

GEORGIJ CZEREWKO
HALINA IVANICKA
STEFANIA ONYŚKO

ROLA PODATKU VAT
W KSZTAŁTOWANIU CENY NA PRODUKTY I USŁUGI

WSTĘP

W związku z dążeniem Polski do członkostwa w Unii Europejskiej wprowadzenie podatku od towarów i usług było kolejnym etapem dostosowania polskiego prawa podatkowego do standardów tam obowiązujących. Dostosowanie prawa w zakresie dotyczącym podatku od towarów i usług nie zostało zakończone na etapie wprowadzenia ustawy, lecz prowadzone było przez wszystkie lata jej obowiązywania. Do dnia dzisiejszego proces ten nie został zakończony.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie w przystępnej formie problematyki tego podatku. Podjęto w nim próbę odpowiedzi na pytanie, czego i w jakich okolicznościach można oczekiwać od podatku VAT¹ we współczesnej gospodarce. Wokół podatków pośrednich szczególnie na temat VAT

Prof. dr hab. GEORGIJ CZEREWKO – kierownik Katedry Teorii Ekonomii WZNPIE KUL w Tomaszowie Lubelskim; adres do korespondencji: ul. Lwowska 80, 22-600 Tomaszów Lubelski.

Doc. dr HALINA IVANICKA – Katedra Agrarnej i Międzynarodowej Ekonomiki.

Doc. dr STEFANIA ONYŚKO – Katedra Finansów i Kredytu; Lwowski Państwowy Uniwersytet Agrarny w Dublanach, Ukraina.

¹ VAT – Value Added Tax – podatek od wartości dodanej.

funkcjonuje sporo mitów, jak np. o jego neutralności ekonomicznej. Ten powszechnie powtarzany i teoretycznie spójny pogląd w świetle badań i obliczeń w praktyce polskiej wcale nie znajduje potwierdzenia.

POJĘCIE PODATKU

Podatek stanowi kategorię ekonomiczną, ale jednocześnie jest pojęciem i instytucją prawnofinansową. Prawo finansowe określa zarówno pojęcie podatku, jego miejsce wśród innych dochodów publicznych, jak i elementy. Podatek jest to wynikające z ustawy świadczenie pieniężne na rzecz podmiotu prawa publicznego, czyli państwa lub samorządu, jednostronnie przez ten podmiot ustalone, o charakterze ogólnym, zasadniczym, bezzwrotnym, nieodpłatnym i przymusowym.

Definicja podatku zawarta w Ordynacji podatkowej² nie uwzględnia wprawdzie teoretycznych cech ogólności, zasadniczości i jednostronności ustalenia, którymi obdarza się w doktrynie świadczenia podatkowe. Nie oznacza to jednak, iż Ordynacja podatkowa pozbawiła podatek dotychczasowych cech wypracowanych w teorii prawa podatkowego.

Wszystkie elementy składowe definicji są niezbędne dla określenia podatku i odróżnienia go od innych dochodów publicznych. Zmiana któregokolwiek elementu na inny, np. zamiana cechy nieodpłatności na odpłatność – przy niezmienionej stałej części definicji – powoduje, iż tego rodzaju dochód nie jest już podatkiem, lecz innym dochodem publicznym. W podanej sytuacji byłaby to opłata.

Podatek pobierany jest w pieniądzu. Aktualne rozwiązania prawne nie przewidują poboru podatku w naturze (np. w zbożu). Pobór podatku w naturze może się zdarzyć w tych okresach i w tych państwach, w których nie ma, przynajmniej w minimalnym stopniu, ustabilizowanych warunków finansowych, a tym samym i stabilności waluty.

Podatki są zawsze pobierane przez podmioty prawa publicznego. W Polsce do 1990 roku podmiotem takim było tylko państwo, ale od początku 1991 funkcjonuje zarówno system władzy i administracji rządowej, jak i samorządowej. Oba te pionki dysponują własnymi kompetencjami władczymi, uprawnieniami wykonawczymi i, oczywiście, własnymi dochodami, którymi opłaca-

² Definicja podatku została sformułowana w art. 6 OrdPU.

ją swoje wydatki. Mają więc prawo uchwalania własnych, odrębnych budżetów, a podatki stanowią w tych budżetach bardzo istotną, może najistotniejszą pozycję. Od 1991 roku gminy są także podmiotami prawa publicznego uprawnionego do pobierania podatków. Podatek jest świadczeniem ustanowionym jednostronnie przez pobierający je podmiot. Oznacza to, iż podatek nie jest ustanawiany i wymierzany w drodze umowy między osobą zobowiązaną do jej zapłacenia a państwem lub samorządem, na rzecz którego jest on pobierany. Pobiera się go na podstawie władczej, jednostronnej decyzji podmiotu ustanawiającego podatek, a postępowanie zmierzające do wymiaru podatku podlega przepisom Kodeksu postępowania administracyjnego, a nie przepisów Kodeksu cywilnego.

Do cech podatku należy też jego ogólność. Jako świadczenie ogólne jest on tak skonstruowany, że zasady ustalania i poboru podatku odnoszą się do każdego podmiotu, który spełnia warunki określone w prawie podatkowym. Nie ustanawia się tym samym żadnych osobowych, indywidualnych warunków dla pobrania podatku od poszczególnych, imiennie wskazanych, podmiotów.

Podatek należy do tzw. publicznych dochodów zasadniczych. Oznacza to, iż podstawowym celem podatku jest cel fiskalny. Sprowadza się on do dostarczania państwu lub samorządowi środków finansowych umożliwiających prowadzenie działalności i realizacji zadań. Inne funkcje podatku, jak stymulacja, związana z oddziaływaniem np. na preferowane kierunki produkcji lub inne korzystne zjawiska gospodarcze, mają jedynie znaczenie dodatkowe.

Cechą charakterystyczną podatku jest też jego bezzwrotność, w odróżnieniu np. od pożyczki. Oznacza to, iż podatek, pobrany zgodnie z prawem, nie ulega zwrotowi. W ten sposób podatek staje się rodzajem daniny publicznej na rzecz państwa lub samorządu.

Do cech charakterystycznych podatku – w odróżnieniu od opłaty – należy także jego nieodpłatność. Ta cecha podatku oznacza, iż podmiot uiszczający podatek nie otrzymuje od państwa czy samorządu żadnego wzajemnego świadczenia w postaci czynności urzędowej czy usługi, jak ma to miejsce przy pobraniu opłat. Płacący podatek nie ma więc do państwa czy samorządu roszczenia o jakiegokolwiek wzajemne świadczenie. Nie oznacza to jednak, iż społeczeństwo jako całość nie korzysta z jakiejś ogólnej odpłatności ze strony państwa lub samorządu z tego tytułu, iż płaci na ich rzecz podatki. Jest to jednak ekwiwalent na rzecz społeczeństwa jako całości (np. bezpłatne szkolnictwo, uspołeczniona służba zdrowia), a nie realizacja roszczenia poszczególnych podmiotów z tytułu zapłacenia podatku w określonej wysokości. Bywa zresztą często tak, iż płacący wysokie podatki nie korzystają np. z usług

uspołecznionej służby zdrowia, a ci, którzy podatków nie płacą lub uiszczają je w minimalnej wysokości, wykorzystują jednocześnie wszystkie możliwe formy pomocy ze strony państwa lub samorządu.

Podatek jest wreszcie świadczeniem o charakterze przymusowym. Oznacza to, iż w sytuacji, gdy zobowiązany do zapłacenia podatku nie uiszcza go dobrowolnie, można pobrać świadczenie w sposób przymusowy, czyli w drodze egzekucji administracyjnej.

Wszystkie omówione i wymienione cechy podatku odróżniają go od innych dochodów na rzecz państwa lub innego podmiotu prawa publicznego i są nazywane stałymi elementami podatku.

GENEZA I ROZWÓJ PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Początki podatku od wartości dodanej sięgają drugiego dziesięciolecia ubiegłego wieku. Jako pierwszy koncepcję tego podatku sformułował w 1919 roku niemiecki ekonomista Carl Fiedrich von Siemens³. Opracowana konstrukcja została określona mianem uszlachetnionego podatku obrotowego. Stopniowo koncepcja ta stawała się obiektem dużego zainteresowania nie tylko w Europie, ale i na innych kontynentach, np. w Stanach Zjednoczonych⁴, Japonii⁵.

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 ujednoczenia konstrukcji VAT było powstanie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej⁶. Powołany w ramach EWG Komitet Podatko-

³ A. K o m a r, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Warszawa: PWE 1996, 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.1, Bydgoszcz 1993, s. 8-9.

⁴ W Stanach Zjednoczonych była ona żywo dyskutowana; uchwalono nawet ustawę o podatku od wartości dodanej, której jednak nie zdecydowano się wprowadzić w życie.

⁵ Japończycy przyjęli również ustawę o podatku od wartości dodanej, lecz po kilku odroczeniach parlament japoński w 1954 roku uchylił jej przepisy; ostatecznie Japonia wprowadziła VAT dopiero w 1989 roku.

⁶ 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.

wy i Finansowy za najbardziej odpowiednią formę opodatkowania obrotu uznał właśnie VAT. Następnym krokiem były wydane tzw. Wytyczne Rady Ministrów EWG⁷, w myśl których 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, Holandia w 1969 r.), okazało się, że wyznaczony termin ze względu na istotne różnice społeczno-gospodarcze państw członkowskich jest w swym założeniu optymistyczny. Najwięcej problemów z wdrożeniem VAT miały Włochy i Belgia, które to kraje poinformowały, że nie będą w stanie dotrzymać ustalonego terminu. Dlatego też Rada Ministrów EWG zmuszona była przesunąć termin o trzy lata, ustalając go ostatecznie na 1 stycznia 1973 roku.

Państwa te wprowadziły VAT do swoich ustawodawstw z uwzględnieniem własnych warunków społeczno-gospodarczych. Przełomu dokonało uchwalenie VI Wytycznych⁸. Zawarte w nich postanowienia zmierzały przede wszystkim do harmonizacji podstawy podatku, jego zakresu przedmiotowego, unifikacji zezwoleń i stawek podatkowych. Procedura ratyfikacyjna VI Wytycznych znacznie się wydłużyła i udało się ją zamknąć dopiero pod koniec 1979 roku, kiedy osiągnięto także w ramach EWG wspólne stanowisko co do podstawowych i najważniejszych elementów wspomnianej konstrukcji. Mimo usilnych starań zmierzających do pełnej unifikacji⁹ wiele szczegółowych zagadnień dotyczących VAT różniło i nadal różni poszczególne państwa. Dotyczy to np. stawek: we Francji – 5,5%, 18,6% i 25%, w RFN – 7% i 14%, w Wielkiej Brytanii – 0% i 15%¹⁰. Jest to proces ciągle otwarty i trudny do zrealizowania w pełni, tym bardziej, że VAT w ciągu kilku lat objął swym zasięgiem państwa Europy Środkowo-Wschodniej¹¹, w tym również Polskę.

⁷ I i II Wytyczne wydano 11 kwietnia 1967 roku.

⁸ VI Wytyczne uchwalono 17 maja 1977 r.

⁹ Szerzej: K o m a r, *Systemy podatkowe*, s. 156-198.

¹⁰ A. B u r y, *VAT*, Łódź 1993, s. 11.

¹¹ W 1988 r. Węgry, a w 1993 r. Czechy.

OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA VAT W POLSCE

Wielki zwrot polityczny, jaki dokonał się w Polsce, musiał w swej konsekwencji wywrzeć silny wpływ na gospodarkę 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 dochodowych¹², aby następnie przekształcić system opodatkowania obrotu.

Według obowiązujących od połowy 1993 roku przepisów obrót opodatkowany był niejednolitym podatkiem obrotowym¹³. Podatek ten funkcjonował w dwóch odrębnych płaszczyznach: jako podatek obrotowy pobierany od sektora nieuspołecznionego i jako podatek obrotowy obciążający tzw. jednostki gospodarki uspołecznionej¹⁴. 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 do sektora prywatnego i sektora 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 400¹⁵. 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 on zjawiskiem trudnym do zrozumienia dla zagranicznych inwestorów, którym trudno było nadążyć za ciągłymi zmianami. Dodatkowej argumentacji za zmianą polskiego systemu opodatkowania obrotu dostarczyła decyzja o stowarzесzeniu 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.

¹² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. O podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r., nr 90, poz. 416: z późniejszymi zmianami).

¹³ Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. O podatku obrotowym (tekst jednolity: Dz.U. z 1983 r., nr 43, poz. 191 z późniejszymi zmianami).

¹⁴ Pojęcie „jednostki gospodarki uspołecznionej” zostało przejęte 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.

¹⁵ D. G o t z - K o z i e r k i e w i c z, *Podatki w Europejskiej Wspólnotie Gospodarczej*, Warszawa 1975, s. 5; B u r y, dz. cyt., s. 9.

Pierwotnym terminem wprowadzenia 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 uchwałę¹⁶ dotyczącą wprowadzenia podatku akcyzowego oraz podatku od wartości dodanej, który w Polsce przyjął miano podatku od towarów i usług.

Konsekwencją tej uchwały było przyjęcie przez Sejm ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym¹⁷. Dla przyjętej ustawy przewidziano stosunkowo długi, bo sześciomiesięczny okres *vacatio legis*.

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 gastronomiczną 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 roku obowiązywały przepisy uchwalonego podatku obrotowego w stosunku do podmiotów 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 konkretnie 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

¹⁶ 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.

¹⁷ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. O podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U., nr 11, poz. 50; zm.: nr 20, poz. 127, nr 127, poz. 599, z 1994 r., nr 132, poz. 670). Cytowana dalej jako ustawa.

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 usług¹⁸.

Przyjęcie takich rozwiązań w ustawie pozwoliło na zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu zapasów. Problem ten oprócz zapisów w samej ustawie regulowało też wcześniej wydane zarządzenie Ministra Finansów¹⁹. Umożliwiało ono pewnej grupie podatników m.in. obniżenie należnego podatku VAT o określone kwoty zapłaconego podatku.

Sporo nieporozumień wywołuje nazwa tego podatku, wskazująca, że jest on naliczany od wartości dodanej realizowanej przez kolejne podmioty. Ponieważ przyjęta powszechnie taktyka poboru podatku polega w rzeczywistości na obliczaniu go najpierw od wielkości obrotu netto (a nie od wartości dodanej), twierdzi się, że nie jest on podatkiem od wartości dodanej w klasycznej wersji²⁰. Nie jest też aprobowana nazwa tego podatku przyjęta w Polsce – podatek od towarów i usług. Uważa się, że w Polsce niefortunnie przyjęto nazwę podatku od wartości dodanej, która ani nie wskazuje na to, że jest to podatek obrotowy, ani nie sugeruje wdrożenia unijnej, klasycznej koncepcji VAT²¹. Być może właśnie z powodu tego rodzaju wątpliwości w krajach, które ostatnio wprowadzały ten podatek, przyjęła się nazwa „powszechnego podatku obrotowego”²², który ma odróżnić VAT od selektywnych podatków akcyzowych. Jednak i do tej nazwy można zgłosić zastrzeżenie, że nie odróżnia go od „starych” podatków obrotowych brutto. Ponadto wszystkim podatkom próbuje się nadać cechę powszechności, zatem nazwa nie wyróżnia tego podatku obrotowego od innych.

¹⁸ Patrz art. 14 ustawy.

¹⁹ Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 roku 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).

²⁰ B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójcisz, *Prawo finansowe*, wyd. 2, Warszawa: CH. Beck 1997, s. 229.

²¹ Por. pogląd wyrażony przez N. Gajl (*Modele podatkowe*, t. I, Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe 1996, s. 69 n.).

²² Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 3, Warszawa: C. H. Beck 2004, s. 427.

Spróbujmy odpowiedzieć na pytanie, czy z ekonomicznego punktu widzenia VAT jest podatkiem od wartości dodanej. Jeśli odniesiemy się do definicji wartości dodanej, to podatek ten może się tak nazywać.

Wartość dodaną (D) definiuje się jako wielkość składającą się w zasadzie²³ z trzech składników: płac (V), amortyzacji (U) i nadwyżki (S)²⁴. VAT jest pobierany od wszystkich trzech składników. Jeśli więc wartość dodana równa się

$$D = V + U + S, \quad (1)$$

to VAT jest podatkiem pobieranym od kategorii „D”.

W analizie nakładów i wyników produkcji nie znajdujemy szczegółowego omówienia kategorii nadwyżki – „S”. Dopiero w teorii wartości dodatkowej²⁵ została ona opracowana i oznaczona pierwszą literą niemieckiego słowa *Mehrwert* – „M”. Jest to jednak wartość abstrakcyjna, która nie występuje w rzeczywistym procesie gospodarczym. Występują tylko rozmaite jej formy, takie jak zysk osiągnięty w produkcji i handlu, procent pobierany za oddanie do dyspozycji kapitału pieniężnego, dywidenda od kapitału akcyjnego, czynsz za użytkowanie gruntów rolnych itp. W rzeczywistości wartość jako taka nie występuje. Przejawia się ona tylko w formie cen i kosztów produkcji²⁶.

By lepiej zilustrować sposób obliczania VAT, warto posłużyć się klasycznym wzorem na wartość:

$$W = C + V + M, \quad (2)$$

przy czym, jeśli wyraz „C” przedstawiamy jako sumę „U” ze wzoru 1 oraz „Z”, wówczas:

$$W = U + Z + V + M, \quad (3)$$

gdzie poszczególne składniki oznaczają:

W – wartość wyrobu (usługi) (dla wytwórcy obliczającego podatek = obrotowi netto),

C – wartość majątku trwałego w części zużytej w toku produkcji = U + Z, gdzie:

²³ Powinien wystąpić tu także trudny statystycznie do wyodrębnienia czwarty składnik – koszty rzeczowe produkcji pochodzące z importu niekonkurencyjnego – por. *Mała Encyklopedia Ekonomiczna*, Warszawa: PWE 1974, s. 35.

²⁴ Wartość dodana jest kategorią zdefiniowaną na potrzeby analizy nakładów i wyników produkcji, której autorem jest W. Leontiev – por. *Mała Encyklopedia Ekonomiczna*, s. 34-35.

²⁵ Tamże, s. 889 n.

²⁶ O. L a n g e, *Ekonomia polityczna*, t. III, Warszawa: PWE 1975, s. 329.

U – amortyzacja,

Z – zakupione materiały, energia i usługi obce,

V – uprzedmiotowiona wartość siły roboczej – wartość robocizny, która znalazła swój materialny wyraz w wytworzonym produkcie lub usłudze,

M – wartość dodatkowa (we wzorze 1 oznaczona jako S).

Stosując ten wzór i odnosząc się do definicji wartości dodanej, VAT oblicza się jako:

$$\text{VAT (V + M + U)} = \text{VAT (W)} - \text{VAT (Z)} \quad (4)$$

Ponieważ V + M + U stanowi wartość dodaną, a Z – wartość przeniesioną, o VAT rzeczywiście możemy mówić jako o podatku od wartości dodanej, podatku nałożonym na dochód od pracy i kapitału.

Główną przyczyną, dla której wielofazowe i jednofazowe podatki obrotowe są stopniowo zastępowane podatkiem od wartości dodanej, jest jego duża wydajność oraz względna neutralność ekonomiczna. Wynika to przede wszystkim z wielofazowości, ale także z jednokrotności opodatkowania. Podatkiem jest objęta w sensie prawnym każda faza obrotu (stąd wielofazowość lub wszechfazowość), ale w znaczeniu ekonomicznym, realnie opodatkowany jest tylko finalny konsument. Jednokrotność opodatkowania, a więc nienaliczanie podatku od podatku, jest możliwe dzięki jego konstrukcji. Jest on z powrotem odzyskiwany w każdej fazie obrotu, pod warunkiem sprzedaży towaru lub usługi.

Dla VAT przyjęto jednolitą zerową stawkę podatku w eksporcie, umożliwiającą porównywanie cen w skali międzynarodowej oraz objęcie tym podatkiem zarówno produktów krajowych, jak i towarów i usług importowanych. VAT jest obrotowym podatkiem pośrednim o charakterze konsumpcyjnym, chociaż w poszczególnych fazach obrotu przejściowo obciąża zakupy inwestycyjne.

WADY I ZALETY PODATKU VAT

Do najważniejszych zalet podatku od wartości dodanej należy zaliczyć:

– wysoką wydajność (efektywność), tj. zapewnienie wysokich wpływów podatkowych do budżetu państwa – podatek od wartości dodanej często zastępuje nieefektywne lub niezbyt dobrze zarządzane podatki albo takie, którymi zarządzanie jest dość uciążliwe i niekiedy stwarza możliwość oszustw podatkowych już u podstaw;

- neutralność decyzyjną (z punktu widzenia decyzji produkcyjnych podmiotu gospodarczego) i sektorową (podejmowanie działalności przez podmioty gospodarcze we wszystkich sektorach);
- z małymi wyjątkami podatek od wartości dodanej nie wywołuje zakłóceń w funkcjonowaniu podmiotów gospodarczych;
- znieczulenie podatkowe – przedsiębiorstwa bez specjalnych oporów płacą podatki, gdyż będzie je można przerzucić na konsumentów, konsumenci natomiast najczęściej nie zdają sobie z tego sprawy, ponieważ podatki są wliczone w ceny towarów;
- elastyczność reagowania na wzrost produkcji, tj. wzrost wpływów podatkowych w czasie wzrostu gospodarczego;
- powszechność opodatkowania (tj. opodatkowanie w zasadzie każdej sprzedaży towarów i usług, z wyjątkiem zwolnionych oraz objętych stawką zerową).

Do najważniejszych wad podatku od wartości dodanej należy zaliczyć:

- stosowanie zróżnicowanych stóp podatku i wyliczeń umożliwiających uchylanie się od płacenia podatku przez podmioty niewłaściwie klasyfikujące dokonywaną przez siebie sprzedaż;
- wzrost poziomu cen nawet przy niewielkim wzroście tego podatku;
- przeznaczenie przez przedsiębiorców zakupionych towarów i usług od których dokonano potrącenia podatku w nich zawartego na cele konsumpcyjne (własne zużycie), a nie na cele prowadzonego przedsiębiorstwa;
- konieczność zautomatyzowania rejestracji obrotów w punktach sprzedaży detalicznej, w gastronomii i zakładach usługowych w celu przeciwdziałania uchylaniu się przez przedsiębiorców prowadzących tego rodzaju zakłady (szczególnie w niewielkich rozmiarach) od płacenia podatku;
- wysokie koszty wprowadzenia podatku od wartości dodanej oraz znaczne zwiększenie kosztów poboru w porównaniu z podatkami obrotowymi;
- silną reakcję na spadki produkcji, tj. spadek wpływów podatkowych w czasie zahamowania wzrostu gospodarczego;
- przy jednolitych stawkach w gospodarkach zrównoważonych występuje tendencja do spadku udziału wydatków w miarę wzrostu dochodów i jednoczesnego wzrostu stopy oszczędzania – dlatego też w miarę wzrostu dochodu podatek o jednolitej stawce staje się obciążeniem regresywnym.

WPLYW PODATKU VAT NA GOSPODARKE

Gospodarka nie może funkcjonować wyłącznie w imię realizacji celu fiskalnego. Jeśli nieuniknione jest oddziaływanie podatków na gospodarkę, muszą one uwzględniać sytuację ekonomiczną danego kraju. Przede wszystkim nie mogą hamować wzrostu gospodarczego przez nadmierne „schładzanie popytu”. Uzyskane z tych podatków środki można przeznaczyć na infrastrukturę, która zwykle wtedy staje się wąskim gardłem długofalowego rozwoju.

Jakie więc cele gospodarcze można realizować za pomocą podatków pośrednich, takich jak podatek od wartości dodanej, i kiedy podatek ten może zacząć oddziaływać destrukcyjnie na gospodarkę?

Jak podatki pośrednie mogą wpływać na koniunkturę gospodarczą, dobrze potrafili ocenić Francuzi, którzy w 1999 r. obniżyli między innymi VAT od umów na dostawy gazu i elektryczność z 20,6% do 5,5%. Uchwalono też likwidację VAT od działek budowlanych pod budownictwo indywidualne, wynoszącego wcześniej 20,6%. Z kolei w 2000 r. obniżono VAT na wydatki na remonty, modernizację i rozbudowę lokali mieszkalnych z 20,6% do 5,5%. Warunkiem obniżenia stawki było, by mieszkanie istniało od co najmniej 2 lat, a prace remontowe wykonywały zarejestrowane firmy usługowe.

Budżetowe dochody z VAT są silnie związane z koniunkturą gospodarczą. W przypadku osłabienia wzrostu gospodarczego, gdy pojawiają się kłopoty ze sprzedażą towaru, gdy maleje popyt na rynku wewnętrznym oraz na rynkach zagranicznych, dużo wolniej odbywa się „przerzucanie” VAT na kolejnego kontrahenta. Budżet ma mniejsze dochody z VAT, gdyż przy wolniejszym obrocie z mniejszą częstotliwością wpływają doń kolejne podatki, płacone przez kolejnych producentów. Każda następna wpłata jest dodatkowo zasilana budżetem, gdyż nalicza się ją od wartości dodanej do produktu. Gdy poszczególni kontrahenci zwlekają z kupnem, niepewni czy uda im się sprzedać towar, budżet zasilany jest mniej rytmicznie i „cieńszym strumieniem” pieniądza. Z konstrukcji VAT wynika, że im więcej jest faz obrotu i im szybciej następuje obrót towarem, tym więcej będzie pieniędzy w budżecie z wpłat stanowiących odsetek wartości dodanej.

VAT w przeciwieństwie do podatków bezpośrednich nie ogranicza skłonności do inwestowania, szczególnie wówczas, gdy inwestycje nie są opodatkowane lub gdy podatek zapłacony przy zakupie dóbr inwestycyjnych jest natychmiast zwracany. Ochrona skłonności do inwestowania jest uznawana za formę oszczędzania, polegającą na rezygnacji z konsumpcji bieżącej na

rzecz konsumpcji przyszłej²⁷. Zwrot VAT przy zakupach dóbr trwałego użytku może więc korzystnie wpływać na popyt inwestycyjny, ale tylko wówczas, gdy z tych zakupów oczekujemy większych korzyści niż z lokat lub gdy pozwala to np. na zademonstrowanie pozycji majątkowej.

Podatek od wartości dodanej, opodatkowując spożycie, a nie produkcję, powinien stanowić dla przedsiębiorców zachętę do importowania kapitału z zagranicy. Inaczej mówiąc – niskie podatki bezpośrednie i wyższe opodatkowanie konsumpcji to ulgi dla kapitału i wyższe ciężary dla konsumentów.

Podatki pośrednie (konsumpcyjne) i w ogóle podatki od wydatków mogą skłaniać do oszczędzania, gdyż środki niewydatkowane nie są nimi objęte, natomiast od wybranej strategii gospodarczo-podatkowej zależeć będzie skłonność do oszczędzania. Im większy zakres funduszu swobodnej decyzji, tym większy potencjał środków, które mogą, choć nie muszą, zostać przeznaczone na oszczędzanie.

Podatki pośrednie mogą obniżać skłonność do oszczędzania, gdy dotyczą dóbr i usług podstawowych, których kupowania nie można uniknąć. Dlatego w państwach o ograniczonych perspektywach przepływu kapitałów obcych, o wysokim poziomie zadłużenia zagranicznego i wynikających z tego problemach z jego obsługą wskazane jest zorientowanie polityki na mobilizację oszczędności wewnętrznych, i co za tym idzie – ochronę konsumpcji na dobra podstawowe.

Pośród podatków pośrednich VAT wyjątkowo sprzyja konkurencji, porównywaniu cen i kosztów wytworzenia dóbr i usług, gdyż jego konstrukcja zakłada funkcjonowanie jednolitych stawek dla poszczególnych grup towarów. Powinno to skłaniać podmioty gospodarcze do podjęcia działań proefektywnościowych.

Jednym z poważniejszych zarzutów stawianych podatkom obrotowym wielofazowym od obrotu brutto był ten, że zniekształcał on ceny w wymianie zagranicznej. Tej wady nie ma już podatek od wartości dodanej. Jest on idealnym podatkiem pośrednim, neutralnym wobec eksporterów, dzięki przyjęciu tu jako uniwersalnej stawki zerowej.

Źródłem wydajności podatku od towarów i usług jest także fakt, że podatek ten, choć jest w ostateczności przerzucany na konsumenta, w rzeczywistości jest permanentnym ciężarem podmiotów gospodarujących. Jak długo

²⁷ Zakup dóbr trwałego użytku jest jedną z form oszczędzania oprócz lokat bankowych i lokat w papiery wartościowe – por. A. N o w a k, *Banki a sektor gospodarstw domowych; dynamika rozwoju*, Warszawa: Wydział Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego 1994, s. 139, 140.

towar czy usługa nie jest kupiona przez ostatecznego odbiorcę, VAT obciąża kolejny podmiot uczestniczący w obrocie. Dlatego w Polsce, gdy wprowadzono VAT, gospodarka „odczuwała” niedobór pieniądza. Przedsiębiorstwa zostały bowiem obciążone obowiązkiem okresowego finansowania podatku naliczonego, tkwiącego w zapasach i produkcji w toku. Kwoty podatku naliczonego VAT zmniejszały płynność finansową firm, gdyż zostały przesunięte z obiegu gospodarczego do budżetu państwa.

FUNKCJONOWANIE PODATKU VAT – PRÓBA OCENY

Wprowadzenie w połowie 1993 r. VAT w Polsce stanowiło ważny krok w budowie instytucjonalnych podstaw gospodarki rynkowej. Prawdopodobnie zapobiegało w owym czasie zbliżającemu się krachowi finansów publicznych. Stanowiło jednocześnie ważny i niezbędny element w rozpoczynającym się procesie dostosowania polskiego prawa do *acquis communautaire*²⁸.

Podatek od towarów i usług to wyjątkowo dogodny instrument gromadzenia potrzebnych państwu środków finansowych. W sposób mniej widoczny niż podatki bezpośrednie jest on skutecznym narzędziem redystrybucji produktu krajowego brutto. Łatwo dostrzega to administracja państwowa i poszukując źródeł finansowania wydatków państwa, chętniej posługuje się podatkami pośrednimi niż bezpośrednimi. Zwiększenie wydajności polskiego systemu podatkowego po transformacji miało praktycznie oznaczać przesunięcie punktu ciężkości w dochodach podatkowych z podatków bezpośrednich na podatki pośrednie, a w zakresie podatków bezpośrednich z opodatkowania przedsiębiorstw na opodatkowanie gospodarstw domowych²⁹.

Opracowania zwarte, dostępne na rynku wydawniczym, w większości przypadków dotyczą głównie techniki podatkowej; określić je można jako prezentujące „morfologię” VAT. W okresie wprowadzania w życie podatku VAT pojawiło się na jego temat dość dużo artykułów. Z jednej strony było

²⁸ Por. *Opinia Komisji Europejskiej w sprawie wniosku Polski o członkostwo w Unii Europejskiej. Wybrane problemy i obszary dostosowania prawa polskiego do prawa Unii Europejskiej*, red. P. Saganek i T. Skoczny, Warszawa: Centrum Europejskie Uniwersytetu Warszawskiego 1999, s. 165.

²⁹ A. W e r n i k, *Kryzys finansów publicznych i drogi jej przezwyciężania w Polsce w latach 1989-1994*, w: *Dynamika transformacji polskiej gospodarki*, red. M. Belka, Warszawa: Wyd. POLTEXT 1997, s. 276.

to związane z popularyzacją nowego instrumentu finansowego, z drugiej zaś podejmowano próby prognozowania skutków³⁰.

W świetle tych publikacji można stwierdzić, że podatek od towarów i usług ma wiele zalet, których nie miał podatek obrotowy:

1. Podatek ten zapobiega pionowej koncentracji produkcji, zwłaszcza gdy podatnikiem tego jednofazowego podatku jest producent. Producent płacący podatek nie jest bowiem zainteresowany tym, aby towar był w maksymalnym stopniu wyprodukowany bez udziału zewnętrznych kooperantów, którzy realizując zyski od swoich dostaw powodowałiby wzrost kosztów podatnika i zwiększenie jego opodatkowania. W przypadku podatku obrotowego podnosiłoby to ceny towarów będących w tym obiegu względem konkurencji, która nie korzysta z kooperacji, natomiast w przypadku podatku VAT liczba kooperantów jest dla podatnika obojętna, ponieważ podatek ten jest płacony w każdej fazie obrotu. Konsekwencją tego jest wyeliminowanie niekorzystnego zjawiska, jakim było – na skutek znacznie ograniczonej współpracy kooperacyjnej – wadliwe wykonanie usług. Wadliwość ta w istotnym stopniu była wynikiem złych rozwiązań systemowych, m.in. właśnie stosowanie podatku obrotowego.

2. Podatek VAT nie zmusza producenta do przerzucania czynności wytwórczych na swoich odbiorców, którzy nie są opodatkowani.

3. VAT stwarza przesłanki stymulacji eksportu, istnieje bowiem możliwość zastosowania procedur zwrotu tego podatku w przypadku eksportu towarów i usług. Rodzi to wiele pozytywnych skutków dla przedsiębiorstw, zwłaszcza w kontekście reorganizacji wymiany gospodarczej po 1989 r. w kierunku krajów członkowskich UE, w których – jak powszechnie wiadomo – stosowany jest system podatku od wartości dodanej (VAT).

4. Przy założeniu, że podatek ma charakter powszechny, nie zniekształca on cen towarów i usług; kształtują się one w zależności od faz obrotu.

5. Podatek obrotowy jako podatek wliczany w koszty przyczyniał się do wzrostu cen, a zatem był podatkiem inflacyjnym. W przypadku podatku

³⁰ Por. np.: VAT 1995 – najnowsze zmiany, rozszerzenie podatku, zwolnienia i stawki, eksport – import – akcyza – zapisy w fakturach, deklaracja podatkowa VAT-7; D. O r a c z e w s k a, G. N o w e c k i, *Kodeks podatnika. Zbiór najnowszych przepisów, podatek od towarów i usług, podatek importowy, podatek giełdowy, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa: Infor. 1995; W. M o d z e l e w s k i, *Wszystko o VAT*, Warszawa 1994; A. W e s o ł o w s k i, *Podatek od towarów i usług*, „Vademecum Podatnika” 1994, nr 9.

od towaru i usług sprawa nie jest tak jednoznaczna i wymaga nieco szerszego naświetlenia. Musimy wyraźnie odróżnić dwie następujące sytuacje:

- a) moment wprowadzenia podatku do systemu podatkowego,
- b) sytuację, w której VAT już w gospodarce funkcjonuje.

6. Wprowadzenie podatku rodziło niebezpieczeństwo wzrostu cen powodowanego wyższym obciążeniem podatkowym towarów i usług. Miałoby to miejsce, gdyby stawki podatku VAT były wyższe od stawek poprzedniego podatku. Można się było spodziewać, że w tych działach gospodarki, w których obciążenie podatkowe wskutek wprowadzenia VAT byłoby niższe, przedsiębiorcy będą realizować zwiększony zysk, gdyż nie obniża on cen.

Rozpatrując drugą z wymienionych sytuacji, a zatem sytuację, w której VAT już w gospodarce funkcjonuje, należy stwierdzić, że z zasady nie przyczynia się on do wzrostu cen, o ile jest odliczany na zasadach ogólnych, tj. nie podwyższa kosztów działalności firmy. Wyjątkiem jest sytuacja, w której następuje podwyższenie stawek podatku. Powoduje to bowiem wzrost cen, po których będą nabywać wyroby ostateczni odbiorcy (konsumenci).

Odpowiadając na pytanie, czy VAT, który funkcjonuje w gospodarce, wpływa na wzrost inflacji, należy stwierdzić, że może to mieć miejsce w dwóch przypadkach: gdy jest on kosztem, ale nie kosztem uzyskania przychodu, oraz gdy następuje podwyższenie stawek tego podatku. Sytuacja niewątpliwie miała miejsce w Polsce już po wprowadzeniu VAT, a mianowicie, kiedy to obejmowano nim towary i usługi zwolnione z tego podatku przedmiotowo albo też podnoszono stawki VAT.

Początkowo podatnikami podatku VAT miały być przede wszystkim wielkie firmy mające duże obroty, przekraczające 800 mln zł rocznie. Jednakże stosunkowo szybko, bo już w roku 1997, suma ta została obniżona do 600 mln zł. Równocześnie obniżony został pułap obrotów upoważniający do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Na skutek wyraźnego preferowania podatków pośrednich, w tym zwłaszcza VAT, szybko zwiększyła się liczba podatników.

Wprowadzenie VAT okazało się decyzją trafną z punktu widzenia wydajności i pewności dochodów publicznych w Polsce. Firmy małe, które nie muszą płacić tego podatku, a których liczba wciąż się zmniejsza, ponoszą tego konsekwencje. Polegają one na tym, że nie będąc podatnikami VAT, nabywają obciążone nim surowce, półfabrykaty itp. Firmy te są na rynku bardziej konkurencyjne, ponieważ oferują produkty lub usługi nie obciążone tym podatkiem. Jednak popyt na ich produkty lub usługi może być ograniczony, ponieważ ich kontrahent nie może odliczyć sobie podatku VAT zawartego w surowcach, półfabrykatkach itp.

Oceniając wprowadzenie podatku od towarów i usług, trzeba też widzieć jego liczne zalety, w tym ograniczenie możliwości popełnienia przestępstw i nadużyć podatkowych, co miało miejsce w przypadku niewystawiania faktur przy podatku obrotowym. Praktyka polska wykazała jednak, że także w przypadku podatku od towarów i usług mogą wystąpić negatywne zjawiska prowadzące do oszustw podatkowych. Ich mechanizm najczęściej polega na wystawianiu fikcyjnych faktur i żądania zwrotu jakoby zapłaconego podatku. Niebezpieczeństwo to jest szczególnie widoczne przy eksporcie, gdzie obowiązuje stawka zerowa, i przy zwolnieniach od podatku VAT. W obserwowanym okresie zwraca uwagę stosunkowo aktywna polityka fiskalna prowadzona za pomocą podatku VAT. Wyrazem tego jest m.in. podnoszenie stawek podatkowych, obniżanie progów wartości obrotów, powyżej których powstaje obowiązek podatkowy, ograniczanie podmiotowych i przedmiotowych zwolnień z tego podatku. Najnowszym rozwiązaniem będzie zwrot tego podatku turystom wyjeżdżającym z naszego kraju. Praktyka taka jest stosowana w wielu krajach, chociaż wobec wprowadzenia euro zamierza się ją porzucić. Najbardziej odczuwalne jest jednak podnoszenie stawek tego podatku.

UWAGI KOŃCOWE

Podatek jest klasyczną daniną publiczną. Należy on do najstarszych kategorii finansowych i w ogóle ekonomicznych. Jako taki wymaga specjalnych i wieloaspektowych rozważań. Wedle najbardziej rozpowszechnionej definicji podatek to: pieniężne, przymusowe, ogólne, nieodpłatne i bezzwrotne świadczenie na rzecz państwa lub innych związków publicznoprawnych.

Podatek jest wielce złożoną kategorią prawną, fiskalną, ekonomiczną, polityczną i społeczną. Dla naszych rozważań istotna jest zwłaszcza fiskalna i ekonomiczna treść podatku. Fiskalna, dlatego że podatek jest podstawowym narzędziem przejmowania przez państwo dochodów i zaspokajania popytu na pieniądź. Ekonomiczne znaczenie podatku polega na tym, że skutkiem nakładania podatków jest zmiana sytuacji dochodowej i majątkowej podatników, co wpływa na ich zachowanie, na podejmowanie decyzji gospodarczych, konsumpcyjnych, decyzji o oszczędzaniu itp. Podatki mają więc także znaczenie dla samego państwa. Nadmierny fiskalizm, wyrażający się w zbyt silnym ingerowaniu państwa w dochody (majątek) podatników, w złym rozłożeniu ciężarów podatkowych itd., może obrócić się przeciwko państwu, np. przez osłabienie aktywności gospodarczej podatników, co spowoduje spadek dochodów państwa. Łatwo zauważyć, że władze publiczne muszą postąpić się

podatkami w sposób racjonalny, tzn. umiejętnie łączyć interesy fiskalne państwa z interesami ekonomicznymi podatników, realizację celów społecznych z ochroną gospodarki przed negatywnymi skutkami podatków.

Wprowadzenie w 1993 r. nowego typu podatku, jakim był podatek od towarów i usług, było związane z wieloma trudnościami organizacyjnymi, wątpliwościami prawnymi, a także konsekwencjami w postaci wzrostu cen. Szok cenowy okazał się jednak mniejszy, niż oczekiwano. W związku z tymi wszystkimi okolicznościami przewidziano dość długi – prawie półroczny – okres *vacatio legis*, a także wiele rozwiązań prawnych o charakterze przejściowym na ściśle wskazany okres, które miały złagodzić skutki finansowe wynikające z wprowadzenia VAT. Złagodzenie to ma istotne znaczenie zarówno dla formalnych podatników VAT, jak i dla nabywających towary i usługi obciążone tym podatkiem.

Długi okres *vacatio legis* miał ułatwić zapoznanie się podatników z nowymi, jakże odmiennymi przepisami podatkowymi oraz przeprowadzenie zmian towarzyszących nowym rozwiązaniom podatkowym.

Choć prawdą jest, że podatki pośrednie są w stosunku do dochodów i przychodów regresywne, nie zawsze jest prawdziwe to twierdzenie, gdy analizujemy obciążenie przychodów stawką podstawową VAT i stawkami preferencyjnymi.

Nie jest też ścisły pogląd, że dochody budżetowe z VAT są najbardziej związane z kształtowaniem się PKB, gdyż są silnie skorelowane z popytem wewnętrznym. Na wydajność podatku od towarów i usług największy wpływ ma wielkość popytu krajowego. Dopiero na drugim miejscu jest wielkość PKB. VAT jest bardziej wrażliwy na zmiany w PKB i w popycie krajowym niż podatek dochodowy od osób prawnych, ale mniej wrażliwy niż podatek dochodowy od osób fizycznych.

Ze względów fiskalnych obniżenie stawek VAT w Polsce byłoby trudne, jednakże w perspektywie lat oznaczających przystąpienie do Unii Europejskiej wydaje się konieczne. Polskie wyroby i usługi mogą okazać się niekonkurencyjne, pomimo niższych kosztów wytwarzania, ze względu na wysoki VAT. Należałoby dążyć do zmniejszenia stawek VAT w Polsce nie tylko ze względu na niższą konkurencyjność polskich wyrobów w stosunku do unijnych. Ważnym argumentem jest także nadmierne obniżanie popytu wewnętrznego w społeczeństwie uboższym niż w krajach UE.

Zagadnienia podatkowe od zawsze fascynowały ekonomistów, m.in. dlatego, że nauka próbowała teoretycznie uzasadnić zjawisko zabrania cudzej własności. Nieco żartobliwie dowodzono, że jeśli zmiana właściciela dokonuje się dobrowolnie, mamy do czynienia z darowizną. Jeśli przywłaszczenie cu-

dziej własności jest przymusowe, uznajemy to za kradzież lub rabunek. Jeżeli natomiast dokona tego państwo, ustanawiając odpowiednie prawa, takie przywłaszczenie nazywamy podatkiem.

W praktyce jesteśmy tak bardzo oswojeni z obowiązkowym przekazywaniem części wypracowanego dochodu na rzecz państwa, że nie traktujemy przywłaszczenia jako istotnej cechy podatku. Mamy bowiem świadomość, że państwo nie ma szans na pokrycie wydatków z dobrowolnych darów ludności czy drogą podbojów. Społeczeństwo akceptuje podatki w przekonaniu, że państwo w pewnych dziedzinach jest niezastępowalne.

Dla podatników ważna jest jednak świadomość, że daniny te są oszczędnie i dobrze wykorzystywane tylko w takich obszarach, w których gospodarka prywatna jest nieskuteczna, np. budowanie i utrzymywanie porządku prawnego, części infrastruktury technicznej, wydatków na naukę. Dlatego uwaga polityków, prawników i ekonomistów koncentruje się głównie na konstruowaniu w miarę racjonalnych, sprawiedliwych i nieszkodliwych dla gospodarki systemów podatkowych. Taki system podatkowy powinien mieć za podstawę jakąś myśl przewodnią. Inaczej – opracowując taki system, musimy wiedzieć, czego chcemy od każdego podatku, jakie ma on pełnić funkcje podstawowe i pomocnicze oraz jak będzie współdziałał z pozostałymi podatkami.

LITERATURA

- B a r t k o w i a k W.: VAT Ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, cz. 1, Bydgoszcz 1993.
- B r z e z i ń s k i B., D ę b o w s k a - R o m a n o w s k a T., K a l i n o w s k i M., W ó j t o w i c z W.: Prawo finansowe, wyd. 2, Warszawa: C. H. Beck 1997.
- B u r y A.: VAT, Łódź 1993 r., s. 11.
- G ł u c h o w s k i J.: Prawo podatkowe państw zachodnich, Toruń 1986.
- G o t z - K o z i e r k i e w i c z D.: Podatki w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej, Warszawa 1975.
- K o m a r A.: Finanse a Wspólnota Europejskie, Warszawa 1983.
- K o m a r A.: Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej, Warszawa: PWE 1996.
- L a n g e O.: Ekonomia polityczna, t. III, Warszawa: PWE 1975.
- Mała Encyklopedia Ekonomiczna, Warszawa: PWE 1974.
- M o d z e l e w s k i W.: Wszystko o VAT, Warszawa 1994.
- N o w a k A.: Banki a sektor gospodarstw domowych; dynamika rozwoju, Warszawa: Wydział Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego 1994.
- Opinia Komisji Europejskiej w sprawie wniosku Polski o członkostwo w Unii Europejskiej. Wybrane problemy i obszary dostosowania prawa polskiego do prawa

- Unii Europejskiej, red. P. Saganek i T. Skoczny, Warszawa: Centrum Europejskie Uniwersytetu Warszawskiego 1999.
- O r a c z e w s k a D., N o w e c k i G.: Kodeks podatnika. Zbiór najnowszych przepisów, podatek od towarów i usług, podatek importowy, podatek giełdowy, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, Warszawa: Infor. 1995.
- W e r n i k A.: Kryzys finansów publicznych i drogi jej przezwyciężania w Polsce w latach 1989-1994, w: Dynamika transformacji polskiej gospodarki, red. M. Belka, Warszawa: POLTEXT 1997.
- W e s o ł o w s k i A.: Podatek od towarów i usług, „Vademecum Podatnika” 1994.

ŹRÓDŁA

- 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).
- Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. O podatku obrotowym (tekst jednolity: Dz.U. z 1983 r., nr 43, poz. 191 z późniejszymi zmianami).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. O podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r., nr 90, poz. 416, z późniejszymi zmianami).
- Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. O podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U., nr 11, poz. 50; zm.: nr 20, poz. 127, nr 127, poz. 599, z 1994 r., nr 132, poz. 670).
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 roku 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).

THE ROLE OF THE VAT TAX IN SHAPING PRICES FOR PRODUCTS AND SERVICES

S u m m a r y

This article covers the main results of investigation of tax as the economic phenomenon as well as of the value added tax genesis and development. The general characteristic of VAT in Poland is given. The VAT mines, pluses and influence of VAT on the economy is shown. The attempt of VAT functioning evaluation is made.

Słowa kluczowe: podatki, ceny, wartość dodana.

Key words: taxes, prices, value added.