieku. Jako pierwszy koncepcję tego podatku sformułował w 1919 roku niemiecki ekonomista Carl Fiedrich von Siemens³. Opracowana konstrukcja została określona mianem *u s z l a c h e t n i o n e g o p o d a t k u o b r o t o w e g o*. Stopniowo koncepcja ta stawała się obiektem dużego zainteresowania nie tylko w Europie, ale i na innych kontynentach. Przykładem tego mogą być Stany Zjednoczone, gdzie była ona żywo dyskutowana. Uchwalono nawet ustawę o podatku od wartości dodanej, której jednak nie zdecydowano się wprowadzić w życie. Również Japończycy przyjęli taką ustawę, lecz i tam po kilku odroczeniach parlament japoński w 1954 roku uchylił jej przepisy⁴.

Prawdziwy renesans koncepcji von Siemensa nastąpił jednak dopiero po 1954 roku, kiedy to Francja przekształciła swój stosowany dotychczas podatek produkcyjny na podatek od wartości dodanej. Kolejnym impulsem do rozpowszechniania i ujednolicenia konstrukcji VAT było powstanie Europejskiej

³ K o m a r *Systemy podatkowe*, s. 125; W. B a r t k o w i a k, *VAT. Ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym*, cz. I, Bydgoszcz 1993, s. 8-9.

⁴ Ostatecznie Japonia wprowadziła VAT dopiero w 1989 r.

Wspólnoty Gospodarczej⁵. Powołany w ramach EWG Komitet Podatkowy i Finansowy pod przewodnictwem prof. Neumarka za najbardziej odpowiednią formę opodatkowania obrotu uznał właśnie VAT. Następnym krokiem były wydane tzw. Wytyczne Rady Ministrów EWG⁶. W myśl tych Wytycznych kraje członkowskie zostały zobowiązane do zastąpienia ówczesnych systemów podatków obrotowych wspólnym systemem podatku od wartości dodanej. Kraje te musiały wydać odpowiednie ustawy w terminie najdogodniejszym dla ich gospodarki, jednakże nie później niż do 1 stycznia 1970 roku. Mimo iż część państw bardzo szybko podporządkowała się tym wytycznym (np. RFN w 1968 r., Holandia w 1969 r.) okazało się, że wyznaczony termin ze względu na istotne różnice społeczno-gospodarcze państw członkowskich jest w swym założeniu zbyt optymistyczny. Najwięcej problemów z wdrożeniem VAT miały Włochy i Belgia, które to kraje poinformowały, że nie będą w stanie dotrzymać ustalonego terminu. Rząd Belgii zwrócił się z prośbą o przesunięcie terminu o jeden rok, natomiast Włosi o dwa lata. W rezultacie Rada Ministrów EWG zmuszona była przesunąć termin o trzy lata, ustalając go ostatecznie na 1 stycznia 1973 roku.

Wydawałoby się więc, że w 1973 roku wszystkie państwa stowarzyszone w EWG miały wspólny system podatku od wartości dodanej. Pamiętać jednak należy, iż państwa te wprowadziły VAT do swoich ustawodawstw z uwzględnieniem własnych warunków społeczno-gospodarczych. Powodowało to wiele barier we wzajemnych kontaktach handlowych, a przecież podatek ten wprowadzono po to, aby w ramach EWG barier tych nie było, ewentualnie – aby były one jak najmniej istotne. Przełomu w tym zakresie dokonało uchwalenie VI Wytycznych⁷. Zawarte w nich postanowienia zmierzały przede wszystkim do harmonizacji podstawy wymiaru podatku, jego zakresu przedmiotowego, unifikacji zwolnień i stawek podatkowych. Procedura ratyfikacyjna VI Wytycznych znacznie się wydłużyła i udało się ją zamknąć dopiero pod koniec 1979 roku. Należy w tym momencie podkreślić, iż nie można ujednolicenia konstrukcji VAT rozumieć i traktować jako identyczność. Pod koniec 1979 roku osiągnięto w ramach EWG wspólne stanowisko co do podstawowych i najważniejszych elementów wspomnianej konstrukcji. Mimo usilnych starań zmierzających do pełnej unifikacji⁸, wiele szczegółowych zagadnień dotyczących VAT różniło

⁵ Zob. J. G ł u c h o w s k i, *Prawo podatkowe państw zachodnich*, Toruń 1986, s. 40-44; D. G o t z - K o z i e r k i e w i c z, *Podatki w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej*, Warszawa 1975, s. 114-116; A. K o m a r, *Finanse a Wspólnota Europejskie*, Warszawa 1983, s. 45-51.

⁶ I i II Wytyczne wydano 11 kwietnia 1967 roku.

⁷ VI Wytyczne uchwalono 17 maja 1977 r.

⁸ Szerzej: K o m a r, *Systemy podatkowe*, s. 156-198.

i nadal różni poszczególne państwa. Dotyczy to na przykład stawek: we Francji – 5,5%, 18,6% i 25%, w RFN – 7% i 14%, w Wielkiej Brytanii – 0% i 15%⁹. Jest to proces ciągle otwarty i trudny do zrealizowania w pełni, tym bardziej, że VAT w ciągu ostatnich kilku lat objął swym zasięgiem państwa Europy Wschodniej¹⁰, w tym również i Polskę.

III. OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA VAT W POLSCE

Wielki zwrot polityczny, jaki dokonał się w Polsce, musiał w swej konsekwencji wywrzeć silny wpływ na gospodarkę naszego kraju. Gruntowne zmiany – co jest zupełnie zrozumiałe – nastąpiły również w sferze podatkowej państwa. Wypierając dawny system podatkowy, mocno osadzony w realiach gospodarki centralnie planowanej, przystąpiono najpierw do nowelizacji podatków dochodowych¹¹, aby następnie przekształcić system opodatkowania obrotu.

Według obowiązujących do połowy 1993 roku przepisów obrót opodatkowany był niejednolitym podatkiem obrotowym¹². Podatek ten funkcjonował w dwóch odrębnych płaszczyznach: jako podatek obrotowy pobierany od sektora nieuspołecznionego i podatek obrotowy obciążający tzw. jednostki gospodarki uspołecznionej¹³. Ich koncepcja była zupełnie odmienna od koncepcji właściwych dla mechanizmów rynkowych. Podatki te, powstałe w wyniku licznych modyfikacji wersji początkowej, charakteryzowały się ogromnym zróżnicowaniem stawek i odmiennością reguł przyjętych dla sektora prywatnego i sektora

⁹ A. B u r y, *VAT*, Łódź 1993, s. 11.

¹⁰ W 1988 r. Węgry, a w 1993 r. Czechy.

¹¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz. U. z 1993 r., nr 90, poz. 416; zm.: Dz. U., nr 134, poz. 646 z 1994 r., nr 43, poz. 163, nr 90, poz. 419, nr 113, poz. 547, nr 123, poz. 602, z 1995 r., nr 5, poz. 25); Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 1993 r., nr 106, poz. 482; zm.: Dz. U., nr 134, poz. 646, z 1994 r., nr 1, poz. 2, nr 43, poz. 163, nr 80, poz. 368, nr 87, poz. 406, nr 90, poz. 419, nr 113, poz. 547, nr 123, poz. 602, nr 127, poz. 627, z 1995 r., nr 5, poz. 25).

¹² Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym (tekst jednolity: Dz. U. z 1983 r., nr 43, poz. 191; zm.: Dz. U. z 1985 r., nr 12, poz. 50; z 1989 r. nr 3, poz. 12, nr 74, poz. 443; z 1991 r., nr 9, poz. 30, nr 35, poz. 155; z 1992 r., nr 21, poz. 869, nr 68, poz. 341; z 1993 r., nr 28, poz. 127); Ustawa z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej (tekst jednolity: Dz. U. z 1987 r., nr 12, poz. 77; zm.: z 1989 r., nr 3, poz. 12, nr 35, poz. 192, nr 74, poz. 443; z 1990 r., nr 21, poz. 126; z 1991 r., nr 9, poz. 30, nr 80, poz. 350; z 1992 r., nr 21, poz. 86, nr 68, poz. 341; z 1993 r., nr 28, poz. 127).

¹³ Pojęcie „jednostki gospodarki uspołecznionej” zostało usunięte z *Kodeksu cywilnego*, nowela z dnia 28 lipca 1990 r. (Dz. U., nr 55, poz. 321, nr 79, poz. 464). W prawie podatkowym pojęcie to utrzymywało się do chwili wprowadzenia VAT.

gospodarki uspołecznionej. W 1991 roku w stosunku do jednostek gospodarki uspołecznionej dla 60 pozycji grup asortymentowych ustalono aż 11 poziomów stawek od 5% do 60%, a przed 1989 r. było ich ogółem około 400¹⁴.

Poddając go ciągłym zmianom stworzono konstrukcję nie tylko mało przejrzystą, ale i nawiązującą do wielofazowego podatku kaskadowego uznanego za najbardziej niekorzystny podatek pod względem skutków ekonomicznych. Stał się zjawiskiem trudnym do zrozumienia dla zagranicznych inwestorów, którym ciężko było nadążyć za ciągłymi zmianami. Dodatkowej argumentacji za zmianą polskiego systemu opodatkowania obrotu dostarczyła decyzja o stowarzyszeniu Polski z Europejską Wspólnotą Gospodarczą. Decyzja ta automatycznie ustaliła też kierunek przemian w tym zakresie, ponieważ we wszystkich krajach EWG obrót opodatkowany jest podatkiem od wartości dodanej.

Pierwotnym terminem wprowadzania w Polsce VAT był rok 1991. Termin ten jednak z uwagi na trudne do pokonania bariery techniczne musiał ulec odroczeniu. Dopiero pod koniec 1992 r. Sejm podjął uchwałę¹⁵ dotyczącą wprowadzenia podatku akcyzowego oraz podatku od wartości dodanej, który w Polsce przyjął miano podatku od towarów i usług. Uchwała zobowiązywała Rząd do:

1. wydania w ciągu 75 dni od dnia ogłoszenia ustaw wszystkich obligatoryjnych aktów wykonawczych,
2. przeprowadzenia szerokiej akcji szkoleniowej i popularyzatorskiej dotyczącej nowego podatku,
3. przedstawienia Sejmowi na 45 dni przed dniem obowiązywania ustawy informacji o stanie przygotowań do wdrożenia podatku.

Konsekwencją tej uchwały było przyjęcie przez Sejm ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym¹⁶. Dla przyjętej ustawy przewidziano stosunkowo długi, bo sześciomiesięczny okres *vacatio legis*. W trakcie tego okresu Rząd miał się wywiązać z zobowiązań nałożonych na niego wspomnianą powyżej uchwałą.

Generalnie ustawa wprowadzała podatek w życie 5 lipca 1993 roku. Przewidziano jednak pewne wyjątki od tej zasady. Po upływie 14 dni od ogłoszenia ustawy weszły w życie przepisy regulujące m.in. rejestrację podatników, obowiązek ustalenia przez podatników prowadzących działalność handlową i gastro-

¹⁴ G o t z - K o z i e r k i e w i c z, VAT, s. 5; B u r y, dz. cyt., s. 9.

¹⁵ Uchwała Sejmu RP z dnia 28 listopada 1992 r. w sprawie wprowadzenia podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego (M.P., nr 39, poz. 285), cytowana dalej jako uchwała.

¹⁶ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U., nr 11, poz. 50; zm.: nr 20, poz. 127, nr 129, poz. 599, z 1994 r., nr 132, poz. 670), cytowana dalej jako ustawa.

onomiczną na rzecz osób fizycznych stanu zapasów towarów na dzień wejścia ustawy w życie, a także przepisy upoważniające Ministra Finansów do wydawania rozporządzeń i zarządzeń wykonawczych do ustawy.

Z chwilą wejścia w życie podatku od towarów i usług straciły moc obowiązujące przepisy podatku obrotowego. Jednak i tutaj ustawodawca przyjął pewne wyjątki. Otóż nie dłużej niż do 31 grudnia 1995 r. obowiązywały przepisy uchylonego podatku obrotowego w stosunku do podatników prowadzących działalność polegającą na skupie i sprzedaży walut obcych. Oprócz tego w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia wejścia ustawy w życie, podatkiem obrotowym opodatkowana była sprzedaż zapasów towarów będących w dniu wejścia ustawy u podatników wykonujących usługi. Dotyczyło to również handlu i gastronomii na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej, których sprzedaż na rzecz tych osób w ciągu ostatnich 3 miesięcy przed dniem wejścia ustawy w życie wynosiła ponad 65% sprzedaży ogółem. Oznaczało to, że przedsiębiorstwa handlowe były zwolnione z podatku od towarów i usług w stosunku do tych zapasów, aż do chwili ich sprzedania. Podkreślić tu trzeba, że nie chodzi o konkretne, enumeratywnie wyliczone towary, ale o wartość posiadanych zapasów. Ustawa zobowiązywała tych podatników do ustalenia ilości i wartości zapasów w cenach sprzedaży na podstawie spisu z natury na dzień obowiązywania podatku. W sytuacji gdy ewidencja nie była prowadzona w cenach sprzedaży, do ustalenia wartości zapasów towarów przyjmowano ceny zakupu powiększone o przeciętną stawkę marży stosowaną przez podatnika w ciągu 3 miesięcy poprzedzających miesiąc, w którym miał być przeprowadzony remanent. Jeżeli podatnik miał możliwość ustalenia wartości zapasów towarów według cen sprzedaży na podstawie prowadzonej ewidencji, obowiązek dokonania spisu z natury oczywiście go nie dotyczył. To przejściowe obciążenie podatkiem obrotowym nie odnosiło się do podatników objętych *ex lege* podmiotowym zwolnieniem z podatku od towarów i usług¹⁷.

Przyjęcie takich rozwiązań w ustawie pozwoliło na zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu zapasów. Problem ten oprócz zapisów w samej ustawie regulowało też wcześniej wydane zarządzenie Ministra Finansów¹⁸. Umożliwiało ono pewnej grupie podatników m.in. obniżenie należnego podatku VAT o określone kwoty zapłaconego już podatku obrotowego.

¹⁷ Patrz art. 14 ustawy.

¹⁸ Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu obniżania należnego podatku od towarów i usług o kwoty podatku obrotowego oraz ewidencji, której prowadzenie zwalnia od obowiązku dokonywania spisu z natury (M.P., nr 24, poz. 243).

IV. PODSUMOWANIE

Przyjęcie podatku od towarów i usług do polskiego systemu podatkowego jest naturalną konsekwencją zachodzących zmian w Polsce i w całej Europie Wschodniej. Jest oczywiste, że w dobie powszechnie panującej tendencji otwarcia na świat Polska nie mogła opierać swoich mechanizmów gospodarczych na reliktach epoki gospodarki centralnie planowanej. Reliktem takim niezaprzeczalnie były obowiązujące poprzednio podatki obrotowe. Poddając je wielu zmianom, stworzono konstrukcję mało przejrzystą i często zupełnie niezrozumiałą dla zagranicznych inwestorów. Prowadziło to do zmniejszenia zainteresowania Polską jako krajem, w którym można bezpiecznie inwestować, a przecież nie jest dla nikogo tajemnicą, że kapitał zagraniczny jest dla naszej gospodarki wręcz niezbędny.

Zastąpienie podatków obrotowych VAT jest również kolejnym krokiem na drodze prowadzącej do przystąpienia Polski do EWG. Jednym z postawionych nam warunków jest harmonizacja polskiego systemu podatkowego z systemem podatkowym krajów członkowskich Wspólnoty.

W porównaniu do dotychczasowego opodatkowania obrotu, podatek od towarów i usług gwarantuje równość i jednolitość opodatkowania¹⁹. Nie dokonuje on podziału na podmioty sektora społecznego i prywatnego, obciążając obie te sfery według tych samych zasad. Dzięki temu polski system podatkowy zbliżył się bardziej do zasady sprawiedliwości podatkowej, zgodnie z którą wszystkich obowiązują jednakowe reguły opodatkowania.

Na uwagę zasługuje również prostota konstrukcyjna podatku od towarów i usług²⁰. Przeciętny podatnik łatwiej może się zorientować w ciążących na nim obowiązkach i przysługujących mu prawach. Podatek ten jest bardziej przejrzysty niż obowiązujące dotychczas podatki obrotowe, przez co podatnicy mogą pewniej podejmować wszelkie decyzje. Ważne jest również to, że ze względu na swoją fazowość i wynikającą z niej potrącalność, VAT nie powoduje powstania zjawiska kaskady podatkowej, czyli pobierania podatku od podatku.

Zaletą VAT jest także jego technika poboru zapobiegająca możliwości ucieczki od podatku. Związane jest to ze swoistą „kontrolą” wzajemną kontrahentów, opartą na podwójnej ewidencji. Dokonuje się ona najpierw u sprzedawcy danego towaru lub usługi, a następnie u odbiorcy, który jako kolejny sprzedawca będzie musiał (w celu uzyskania potrącenia podatku) podać kwotę podatku zapłaconego przy własnych zakupach. Występuje tu pewna sprzeczność

¹⁹ Por. W ó j t o w i c z, *Podatek od towarów i usług*; W. M o d z e l e w s k i (red.), *VAT. Podatek od towarów i usług*, Warszawa 1993.

²⁰ Por. W ó j t o w i c z, *Podatek od towarów i usług*, s. 4.

interesów stron transakcji. O ile bowiem nabywca jest zainteresowany otrzymaniem faktury wykazującej wysoką cenę zakupu (wraz z VAT), aby na tej podstawie uzyskać wysokie potrącenie podatku w chwili własnej sprzedaży, o tyle sprzedawcy zależy na jak najniższej cenie sprzedaży, przy której jego podatek będzie najmniejszy. W takich okolicznościach ewentualna zmowa sprzedawcy i nabywcy co do sfałszowania faktur jest raczej wykluczona.

Podkreślić należy szczególne preferencje przewidziane w podatku od towarów i usług dla eksportu. Zastosowanie 0% stawki pozwala na uwolnienie eksportowych produktów od obciążenia podatkiem i ułatwia wchodzenie rodzimych towarów i usług na zagraniczne rynki. Jednocześnie przewiduje się silną ochronę naszego rynku przed zalewem konkurencyjnych produktów importowanych, stawiając przed nimi wysoką barierę w postaci VAT, cła, podatku importowego oraz akcyzy.

Cała konstrukcja podatku od towarów i usług jest opracowana w ten sposób, aby osiągnąć maksymalnie duży efekt fiskalny. Chodzi o zagwarantowanie jak największych wpływów z tytułu VAT, które to wpływy są przecież w całości odprowadzane do budżetu państwa. Ten niewątpliwie pozytywny dla budżetu państwa aspekt ma też swoją drugą – mniej korzystną dla podatników – stronę. Ze względu bowiem na swój cenotwórczy charakter²¹ VAT spowodował dość istotny wzrost cen. Uważam jednak, że co prawda, przyjęcie podatku miało bezpośredni wpływ na wzrost cen, to jednak jego rola w tym procesie została nazbyt wyolbrzymiona. Sądzę, że fakt uchwalenia ustawy pozwolił nieuczciwym podatnikom na nieuzasadnione podwyżki cen, nie mające nic wspólnego z funkcjonowaniem podatku. Świadczy o tym odnotowany przez GUS wzrost cen w okresie przed wejściem podatku w życie i bezpośrednio po 5 lipca 1993 r. Otóż ceny towarów i usług konsumpcyjnych w lutym 1993 r. w stosunku do stycznia 1993 r. (a więc tuż po uchwaleniu ustawy i w okresie *vacatio legis*) wzrosły aż o 3,4%²². Kolejno w marcu 2,1%²³, czerwcu 1,4%²⁴, aby w lipcu i w sierpniu wskaźnik cen tych towarów wyniósł odpowiednio 1,1%²⁵ oraz 2,3%²⁶. Podobnie ma się sprawa ze wzrostem cen towarów nieżywnościowych

²¹ Por. tamże, s. 5.

²² Obwieszczenie prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 15 marca 1993 r. w sprawie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w lutym 1993 r. (M.P., nr 12, poz. 83).

²³ Obwieszczenie prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 15 kwietnia 1993 r. w sprawie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w marcu 1993 r. (M.P., nr 19, poz. 187).

²⁴ Obwieszczenie prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 15 lipca 1993 r. w sprawie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w czerwcu 1993 r. (M.P., nr 36, poz. 372).

²⁵ Obwieszczenie prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 16 sierpnia 1993 r. w sprawie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w lipcu 1993 r. (M.P., nr 42, poz. 424).

²⁶ Obwieszczenie prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 15 września 1993 r.

trwałego użytku. W I kwartale 1993 r. wskaźnik ten w stosunku do IV kwartału 1992 r. wyniósł aż 8,2%²⁷. W następnych: II i III kwartale nastąpił wzrost cen odpowiednio o 7%²⁸ i o 6,8%²⁹.

Z powyższego zestawienia wyraźnie widać, że skutki cenotwórczego charakteru podatku bardziej ujawniły się w okresie, gdy on jeszcze nie obowiązywał, niż wtedy, gdy VAT zaczął być wliczany w ceny towarów i usług. Faktem jednak jest, że VAT wpłynął na wzrost cen, co potwierdzają również doświadczenia innych krajów, w których zdecydowano się wprowadzić ten podatek (np. w Czechach ceny żywności wzrosły o 15-20%)³⁰.

Podatek od towarów i usług negatywnie wpływa na rozwój drobnych przedsiębiorstw (tzw. *small business*), które z reguły są zwolnione z opodatkowania. Staną się one mniej konkurencyjne w stosunku do podmiotów objętych podatkiem i w związku z tym mogących dokonać odliczeń. Oprócz tego, VAT zwiększy z pewnością koszty tych przedsiębiorstw, które w celu osiągnięcia przychodu muszą dokonać zakupów inwestycyjnych. Może dojść do zahamowania rozwoju drobnej wytwórczości, a należy pamiętać, że to ta sfera ma być jednym z ważniejszych czynników zmniejszających bezrobocie w Polsce³¹.

Warto podkreślić, że efektywność VAT zależy od sprawnego aparatu skarbowego opartego na wykwalifikowanej kadrze i odpowiednim zapleczu technicznym (zwłaszcza komputerowym). Przykre doświadczenia z ostatnich kilku lat, związane z podatkiem dochodowym od osób fizycznych, każą jednak przypuszczać, że również w przypadku VAT administracja skarbową nie jest dostatecznie przygotowana.

Wypada również zwrócić uwagę na nieprecyzyjność pewnych sformułowań zawartych w ustawie. Powodowały one wiele trudności w zakresie interpretacji i stosowania przepisów o podatku VAT. To z kolei prowadzi do następnych zmian ustawy lub przepisów wykonawczych. Oczywiście trzeba sobie zdawać sprawę, że ciągle trwa okres przejściowy, czas dopasowywania podatku do

w sprawie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w sierpniu 1993 r. (M.P., nr 47, poz. 453).

²⁷ Komunikat prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 16 kwietnia 1993 r. w sprawie wskaźnika wzrostu cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku w I kwartale 1993 r. (M.P., nr 19, poz. 191).

²⁸ Komunikat prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 16 lipca 1993 r. w sprawie wskaźnika wzrostu cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku w II kwartale 1993 r. (M. P., nr 3E, poz. 376).

²⁹ Komunikat prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 15 października 1993 r. w sprawie wskaźnika wzrostu cen towarów nieżywnościowych trwałego użytku w III kwartale 1993 r. (M.P., nr 53, poz. 499).

³⁰ Zob. G ł o w i ń s k i, S z y m a ń s k i, dz. cyt., s. 17.

³¹ Zob. tamże, s. 18.

rzeczywistości. Należy jednak wystrzegać się pochopnych nowelizacji mających na celu osiągnięcie doraźnych efektów fiskalnych, bez jakiejś wizji i perspektywy funkcjonowania podatku w przyszłości. Nieuwzględnienie tego rodzi niebezpieczeństwo stworzenia kolejnej hybrydy podatkowej, jaką były podatki obrotowe.

Niewątpliwie pomimo pewnych wad i niedoskonałości w konstrukcji podatku od towarów i usług jest on rozwiązaniem zdecydowanie lepszym niż dotychczasowe metody opodatkowania obrotu. Sądzę, że podjęto odpowiednią decyzję przyjmując VAT do polskiego systemu podatkowego i uważam, że już w najbliższej przyszłości podatek ten będzie elementem porządkującym chaos panujący w naszym systemie fiskalnym.

THE VALUE ADDED TAX AS A FORM OF TAXING THE TURNOVER

S u m m a r y

Taxing the turnover is a tax construction which not only makes it possible to broadly influence state economy, but it is also one of the most important sources to finance the budget. The structure and form of this construction in particular systems of taxation, taking into consideration the economic situation of a given state, undergo changes and are constantly developed. This process leads to certain variety of the forms of turnover tax. At present, we can list three basic kinds of taxes deducted from the turnover:

- 1) one-stage turnover tax,
- 2) multi-stage turnover tax,
- 3) value added tax.

The paper analyzes each of the above methods of turnover taxation discusses their characteristic features, and their scope in which they are binding as well as their practical application.

The Tax and Finance Committee, which was set up in the 1950s within the framework of the E.E.C. deemed the value added tax as the most appropriate form of taxation. In order to facilitate economic contacts among the states gathered in the E.E.C. it was necessary to work out and popularize a uniformed construction of VAT. The study presents a long and complicated process of enforcing this tax into the tax systems of the state-members of the E.E.C. The author pinpoints that although VAT is binding in all the countries of the E.E.C. this does not mean that in each of them there functions an identical value added tax. People succeeded only in standardizing the basic and most important elements of the construction of VAT. Many detailed issues concerning this tax were different and are still different in particular states.

In the course of recent years VAT, deemed to be the best method of taxing turnover, has embraced the countries of East Europe, including Poland. The paper discusses the process of reception of the value added tax into the Polish taxation system. In Poland VAT has been functioning as a tax from goods and services; it replaced turnover tax which had functioned until mid-1993s in Poland. The paper has presented also some practical problems concerning the load of VAT, pointing at the same time at its effects for taxpayers and the country's economy.

Translated by Jan Kłós