

Rodzaj działalności rolniczej determinuje również opłacalność wyboru danego systemu VAT-owskiego – ogólnego bądź ryczałtowego. W celu sprawdzenia tej hipotezy przeprowadzona została analiza empiryczna, której wyniki zaprezentowano w kolejnym artykule. Ze względu na to, że od kierunku produkcji zależy struktura i poziom kosztów i przychodów, a różne środki produkcji opodatkowane są odmiennymi stawkami podatku, zmiany w ich wysokościach mogą wpływać na preferencje rolników w zakresie wyboru systemu VAT-owskiego. W artykule przedstawiono scenariusze rozliczania podatku VAT przez rolników z uwzględnieniem różnych profili produkcyjnych, opracowane na podstawie informacji pochodzących ze Zunifikowanego Systemu Rachunkowości Gospodarstw Rolniczych (ZSRGR).

W kolejnym opracowaniu, bazując na własnych badaniach ankietowych, autorzy podjęli próbę oceny zasad funkcjonowania VAT-u przez samych rolników.

Końcowy artykuł zawiera propozycję wykorzystania instrumentów marketingowych w podejmowaniu decyzji gospodarczych przez rolników indywidualnych w aspekcie sposobów i form rozliczania podatku VAT.

Wacława Starzyńska

*Wacława Starzyńska**

PODATEK OD WARTOŚCI DODANEJ I JEGO ZNACZENIE W GOSPODARCE

1. UWAGI WSTĘPNE

Podatek od towarów i usług jest powszechnie stosowany w wielu krajach świata, ze względu na pewność i stabilność tego rodzaju wpływów podatkowych. W Polsce podatek VAT wprowadzono w 1993 r., jednak rolnictwo zostało nim objęte dopiero od 4 września 2000 r.

Gwałtowny wzrost liczby krajów wprowadzających podatek VAT jest niewątpliwie jednym z najbardziej przekonujących przykładów silnego rozwoju tego zjawiska w ostatnich dwóch dekadach XX w. W ponad 120 krajach mieszka 70% ludności objętych podatkiem od wartości dodanej, co daje ok. 18 bln USD w dochodach podatkowych, stanowiąc ponad ¼ ogółu dochodów budżetowych.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie roli i znaczenia podatku VAT w gospodarce, ze szczególnym uwzględnieniem rolnictwa. Ma także miejsce próba oceny korzyści i zagrożeń płynących ze specjalnego traktowania tego działu gospodarki ze względu na VAT.

2. GENEZA PODATKU VAT

Podatki pośrednie, a zwłaszcza najważniejszy ich reprezentant – podatek od wartości dodanej (VAT), odgrywają ogromną rolę we współczesnych systemach podatkowych. Wynika to m. in. zarówno ze skali przychodów, jakie dostarczają budżetowi państwa, jak i z łatwości administrowania i kontroli tych podatków.

VAT jest nowoczesnym podatkiem pośrednim, który zastąpił nieefektywny podatek obrotowy, a zwłaszcza jedną z jego form – podatek kaskadowy. Początkowo stosowany był w odniesieniu do wybranych produktów, takich jak alkohol czy papierosy.

* Prof. dr hab., kierownik Katedry Statystyki Ekonomicznej i Społecznej, Uniwersytet Łódzki.

Twórcą podatku od wartości dodanej na początku ubiegłego wieku był niemiecki kupiec, Carl Friedrich von Siemens (1919). W tym samym okresie pojawiły się podobne propozycje Thomasa S. Adamsa (1921), ale szczególnie duży wkład w rozwój tej dziedziny nauk ekonomicznych wniósł w drugiej połowie XX w. Maurice Lauré (1953, 1957)¹.

Pierwsze próby wprowadzenia VAT-u w gospodarce pojawiły się we Francji i Japonii (1948 i 1949), jednak postać podatku od konsumpcji kraje te przyjęły dopiero w 1954 r. Począwszy od lat 60. poprzedniego stulecia ma miejsce ogromne przyspieszenie wdrażania w życie tej formy opodatkowania.

Prekursorem VAT-u w Ameryce Południowej była Brazylia (1967), podczas gdy w Europie Zachodniej kolejny etap dynamicznego rozwoju zapoczątkowała Dania (1967), który to rozwój, z małymi przerwami, trwał do końca lat 90. Szczegółowe informacje na temat tempa wdrażania podatku VAT w poszczególnych regionach świata prezentuje tab. 1.

Tablica 1

Liczba krajów, które wdrożyły VAT według regionów świata w latach 1969–2001

Rok	Kraje Afryki pustynnej	Azja i kraje Pacyfiku	Unia Europejska, Norwegia i Szwajcaria	Europa Środkowa i kraje byłego ZSRR	Afryka Północna i Bliski Wschód	Ameryka Północna i Południowa	Rejon „małych wysp”
1969	1	0	5	0	0	2	0
1979	1	1	12	0	1	12	0
1989	4	6	15	1	4	16	1
2001 (kwiecień)	27	18	17	25	6	22	8

Źródło: opracowanie własne na podstawie: L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2001, s. 6.

Jak wynika z zaprezentowanych danych, wstępny etap wdrażania VAT-u objął Europę Zachodnią, gdzie podjęto decyzję o przyjęciu VAT-u jako wspólnej formy podatków pośrednich. W Unii Europejskiej podwaliny pod ten system stworzyła I Dyrektywa, która zobowiązała ówczesne państwa członkowskie do zmiany dotychczasowych systemów podatku obrotowego na nowy system podatku od wartości dodanej. II Dyrektywa zdefiniowała system VAT-owski, natomiast przełomowe znaczenie dla opodatkowania obrotów odegrała VI Dyrektywa z 17 maja 1977 r., regulująca podstawowe elementy konstrukcji podatku od

¹ Por. L. Ebrill, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C. 2001, s. 4–6.

wartości dodanej. Na wyróżnienie w tej dziedzinie zasługuje wspomniana już wcześniej Brazylia, która w latach 60. zapoczątkowała pozytywne zmiany w tym zakresie w Ameryce Łacińskiej. Innymi krajami, które zainicjowały wdrożenie podatku od wartości dodanej w połowie lat 80. były Wyspy Owcze, Indonezja, Izrael, Senegal, Korea Południowa i Turcja.

Kolejna faza, polegająca na znacznym przyspieszeniu wprowadzenia w życie VAT-u datuje się na koniec lat 80. i początek 90. i dotyczy gospodarek podlegających transformacji (Europa Środkowa i kraje byłego Związku Radzieckiego), a także obejmuje znaczną liczbę krajów rozwijających się w Afryce, Azji i na Pacyfiku. Ponad połowa państw tej ostatniej grupy stosuje już VAT, podczas gdy w poprzedniej dekadzie było ich zaledwie 15%. Jeszcze szybsze tempo wzrostu badanego zjawiska wystąpiło w regionie określanym jako „małe wyspy”, gdzie VAT przed 1990 r. w zasadzie nie występował.

3. UWARUNKOWANIA WPROWADZANIA VAT-U

Podstawową przyczyną wprowadzenia VAT-u było niezadowolenie polityków gospodarczych, handlowców i przedsiębiorców z funkcjonowania podatków obrotowych brutto, które, kumulując obciążenia podatkowe, prowadziły do nieefektywnej alokacji zasobów, przez co promowana była integracja pionowa przedsiębiorstw. Inną przyczyną było zaniepokojenie dużymi możliwościami uchylania się od płacenia podatków, jakie stwarzał podatek od sprzedaży, a także rosnąca współpraca międzynarodowa i potrzeba uproszczenia systemu podatkowego.

VAT jest wielofazowym podatkiem obrotowym (*multistage tax*), który obciąża uczestników obrotu, obejmując wszystkie fazy cyklu produkcyjnego i dystrybucji. Podstawą naliczenia tego podatku jest „wartość dodana”, wyznaczona według metody pośredniej (*subtraction method*) jako różnica między wartością obrotu i wydatkami przedsiębiorstwa, które zostały obciążone podatkiem we wcześniejszych fazach obrotu². Ciężar obciążenia podatkiem spoczywa na konsumencie, stąd określa się go mianem podatku konsumpcyjnego.

Wśród szeregu zalet podatku od wartości dodanej jedną z ważniejszych jest to, że stanowi stałe źródło dochodów budżetowych państwa. Jeśli porównamy kraje stosujące i niestosujące podatek VAT, to okazuje się, że te pierwsze charakteryzują się znacznie wyższym odsetkiem dochodów budżetu państwa pochodzących z podatków (por. tab. 2). Ponadto osiągają one wyższy poziom rozwoju aniżeli druga grupa państw, w których VAT nie został wprowadzony.

² Por. W. Messere, *20th Century Taxes and Their Future*, „Bulletin of Fiscal Documentations” 2000, No. 1, (International Bureau of Fiscal Documentation), s. 16.

Tablica 2

Porównanie gospodarek krajów stosujących i niestosujących VAT

Mierniki	Kraje stosujące VAT	Kraje niestosujące VAT-u ^a
PKB na 1 mieszkańca w USD	7 670	3 430
Średnia liczba mieszkańców w mln	38	27
Otwartość gospodarki ^b	29	32
Odsetek analfabetów ^c	21	30
Dochody budżetu państwa pochodzące z podatków ^d (w %)	25,6	18,4

^a Stan na wrzesień 1998 r. ^b Mierzona jako (eksport + import)/ (2 · PKB). ^c Dane dostępne tylko dla niektórych krajów. ^d Dla 99 krajów stosujących VAT, dla których dostępne były dane o dochodach z 2000 r.

Źródło: jak do tab. 1, s. 13.

Wśród krajów stosujących VAT występują znaczne różnice zarówno z punktu widzenia poziomu stawki podstawowej, liczby obowiązujących stawek, udziału VAT-u w dochodzie narodowym, jak i roli tego podatku w dochodach budżetu państwa. Ważniejsze mierniki związane z taryfami podatkowymi VAT, dotyczące badanych regionów świata zaprezentowano w tab. 3.

Tablica 3

Charakterystyka niektórych elementów taryf podatkowych VAT

Wyszczególnienie	Kraje Afryki pustynnej	Azja i kraje Pacyfiku	Unia Europejska, Norwegia i Szwajcaria	Europa Środkowa i kraje byłego ZSRR	Afryka Północna i Bliski Wschód	Ameryka Północna i Południowa	Rejon „małych wysp”	Średnia
Przeciętna stawka podstawowa	16,0	10,4	18,8	20,1	15,7	13,5	16,1	16,0
Średnia liczba stawek	1,3	1,7	2,9	1,5	3,2	1,7	1,4	1,8
Dochody z podatku VAT:								
– procent PKB	3,9	3,3	7,0	6,4	5,7	4,9	4,7	5,1
– procent ogółu dochodów podatkowych	28,4	21,7	20,7	27,8	28,1	33,0	18,0	26,5

Źródło: jak do tab. 1, s. 13.

Jak wynika z powyższych danych najwyższą stawką podstawową charakteryzują się kraje Europy Środkowej i byłego Związku Radzieckiego (ponad 20%), przewyższając Unię Europejską (z Norwegią i Szwajcarią). Najniższą stawkę, blisko dwukrotnie niższą od naszego regionu, odnotowuje się w krajach Azji i wysp leżących na Pacyfiku, a także w Ameryce. Pozostałe regiony osiągają stawkę wynoszącą ok. 16%. Średnia liczba stawek oscyluje od 1,3 do 3,2, przy czym największa wartość tej zmiennej występuje w Afryce Północnej i na Bliskim Wschodzie (3,2) oraz w Unii Europejskiej (wraz z Norwegią i Szwajcarią) (2,9). Z kolei w regionach, gdzie VAT wprowadzony został znacznie później, tj. w Afryce pustynnej, krajach podlegających transformacji systemowej oraz „małych wyspach” struktura podatku VAT jest znacznie prostsza (mniejsza liczba stawek). Regiony te osiągają także jedne z najwyższych odsetków dochodów podatkowych z tytułu VAT-u. Wyższym udziałem badanych dochodów charakteryzuje się tylko kontynent amerykański.

4. UDZIAŁ PODATKÓW POŚREDNICH W PRZYCHODACH PODATKOWYCH W POLSCE I W UNII EUROPEJSKIEJ

Analizując znaczenie podatków pośrednich w tworzeniu dochodów państwa nie sposób nie wspomnieć o drugim, co do znaczenia, podatku od sprzedaży – akcyzie. W przeciwieństwie do VAT-u, zaliczanego do ogólnych podatków konsumpcyjnych (*general consumption taxes*), akcyza należy do selektywnych podatków konsumpcyjnych (*selective consumption taxes*), przez co narusza zasadę neutralności w wyborach dokonywanych przez producentów i konsumentów. Generalnie rzecz biorąc, znaczenie akcyzy słabnie. I tak w krajach Unii Europejskiej jej udział w podatkach konsumpcyjnych ogółem w latach 1965–1988 spadł z 42,6 do 30,3%³. Szczegółowe informacje dotyczące odsetka podatków konsumpcyjnych w przychodach podatkowych w niektórych krajach UE i średnio w całym regionie zaprezentowano w tab. 4.

Jak już wspomniano, rośnie znaczenie podatku VAT, np. w Wielkiej Brytanii, z 6%, w 1965 r., do 19%, w roku 1995, kosztem udziału selektywnych podatków konsumpcyjnych. Ta tendencja potwierdza się w poszczególnych krajach członkowskich, jak też średnio dla całej Unii. Zbliżone do siebie liczby z roku 1995, z reprezentowanych krajów (wyjątek stanowią jedynie Włochy), świadczą o postępującej harmonizacji systemów podatkowych w omawianym regionie. Konieczność tego procesu wynika ze zróżnicowanych ciągle jeszcze przepisów podatkowych w ramach UE, które mogą stanowić znaczącą barierę w przepływie towarów, usług i kapitałów, a także kooperacji między firmami, działającymi na jej obszarze. Istnienie tych różnic może prowadzić do zjawiska tzw. szkodliwej konkurencji, a także do dyskryminacji współobywateli innych krajów Wspólnoty.

³ Por. *Revenue Statistics*, OECD, Paris 1990.

Tablica 4

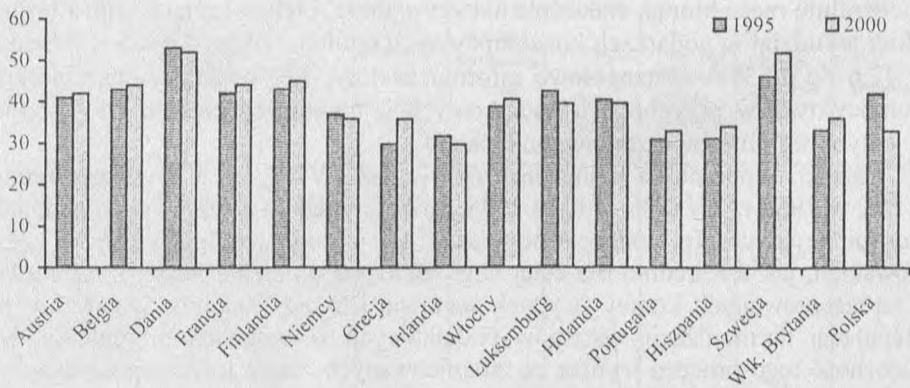
Udział podatków konsumpcyjnych w przychodach podatkowych
w wybranych krajach Unii Europejskiej

Kraj	Ogólne podatki konsumpcyjne				Selektywne podatki konsumpcyjne			
	1965	1975	1985	1995	1965	1975	1985	1995
Średnia dla UE-15	13	15	17	18	23	14	13	12
Niemcy	16	15	16	17	15	9	9	9
Francja	23	23	20	17	14	8	9	9
Włochy	13	14	14	14	25	13	14	14
Wlk. Brytania	6	9	15	19	24	10	9	11

Źródło: K. Messere, *20th Century Taxes and Their Future*, „Bulletin of Fiscal Documentations” 2000, No. 1, (International Bureau of Fiscal Documentation), s. 13–14.

Literatura finansowa wyróżnia kraje o tzw. południowej i północnej mentalności podatkowej. W pierwszej grupie (np. Grecja, Włochy, Francja) podstawowym źródłem dochodów budżetowych są podatki pośrednie. Druga grupa (np. Dania, Niemcy) charakteryzuje się przewagą bezpośredniego opodatkowania dochodów i majątku.

W Unii Europejskiej przychody podatkowe stanowią ok. 40% dochodu narodowego. W Polsce w 2000 r. udział przychodów podatkowych w dochodzie narodowym był zbliżony do wskaźników osiąganych przez Irlandię, Portugalie, Hiszpanię, które kształtują się na poziomie znacznie niższym niż średnia dla UE (por. wykres 1).



Wykres 1. Udział przychodów podatkowych w tworzeniu dochodu narodowego
w krajach Unii Europejskiej i Polsce w 1995 i 2000 r.

Źródło: K. Messere, *20th Century Taxes and Their Future*, „Bulletin of Fiscal Documentations” 2000, No. 1, (International Bureau of Fiscal Documentation), s. 27; K. Messere, *Tax Policy in Europe: A Comparative Survey*, „European Taxation” 2000, No. 12, s. 536; *Revenue Statistics*, OECD, Paris 2001.

W Polsce obserwuje się przewagę podatków pośrednich nad bezpośrednimi (por. tab. 5). W 2002 r. udział podatków pośrednich w dochodach budżetowych był ponad dwukrotnie wyższy aniżeli odsetek podatków bezpośrednich. Wzrost znaczenia podatków pośrednich jest związany m. in. ze zwiększeniem się liczby podatników podatku VAT i relatywnie wysokimi stawkami tego podatku⁴.

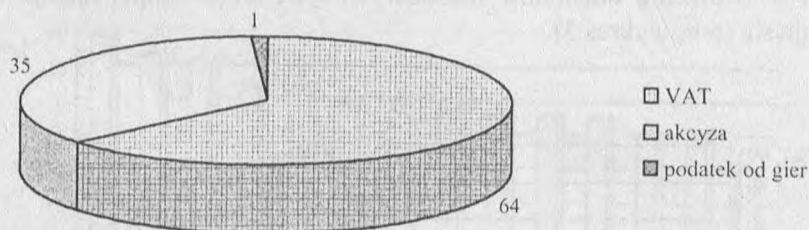
Tablica 5

Udział podatków pośrednich i bezpośrednich w tworzeniu dochodów budżetu państwa ogółem (ceny bieżące) w Polsce w latach 1993–2002 (w %)

Wyszczególnienie	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Dochody podatkowe										
w tym:										
– podatki pośrednie	80,5	81,7	82,4	84,1	82,4	90,0	89,5	88,2	84,8	89,7
– podatki bezpośrednie	38,7	42,6	43,4	46,9	46,1	50,9	59,2	58,7	58,7	62,4
	39,7	38,3	38,6	37,0	36,1	39,1	30,3	29,5	26,1	27,3

Źródło: „Roczniki Statystyczne”, GUS, Warszawa 1994–2003.

W grupie podatków pośrednich największe znaczenie mają podatek od towarów i usług (VAT) oraz podatek akcyzowy (por. wykres 2). Znaczenie podatku od gier jest niewielkie – jego udział w tworzeniu dochodów budżetu państwa w roku 2002 wyniósł niecały 1%.



Wykres 2. Struktura podatków pośrednich w Polsce w 2002 r. (w %)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: „Rocznik Statystyczny”, GUS, Warszawa 2003.

⁴ A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich*, PWE, Warszawa 1989, s. 148–149.

Zarówno VAT, jak i akcyza należą do grupy podatków bardzo wydajnych (efektywnych), gdyż zapewniają państwu wysokie dochody budżetowe. Udział tych dwóch form podatkowych w dochodach budżetu państwa systematycznie wzrasta. Można to zaobserwować analizując dane z tab. 6. W 2002 r. udział podatku VAT w dochodach budżetu wynosił 40%, zaś akcyzy ok. 22%. Wydaje się jednak, że wraz z wejściem Polski do Unii Europejskiej znaczenie akcyzy będzie maleć do poziomu ok. 12% (średnia dla UE).

Tablica 6

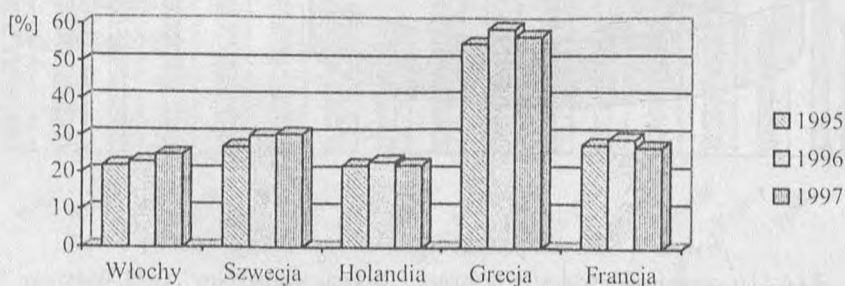
Udział podatków pośrednich w dochodach budżetowych ogółem w Polsce w latach 1993–2002
(w %)

Wyszczególnienie	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Podatki pośrednie w tym:	38,7 ^a	42,6 ^b	43,4 ^c	46,9	46,1	50,9	59,2	58,7	58,7	62,4
– VAT	11,2	23,8	24,7	28,1	30,8	33,9	38,8	38,1	37,6	40,0
– akcyza	6,8	14,3	14,5	15,6	14,9	16,6	20,0	20,1	20,6	21,9

^a W 1993 r. w grupie podatków pośrednich uwzględniono także podatek obrotowy, którego udział w dochodach budżetu wyniósł 20,5%, ^b w 1994 r. – 0,2%, ^c w 1995 r. – 0,1%.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: jak do tab. 5.

W krajach Unii Europejskiej obserwuje się nieco inną tendencję omawianego zjawiska. Jak wynika z porównania lat 1995–1997, znaczenie podatków pośrednich w tworzeniu dochodów narodowych tych krajów bądź maleje bądź stabilizuje się (por. wykres 3).



Wykres 3. Udział podatku VAT w dochodach budżetowych wybranych krajów Unii Europejskiej (ceny bieżące)

Źródło: „Rocznik Statystyki Międzynarodowej”, GUS, Warszawa 2000.

Podatki pośrednie w Polsce mają również duży udział w tworzeniu dochodów podatkowych. W 2002 r. stanowiły one prawie 70% dochodów budżetowych z tytułu podatków (por. tab. 7), podczas gdy podatki bezpośrednie stanowiły zaledwie 30% przychodów podatkowych.

Tablica 7

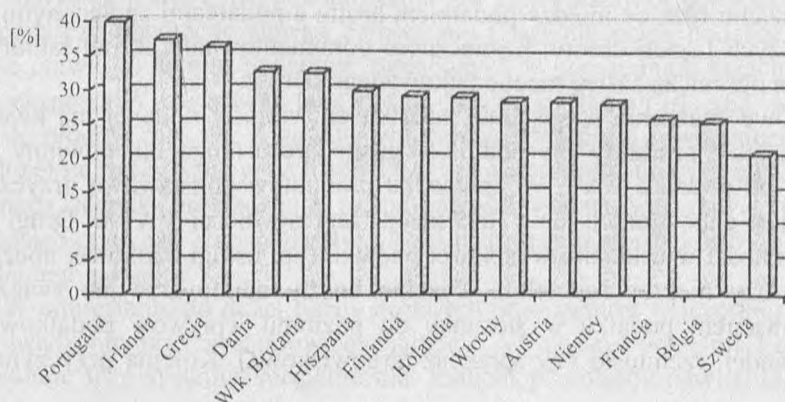
Udział podatków pośrednich w dochodach podatkowych w Polsce w latach 1993–2002
(ceny bieżące) (w %)

Wyszczególnienie	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Podatki pośrednie	48,0 ^a	52,1 ^b	52,7 ^c	55,8	56,0	56,6	66,1	66,6	69,2	69,6
w tym:										
– VAT	13,9	29,1	30,0	33,4	37,4	37,6	43,3	43,3	44,4	44,6
– akcyza	8,4	17,5	17,6	18,5	18,1	18,5	22,4	22,8	24,2	24,5

^a W 1993 r. w grupie podatków pośrednich uwzględniono także podatek obrotowy, którego udział w dochodach budżetu wyniósł 20,5%, ^b w 1994 r. – 0,3%, ^c w 1995 r. – 0,1%.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: jak do tab. 5.

W krajach Unii Europejskiej najwyższy udział podatku VAT w przychodach podatkowych ma Portugalia, gdzie VAT stanowi niemal 40% dochodów budżetowych z tytułu podatków. VAT odgrywa ogromną rolę także w Irlandii, Grecji, Danii i w Wielkiej Brytanii, stanowiąc ponad 30% przychodów podatkowych tych krajów (por. wykres 4).



Wykres 4. Udział podatku VAT w dochodach podatkowych w wybranych krajach Unii Europejskiej (w %)

Źródło: „Revenue Statistics of OECD Member Countries 1965–2001”, Paris 2002.

Na uwagę zasługuje fakt, iż w Polsce rosnącej liczbie podatników podatku VAT towarzyszy wzrost zaległości z tego tytułu⁵. Główną przyczyną są narastające zaległości wymagających restrukturyzacji gałęzi przemysłu, takich jak przemysł węglowy, oraz uchylanie się od rozliczania się na zasadach ogólnych przez tzw. podatników ryczałtowych, których obroty przekroczyły kwotę 80 tys. zł rocznie, a także niedopełnianie w ogóle obowiązku rejestrowania się jako podatnicy VAT-u⁶.

5. SYSTEMY SPECJALNE A VAT W ROLNICTWIE

Omawiając znaczenie VAT-u w gospodarce trudno jest pominąć kwestię różnych odmian tego podatku, wynikających m. in. z jego zasięgu, wyboru zasady, miejsca opodatkowania, metody obliczania podatku, określenia produktów, przedsiębiorstw, gałęzi wolnych od opodatkowania VAT-em, technik nieopodatkowania, liczby stosowanych stawek czy ustalenia bazy opodatkowania.

W większości krajów mamy do czynienia z konsumpcyjnym typem VAT-u obejmującym wyłącznie dobra i usługi konsumpcyjne, przez co jest on neutralny, jeśli chodzi o decyzje dotyczące rozłożenia konsumpcji w czasie.

Kraje, w których wprowadzono VAT, powszechnie stosują „zasadę przeznaczenia” (*destination principle*) w odniesieniu do wymiany z zagranicą. Istnieje powszechne przekonanie, że pożądane jest opodatkowanie importu, przy jednoczesnym zwolnieniu eksportu od podatków.

Jeśli chodzi o sposób obliczania wysokości podatku, najczęściej praktykuje się metodę fakturową, zwaną też metodą odejmowania pośredniego, polegającą na wyznaczaniu różnicy między podatkiem brutto a podatkami zapłaconymi we wcześniejszych fazach obrotu. Konieczność dokumentowania obrotu fakturami znakomicie ogranicza zasięg nieopodatkowanego obrotu.

Kluczowe znaczenie w systemie podatku od wartości dodanej ma kwestia określenia, jakie produkty czy podmioty gospodarcze mogą lub powinny być zwolnione od podatku VAT. W przypadku produktów podstawową przyczyną zwolnień jest chęć zmniejszenia (likwidacji) regresywności VAT-u. Drugi powód to trudności w ustalaniu wysokości podatku (np. usługi bankowe, ubezpieczeniowe) czy nieproporcjonalnie wysokie koszty administracyjne związane z egzekwowaniem podatku w stosunku do poziomu wpływów podatkowych (drobny handel, rzemiosło czy sprzedaż targowiskowa). Kolejną przyczyną są

⁵ Według stanu na 31 XII 1999 r. zarejestrowanych było 1 050 835 podatników podatku VAT, a na koniec grudnia 2001 r. już 1 259 007, tj. o 20% więcej niż w 1999 r. (por. *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2002 r.*, „Biuletyn Informacji Publicznej Najwyższej Izby Kontroli”, nr ewid. 146/2003, Warszawa 2003).

⁶ Tamże, s. 55.

tw. dodatnie efekty zewnętrzne oraz dobra i usługi dające korzyści całemu społeczeństwu (np. edukacja czy ochrona środowiska)⁷.

Jeśli idzie o zwolnienia podmiotowe, to uważa się, że powinny być ograniczone tylko do szczególnie istotnych przypadków, np. przedsiębiorstw zatrudniających inwalidów.

W Polsce podatek VAT w początkowym okresie jego wprowadzenia nie obejmował produktów pochodzących z gospodarki rolnej, hodowlanej, ogrodniczej, leśnej i rybackiej, nisko przetworzonej żywności i wielu usług związanych z rolnictwem. Przyczyną tego była obawa zarówno przed wzrostem cen żywności, wywołanym naliczaniem tego podatku, jak i przed ewentualnymi trudnościami potencjalnych podatników (rolników czy agropodsiębiorców) w prowadzeniu ewidencji i rachunkowości, niezbędnej do prawidłowego rozliczania tego podatku⁸.

Z zagadnieniem zwolnień od podatku VAT wiąże się sposób „nieopodatkowania” tym rodzajem podatku. Można tu wyróżnić dwie całkowicie odmienne co do formy i konsekwencji techniki. Pierwsza metoda polega na tym, że produkcja określonych dóbr czy świadczenie danych usług nie są objęte podatkiem i przedsiębiorstwu nie przysługuje zwrot podatku zapłaconego w poprzednich fazach produkcji. Jest to możliwe w przypadku towarów i usług, na które nie wystawia się faktury VAT-owskiej. Niebezpieczeństwo takiego rozwiązania polega na tym, że prowadzi ono do kumulowania obciążeń podatkowych, jeśli dobra i usługi zwolnione od podatku wykorzystywane są w dalszych etapach obrotu. Zaletą takiego systemu jest brak biurokracji, konieczności prowadzenia ewidencji, rachunkowości itp., przez co obniża się koszty administracyjne VAT-u. Alternatywną metodą nieopodatkowania jest zerowa stawka podatku. Podmioty gospodarcze obciążone stawką zerową nie tylko nie płacą podatku, ale mają pełne prawo do zwrotu podatków zapłaconych w poprzednich fazach produkcji (np. eksport). W UE stawkę taką stosują Wielka Brytania i Irlandia w odniesieniu do płodów rolnych. Z punktu widzenia efektywności i osiągnięcia określonych celów redystrybucyjnych stawka zerowa jest korzystniejsza od zwolnienia, wymaga jednak prowadzenia rachunkowości podatkowej nawet w małych przedsiębiorstwach i gospodarstwach rolnych oraz podnosi koszty administrowania tego podatku.

W odniesieniu do dużej liczby drobnych producentów najczęściej zaleca się wprowadzenie tzw. systemów specjalnych. VI Dyrektywa Unii Europejskiej proponuje trzy systemy specjalne dla: małych przedsiębiorstw, rolników oraz

⁷ Por. J. N e n e m a n, *Redystrybucyjne konsekwencje wprowadzenia VAT w Polsce*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 1997, praca doktorska, s. 71.

⁸ Por. L. G o r a j, S. M a ñ k o, R. S a s s, Z. W y r z y k o w s k a, *Rachunkowość rolnicza*, Difin, Warszawa 2004, s. 207.

biur podróży⁹. Wymienione sfery działalności, z uwagi na ich specyfikę, rządzą się odmiennymi, niż pozostałe podmioty gospodarcze, regułami w zakresie VAT-u.

System specjalny dla małych firm zezwala państwom członkowskim na stosowanie uproszczonych procedur w celu egzekwowania podatku, ale zastrzega przy tym, że podatek nie może być obniżony w stosunku do innych podmiotów.

System specjalny dla biur podróży jest zgodny z zasadą przeznaczenia. Dzięki takiemu rozwiązaniu biuro podróży, działając w swoim imieniu, może korzystać z dostaw i usług innych podmiotów, podlegających opodatkowaniu w czasie organizowania podróży, bez niebezpieczeństwa podwójnego opodatkowania. Przepisy VI Dyrektywy przewidują bowiem, że kwotą podlegającą opodatkowaniu jest w przypadku biur podróży marża, tj. różnica między zapłatą podróżującego a kosztami dostaw dokonanych przez inne podmioty, będące płatnikami VAT-u, dla bezpośredniego użytku podróżującego.

Najwięcej dyskusji, zarówno w Unii Europejskiej, jak i poza nią, wywołuje problematyka stosowania VAT-u w rolnictwie. Specyfika sektora rolniczego powoduje, że z jednej strony występują określone trudności z włączeniem go w system VAT-owski, z drugiej zaś – tendencja do poprawy efektywności tego systemu poprzez poszerzanie bazy podatkowej, ograniczanie się do małej liczby stawek i jak największej prostoty funkcjonowania tego systemu.

W wielu krajach rozwijających się producenci rolni funkcjonują poza formalnym systemem VAT-owskim, a nawet ci, którzy objęci są tym podatkiem (najwięksi producenci), nie zawsze dostatecznie dokumentują rozmiary swoich rocznych obrotów. Znaczne odległości pomiędzy producentami a urzędem skarbowym mogą utrudniać ich monitorowanie.

Również w krajach rozwiniętych rolnictwo traktowane jest w sposób szczególny. Co więcej, obserwuje się tutaj niższy wzrost dochodów podatkowych, związanych z obowiązywaniem VAT-u, aniżeli w krajach, w których rolnictwo odgrywa znaczną rolę w tworzeniu produktu krajowego. Wydawać by się mogło, że wysokiemu udziałowi rolnictwa w tworzeniu PKB towarzyszy niski poziom rozwoju administracji, w tym podatkowej. Jednak tendencje opisane powyżej utrzymują się również w przypadku wyraźnego wyłączenia rolnictwa poza system VAT-owski. Niezależnie od powodów, wydaje się normą, że wartość dodana rolnictwa jest łagodnie opodatkowana.

Objęcie rolnictwa szczególnymi warunkami w zakresie VAT-u podyktowane jest następującymi przesłankami:

– koszty poboru i administracji tego podatku w rolnictwie są relatywnie wysokie. Poza wspomnianymi wcześniej trudnościami związanymi z pomiarem i monitoringiem rozproszonych w przestrzeni drobnych gospodarstw rolnych,

⁹ Por. B. Brzeziński, J. Gołuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWE, Warszawa 1998, s. 132–134.

sytuację komplikuje sezonowość produkcji rolnej oraz rozbieżność w czasie pomiędzy nakładami a wynikami produkcji;

– regresywność podatku VAT. Podatek nakładany na żywność obciąża konsumenta w formie obniżenia dochodów realnych. Regresywność tego podatku można osłabić – przy nienaruszaniu dochodów rolników – wyłączając produkty rolne spod systemu VAT-owskiego¹⁰.

O ile pierwszy z tych czynników jest bezdyskusyjny, to w przypadku drugiego można zauważyć, że podobne problemy mogą dotyczyć małych przedsiębiorców. Pojawia się zatem pytanie, dlaczego rolnicy stawiani są w uprzywilejowanej pozycji. Wynika to z różnej roli, jaką odgrywają te dwie grupy podmiotów w obrocie towarowym. O ile w przypadku rolników odbiorcami są głównie producenci, hurtownicy i inne podmioty, podlegające opodatkowaniu, zwolnienie podmiotowe w odniesieniu do małych przedsiębiorstw, produkujących na ogół wyroby i usługi kierowane głównie do konsumpcji, powodowałoby kumulację podatku¹¹.

Z kolei argument redystrybucji dochodów – rozważany od strony konsumpcji – jest poprawny tylko w odniesieniu do podstawowych artykułów żywnościowych. Jak wykazują badania empiryczne, efekt redystrybucji dochodów osiągnięty dzięki tej formie pośredniego opodatkowania rolnictwa jest znikomy. Od strony produkcji, brak właściwie funkcjonującego podatku dochodowego – nawet w odniesieniu do dużych i dobrze prosperujących gospodarstw rolnych – skłania do nakładania na rolników obciążeń fiskalnych w postaci podatków pośrednich (oczywiście w rozsądnym zakresie).

Reasumując, więcej jest argumentów przemawiających za objęciem produktów rolnych systemem VAT-owskim: albo poprzez nałożenie na nie stawki standardowej VAT-u albo też poprzez całkowite wyłączenie spod tego podatku, przy jednoczesnym zapewnieniu refundacji VAT-u, zapłaconego przy nabywaniu środków produkcji. W dłuższym okresie czasu dążyć się powinno do traktowania produktów rolnych na równi z innymi dobrami, przy odpowiednim dostosowaniu wysokości progów. Jednak w okresie przejściowym relatywnie wysokie koszty administracji i poboru tego podatku mogą osłabić korzyści wynikające z takiego podejścia. Kompromisem jest zatem system specjalny VAT-u stosowany w krajach członkowskich Unii Europejskiej, gdzie istnieje możliwość wyboru form opodatkowania: ogólny lub ryczałtowy, lub pozostawanie poza systemem VAT-owskim. Stosowana zredukowana stawka VAT-u pozwala rolnikom na odzyskanie choć części podatku płaconego w środkach produkcji. W skrajnych przypadkach może być bodźcem do zmiany profilu produkcji na mniej kapitałochłonny.

¹⁰ L. Ebrill in., *The Modern VAT...*, s. 102.

¹¹ Por. *Prawo podatkowe. Opracowanie analityczne*, A. Dębiec (red.), Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, Warszawa 1998, s. 62.

6. UWAGI KOŃCOWE

Rośnie znaczenie podatków pośrednich w świecie. Kraje stosujące VAT charakteryzują się wyższym poziomem rozwoju aniżeli te, które tego podatku nie wprowadziły. Wpływy podatkowe z tytułu VAT-u stanowią podstawowe źródło dochodów budżetowych państwa, przy, na ogół, rosnącym ich udziale w produkcie krajowym. Doświadczenia wielu krajów wskazują, że dobry podatek od wartości dodanej powinien cechować się szeroką bazą podatkową, małą liczbą stawek i jak największą prostotą funkcjonowania.

W zasadzie nie ma przeciwwskazań co do objęcia rolnictwa podatkiem VAT. Wręcz przeciwnie, więcej jest argumentów za wprowadzeniem tej formy opodatkowania. Jednak obserwowane trudności z poborem i monitoringiem obowiązku podatkowego rolników czy działania o charakterze politycznym powodują, że w wielu krajach rolnictwo traktowane jest w tym względzie w sposób specjalny. Tworzone są warunki do rozwoju dobrze opracowanych strategii tego sektora. Wskazuje się tutaj głównie na opodatkowanie produkcji rolnej przy zastosowaniu wysokiego progu, pozwalającego objąć systemem VAT-owskim duże gospodarstwa. Małe gospodarstwa, które mogłyby ponieść z tego tytułu straty, powinny mieć możliwość dobrowolnego włączenia się w system. Jak wynika z szeregu badań, występuje tendencja do ograniczania zwolnień i wyłączeń produkcji rolnej od podatku od wartości dodanej. Z drugiej strony wiele krajów, w tym rozwiniętych, stosuje systemy specjalne w rolnictwie. A jednak doświadczenia takich krajów jak Nowa Zelandia i Dania, gdzie obowiązuje ogólny system VAT-owski w rolnictwie, wskazują, że specjalne traktowanie rolnictwa w tym względzie nie jest nieuniknione.

Wacława Starzyńska

VALUE ADDED TAX AND ITS SIGNIFICANCE FOR ECONOMY

Goods and services tax is widely applied in many countries considering its dependability and stability of tax receipts. The rapid growth of the number of countries introducing VAT was undoubtedly one of the most convincing example of the strong development of this phenomenon within the last two decades of the twentieth century. Owing to its specificity, some entities i.e., among others, small enterprises, travel agencies and farmers, come within some special VAT regulations. Such regulations function in many countries as well as in Poland.

In Poland VAT was introduced in the year 1993, however, the agriculture was subjected to it much later, that is on the 4th of September, 2000. Introduced changes can cause both advantages and threats. The attempt at the estimation of them is one of the main aim of this paper. At the same time, the paper shows the role and the significance of VAT in economy with the particular consideration for the agriculture in different countries.