

Teresa Famulska

Wprowadzenie VAT

Doświadczenia przedsiębiorstw

Od 5 lipca 1993 r. dotychczasowy, jednofazowy podatek obrotowy zastąpiony został podatkiem od towarów i usług, polskim odpowiednikiem zachodniej konstrukcji tzw. podatku od wartości dodanej, czyli *Value Added Tax*, w skrócie VAT. Jest to podatek powszechny płacony kolejno przez wszystkie ogniwa obrotu gospodarczego: producentów, handlowców, usługodawców. Każda faza obrotu, czyli kolejne przedsiębiorstwa odprowadzają podatek od „wartości nowo wytworzonej” u siebie. Ze względu na znaczną trudność w ustaleniu klucza, jak obliczyć wartość dodaną w określonym przedsiębiorstwie w danym okresie rozliczeniowym, ustawodawca, wzorem rozwiązań zachodnich, omija problem ustalenia podstawy podatku poprzez stosowanie tzw. metody uprzedniego obliczenia podatku, sprowadza się ona do odjęcia od podatku, jaki przypada w danej fazie, podatków, które zostały wniesione przez fazy wcześniejsze. Ze względu na ciągłość odliczeń, w celu uproszczenia funkcjonowania tego podatku, nie jest zachowany związek bezpośredniego odliczania od VAT należnego od określonej sprzedaży podatku naliczonego w zakupach dotyczących właśnie tejże sprzedaży.

Ostateczny ciężar podatku, który jest wliczany w cenę danych towarów i usług ma obciążać konsumenta. Kolejne przedsiębiorstwa funkcjonują w systemie zaliczkowym, wpłacają bowiem zaliczki podatku, który poniesie ostatecznie nabywca. W założeniu podatek od towarów i usług jest neutralny względem uiszczających go przedsiębiorstw, faktycznie jednak określone procedury poboru tego podatku powodują, że w wielu sytuacjach podatek ten oddziałuje na decyzje przedsiębiorstw i jest silnie przez nie odczuwalny.

Przede wszystkim należy podkreślić, że to właśnie przedsiębiorstwo jest płatnikiem tego podatku, co oznacza, że na nim spoczywa obowiązek poznania i przestrzegania prawnie ustalonych procedur naliczania i odprowadzania VAT. Sama technika stosowania podatku od towarów i usług jest w wielu zakresach nowością; wskazać tutaj trzeba: nowe zasady dokumentowania sprzedaży (faktury, faktury korygujące, rachunki uproszczone), ewidencję zakupów z podziałem w aspekcie sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej, ewidencję sprzedaży na potrzeby VAT, możliwości rozliczenia VAT naliczonego.

Ustawa o podatku od towarów i usług oraz część aktów wykonawczych ukazały się z pewnym wyprzedzeniem 5 lipca 1993, jednakże wiele regulacji szczegółowych oraz interpretacji rodzi się już w trakcie obowiązywania nowego podatku. Nie podejmując oceny, czy ustawodawca mógł przewidzieć przynajmniej część powstających problemów, dla przedsiębiorstw ciągle uzupełnienia dotyczące VAT powodują sytuację niejasną w zakresie jego stosowania i zagrożenia wysoce fiskalnymi sankcjami.

VAT, ze względu na swoistą formę rozliczania, może przyczynić się do przyspieszenia podziału sztucznych tworów gospodarczych, powstałych na bazie dużych przedsiębiorstw, w przeszłości związanych głównie z przemysłem wydobywczym czy hutniczym. Firmy takie, dostosowując się do zmienionych warunków otoczenia, prowadzą aktualnie bardzo różnorodną działalność (produkcja, handel detaliczny, hurtowy, usługi), która służy wewnętrznemu dotowaniu działalności podstawowej i często przetrwaniu przedsiębiorstwa. Powstaje jednak problem, jak tech-

nicznie — sprawnie i prawidłowo — rozliczyć podatek od towarów i usług, przy zróżnicowanych zasadach VAT dla poszczególnych rodzajów działalności, często rozproszonych, bez wyodrębnienia jednostek samodzielnie sporządzających bilans.

Kolejne zagadnienie to problem wielkości zaangażowanych środków w proces gospodarowania. Przy nabywaniu surowców, materiałów, energii itd., przedsiębiorstwa płacą w cenie zakupu podatek od towarów i usług. Jest to dla nich podatek naliczony; mogą go odliczyć od podatku należnego od swej sprzedaży w danym okresie rozliczeniowym. Ta konstrukcja powoduje konieczność wydatkowania odpowiednio wyższych środków przy zakupach; stało się to szczególnie odczuwalne w pierwszych miesiącach obowiązywania VAT, gdyż dotychczasowy jednofazowy podatek obrotowy nie obejmował artykułów zaopatrzeniowych, kooperacyjnych i inwestycyjnych. Branże, które były producentami głównie artykułów zaopatrzeniowych, funkcjonowały praktycznie poza mechanizmem podatku obrotowego — tak po stronie zakupów, jak i sprzedaży. Tam okres przejściowy do wejścia w rytm rozliczeń: „*należny minus naliczony*”, czyli do realizowania odpowiednio wyższych przychodów, był często silnie odczuwalny, dodatkowo, gdy specyfika produkcji wymaga utrzymywania stałego, wysokiego stanu zapasów, np. w hutnictwie. Pomimo że wprowadzenie VAT i idący za tym fakt wzrostu cen artykułów zaopatrzenia rynku, nie spowodował w zasadzie zwiększenia kosztów, jednakże niektóre przedsiębiorstwa gromadziły zapasy na okres przejściowy, aby uchronić się nie przed większymi kosztami, lecz większymi wydatka-

mi. Zrobienie jednak zapasów opartych na drogim kredycie na pewno nie było korzystne.

Podkreślić należy, że VAT naliczony w zakupach nie jest kosztem, jednakże jeżeli sprzedaż towarów bądź usług jest zwolniona z VAT, z tego tytułu nie przysługuje zwrot VAT-u naliczonego; tu wprowadzenie VAT jest faktycznym zwiększeniem kosztów. Także dla firm, które wybrały zwolnienie z podatku od towarów i usług, bądź są podmiotowo z mocy ustawy z niego zwolnione (np. karta podatkowa), VAT jest podatkiem kontowym, który spowodował zwiększenie kosztów działalności.

Ustawodawca w konstrukcji VAT, w zasadzie dystansuje się od faktycznej zapłaty za sprzedane wyroby bądź usługi¹⁾. Sprzedaż jest przedmiotem podatku, a kwestia zapłaty za sprzedaż jest problemem pomiędzy stronami aktu kupna-sprzedaży. Może powstać zatem skrajna sytuacja, że sprzedający nigdy nie otrzyma zapłaty za towar lub usługę, a obowiązek podatkowy i tak na nim spoczywa. Jest oczywiście, że państwo nie partycypuje tutaj w ryzyku handlowym przedsiębiorstw. Moment powstania obowiązku podatkowego określony jest jako dzień dokonania sprzedaży, a tam gdzie wystawiana jest faktura, dzień jej wystawienia, nie później niż w ciągu 7 dni od dokonania sprzedaży²⁾. Rygory związane z procedurami wystawiania faktur właściwie dają przedsiębiorstwom możliwość „manewru”, czyli przesunięcia momentu powstania obowiązku podatkowego, jedynie w przypadku sprzedaży dokonywanej w ostatnich dniach miesiąca. Występujące obecnie zatory płatnicze oznaczają, że wiele przedsiębiorstw funkcjonuje w łańcuchu: równocześnie jest dłużnikiem, ale i wierzycielem wielu firm, charakteryzuje się bardzo niską płynnością finansową.

Niektóre z tych przedsiębiorstw, chcąc uchronić się przed zaległościami z tytułu podatku od towarów i usług wobec budżetu podejmują różne kroki dostosowawcze. Przykładowo, niektóre firmy wobec nierzetelnych odbiorców stosują zasa-

dę: przed wydaniem towaru wymagana jest płatność części wartości sprzedaży odpowiadająca wielkości VAT, jaka wynika z określonej transakcji. W obecnej sytuacji narosłych problemów rozliczeniowych, zatorów płatniczych, 15-dniowy termin przewidziany w ustawie jako rozliczenie miesięczne VAT, który ma być stosowany od lipca 1994 r. podlega na pewno rozważeniu³⁾.

Kolejnym elementem odczuwalnym przez przedsiębiorstwo jest fakt, że odjęcie VAT-u naliczonego w zakupach może mieć miejsce jedynie w przypadku dokonania sprzedaży. Obowiązuje zasada zwrotu pośredniego, a VAT naliczony, jeżeli przewyższa VAT należny przesuwają się na następne okresy rozliczeniowe⁴⁾. Taka procedura jest swoistym hamulcem przed robieniem nadmiernych zapasów, a przynajmniej czyni je droższymi, właśnie ze względu na VAT w nich zawarty. Jeżeli zatem, rozpatrując skrajną sytuację, przykładowo przedsiębiorstwo handlowe nabędzie towary w celu ich dalszej odsprzedaży, a ich nie sprzeda, ciężar VAT-u naliczonego w zakupach faktycznie poniesie przedsiębiorstwo – jako ostateczny nabywca, chociaż nie jest to konsument. W tym zakresie konstrukcja VAT jest doskonalsza niż dotychczasowy podatek obrotowy, który w przypadku zbędnych, chybionych zapasów nie występował, co oznaczało faktycznie mniejsze wpływy budżetowe.

Zwrot bezpośredni jest przewidziany przez ustawodawcę w kilku sytuacjach⁵⁾, szczególną uwagę zwrócić trzeba na zwrot VAT-u naliczonego w zakupach inwestycyjnych; tu podatek zachowuje neutralność względem procedurów inwestycyjnych. Fakt jednak odroczenia czasowego pomiędzy wydatkowaniem środków a faktycznym zwrotem VAT z Urzędu Skarbowego bywa przez przedsiębiorstwo odczuwalny.

Wprowadzenie VAT, zgodnie z założeniami tego podatku, daje możliwość wliczenia go w cenę, nie oznacza to jednak, że każde przedsiębiorstwo musi mieć taką możliwość. Zauważyć należy, że te przedsiębiorstwa, które płaciły podatek

obrotowy o stawkach wyższych niż późniejszy VAT, miały nawet możliwość skorzystania na wprowadzeniu VAT. Biorąc pod uwagę inną technikę obliczania, obecny VAT w wysokości 22% jest równy poprzedniemu podatkowi obrotowemu liczonemu „w stu” o stawce 18,03%. Natomiast tam, gdzie podatek obrotowy nie występował przed 5 lipca 1993 lub stawki były niższe niż w podatku od towarów i usług, nie zawsze istniała możliwość automatycznego doliczenia do ceny nowego obciążenia. W szczególności zawarte wcześniej umowy, nie posiadające klauzul umożliwiających waloryzację ceny, powodowały trudności. Sytuacja, gdy producent nie mógł wliczyć podatku w cenę, częściowo lub całkowicie, oznaczała zmniejszenie jego zysku.

Zasygnalizowane problemy, które pojawiają się w związku z wprowadzeniem VAT, potwierdzają, iż wdrożenie nowej, odmiennej od poprzedniej konstrukcji opodatkowania obrotu, w warunkach rynku nabywcy nie odbywa się bez konsekwencji dla przedsiębiorstw, tak w aspekcie technicznym, jak i ekonomicznym. Odczuwalność VAT zależy od wielu czynników: formy prawnej firmy, rodzaju działalności, konkurencji i innych, stąd określone przedsiębiorstwa przyjmują różną strategię względem podatku od towarów i usług.

Teresa Famulska

PRZYPISY

^{1,2)} Istnieją pewne odstępstwa od ogólnych zasad, por. m.in. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dziennik Ustaw 1993, Nr 59.

³⁾ Szerzej, por. T. JUJA, *Tryb i terminy uiszczania podatku od towarów i usług a opóźnienia i zatory płatnicze*, [w:] *Zdolność podatkowa i wiarygodność kredytowa przedsiębiorstwa*, Materiały na konferencję, Poznań 1993, s. 36-43.

^{4,5)} Art. 21 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dziennik Ustaw 1993, Nr 11.