

Sugerowane cytowanie:

Kasprzak, P. (2016). Wpływ podatku VAT na działalność gospodarczą: analiza wybranych przykładów. *International Entrepreneurship Review* (previously published as *Przedsiębiorczość Międzynarodowa*), 2(1), 109-119.

Wpływ podatku VAT na działalność gospodarczą: analiza wybranych przykładów

Piotr Kasprzak

Politechnika Gdańska
Wydział Zarządzania i Ekonomii
Katedra Przedsiębiorczości i Prawa Gospodarczego
ul. Gabriela Narutowicza 11/12, 80-233 Gdańsk
e-mail: piotr.jakub.kasprzak@gmail.com

Streszczenie:

W przypadku podmiotów prowadzących działalność gospodarczą ustawodawca nakłada szczególne obowiązki podatkowe. Przykładem może być opodatkowanie podatkiem od towarów i usług. Podstawowa stawka podatku VAT w Polsce wynosi 23% od 1 stycznia 2011 r. Niektóre usługi bądź dostawa towarów mogą podlegać niższym stawkom, albo być całkowicie zwolnione z opodatkowania. Należy zauważyć, iż zastosowanie przez ustawodawcę czterech stawek podatku VAT, a także możliwość całkowitego zwolnienia z opodatkowania nasuwa pytanie o spójność polityki nakładania podatku VAT w odniesieniu do konkretnych towarów i usług. Niejasna procedura stosowania określonych stawek jest przeszkodą w prowadzeniu przedsiębiorstwa. Ma także wpływ na poziom konkurencyjności pomiędzy poszczególnymi podmiotami. Podatek VAT pomimo tego, że cechuje się neutralnością dla podatnika, nie jest jednak obojętny na kształtowanie się ceny. Okazuje się bowiem, iż wartość podatku VAT, w zależności od elastyczności cenowej popytu, wpływa na ostateczną cenę brutto. Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług stało się zatem dla przedsiębiorstw dodatkowym kosztem zarówno o charakterze ekonomicznym, jak i formalnym. Niniejszy artykuł stanowi próbę oceny wpływu podatku VAT na prowadzenie działalności gospodarczej w oparciu o wybrane przykłady. Wnioski z przeprowadzonej analizy dostarczą informacji o niektórych skutkach podatku VAT dla działalności przedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: podatek VAT; system podatkowy; popyt i podaż; przedsiębiorczość

Klasyfikacja JEL: H20, L26

1. WPROWADZENIE

Nieprecyzyjne i skomplikowane przepisy podatkowe są, obok innych regulacji prawnych, jedną z głównych przeszkód rozwoju przedsiębiorczości. Podatki bowiem w bezpośredni sposób „uszczipają” kapitał poszczególnych przedsiębiorstw, nadto nakładają obowiązek „obsługi” rozliczeń podatkowych, co z kolei wpływa na funkcjonowanie podmiotów gospodarczych.

W przypadku osób prawnych, osób fizycznych oraz podmiotów nieposiadających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą, ustawodawca

nakłada szczególne obowiązki podatkowe wynikające z charakteru wykonywanej aktywności zarobkowej. Jednym z przykładów takich obciążeń jest opodatkowanie podatkiem od towarów i usług¹. To, w sposób nie podlegający dyskusji, wprowadza dodatkowe obciążenia, nie tylko ekonomiczne, na podmioty podejmujące się działalności gospodarczej. Choć mechanizm działania podatku od towarów i usług cechuje teoretycznie prostota, to ze względu na powszechność obowiązywania poboru tej daniny, sposób i formę rozliczania, a także liczne i często nowelizowane akty prawne regulujące zasady poboru podatku od wartości dodanej (zarówno na poziomie krajowym, jak i norm Unii Europejskiej) stał się on jednym z najbardziej skomplikowanych podatków w polskim systemie prawnym.

Ponadto, zastosowanie przez ustawodawcę czterech stawek podatku VAT obowiązujących w polskim systemie gospodarczym, a także możliwość całkowitego zwolnienia z opodatkowania niektórych towarów i usług powoduje, iż nasuwa się pytanie o spójność polityki nakładania stawek podatku VAT w odniesieniu do konkretnych towarów i usług. Niniejszy artykuł stanowi próbę oceny wpływu podatku VAT na prowadzenie działalności gospodarczej w oparciu o wybrane przykłady. Wnioski z przeprowadzonej analizy dostarczą informacji o niektórych skutkach podatku VAT dla działalności przedsiębiorstw.

2. SYSTEM PODATKOWY W POLSCE – ZARYS OGÓLNY

System podatkowy to zbiór wszystkich podatków, opłat i danin oraz zasad regulujących ich wymierzanie i pobór na danym terytorium (Wach, 2005). Choć podatki zawsze były zagadnieniem skomplikowanym i problematycznym to system podatkowy powinien być prosty, zrozumiały oraz korzystnie wpływający na gospodarkę danego kraju.

Polska od 1989 r. dokonuje stopniowej ewolucji systemu podatkowego. Celem zastosowanych przemian było stworzenie narzędzia realizacji polityki budżetowej dostosowanej do nowych realiów wolnego rynku oraz częściowa harmonizacja polskiego prawa podatkowego z rozwiązaniami innych państw europejskich. Wprowadzane zmiany w polskim systemie podatkowym miały zastąpić anachroniczny sposób poboru opłat i podatkowych z lat 80. XX wieku, który nie spełniał podstawowych cech równości i powszechności opodatkowania (Wyrzykowski, 2004). Jak zauważono w literaturze przedmiotu, polski system podatkowy wprowadzany sukcesywnie w latach 90. XX wieku był wzorowany na rozwiązaniach Europy Zachodniej.

Zidentyfikowanie ryzyka podatkowego oraz optymalne zastosowanie przepisów prawa podatkowego przez przedsiębiorcę staje się kluczowym czynnikiem prowadzenia działalności gospodarczej. Pozwala bowiem sprawnie i bezpiecznie zarządzać finansami danego podmiotu, co bezpośrednio przekłada się na jego płyn-

¹ Podatek od towarów i usług powinien być właściwie nazywany podatkiem od wartości dodanej (VAT – Value Added Tax). Dla potrzeb niniejszego artykułu pojęcia „podatek VAT”, „podatek od towarów i usług” oraz „podatek od wartości dodanej” będą stosowane wymiennie.

ność, rentowność i zdolność konkurowania (Wyrzykowski, 2004). Tym samym należy zauważyć, iż coraz więcej podmiotów (zarówno prowadzących działalność gospodarczą, jak i osób fizycznych) stara się korzystać z różnych rozwiązań tzw. optymalizacji podatkowej. Literatura wymienia szereg sposobów, które w znaczny sposób pozwalają zmniejszyć zobowiązania podatkowe podatników. Według raportu *Doing Business* za lata 2006-2013 Polska znajduje się pod względem biurokracji podatkowej na miejscu 114., spośród badanych 185 państw (The World Bank, 2013). Jak wynika z badania, polscy przedsiębiorcy poświęcają około 286 godzin rocznie na płatności oraz analizę wewnętrznej sytuacji podatkowej w swoim przedsiębiorstwie.

Kluczową reformą podatkową lat 90. XX wieku w polskim reżimie prawa podatkowego było uchwalenie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. Wprowadzony ustawą z 1993 r. podatek VAT zastąpił obowiązujący od 1972 r. w Polsce podatek obrotowy (Ickiewicz, 2009). Konieczność dostosowania polskich przepisów o podatku od towarów i usług do wymogów Unii Europejskiej (UE) zmusiła polskiego ustawodawcę do dużej nowelizacji ustawy w 2003 r., która dokonała harmonizacji elementarnych zasad podatku od towarów i usług z rozwiązaniami zawartymi w dyrektywie Rady 2006/112/WE. Podatek od towarów i usług stał się kluczowym zagadnieniem dla większości przedsiębiorców z uwagi na fakt, iż praktycznie wszystkie czynności w obrocie gospodarczym podlegają opodatkowaniu².

Mając na uwadze wspomniane powyżej zagadnienia, analiza wpływu podatku od towarów i usług staje się kluczowym czynnikiem dla prowadzonej działalności gospodarczej. Może się bowiem okazać, iż podatek ten stanie się istotnym czynnikiem ekonomicznym wpływającym na działalność przedsiębiorstwa, a regulacje zawarte w poszczególnych aktach prawnych będą miały wpływ na sposób prowadzonej działalności gospodarczej (Ickiewicz, 2009). Przedsiębiorcy bowiem, jak wskazuje literatura przedmiotu, stają się podmiotami, które muszą uwzględniać tę daninę zarówno w strategicznej, jak i operacyjnej działalności marketingowej (np. prowadzenie polityki cenowej i uwzględnianie wysokości podatku w finalnej cenie produktu lub usługi).

Jak już wspomniano, podatek od towarów i usług jest powszechną daniną, której podlega większość obrotu gospodarczego. Koszty związane z obsługą podatku VAT mają charakter zarówno ekonomiczny, jak i prawno-organizacyjny. Przedsiębiorcy bowiem muszą traktować ten podatek jako czynnik wpływający na sytuację finansową przedsiębiorstwa (Famulska, 2007). Niewątpliwym elementem wpływającym na finalną cenę towaru lub usługi jest nakładany podatek od towarów i usług – podatkowi od towarów i usług przypisywany jest charakter cenotwórczy, z czego wynika fakt oddziaływania na rynkową strukturę popytu i podaży (Krajewska, 2012). Ostateczna cena zawiera bowiem wartość podatku VAT. Wynika to

² Należy zaznaczyć, iż na mocy ustawy o podatku od towarów i usług, zwolnieniu z opodatkowania podlegają m.in. usługi finansowe, bankowe i ubezpieczeniowe, a także większość usług medycznych.

z przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług.

Im wyższa stawka podatku VAT, tym niższa wielkość popytu na dane dobro czy usługę. W tym miejscu należy zauważyć, iż podatek od towarów i usług ma bezsprzecznie negatywny wpływ na wysokość cen. Można stwierdzić, iż podatek VAT stał się dodatkową, aczkolwiek niechcianą i nieprzynoszącą żadnych wymiernych korzyści ekonomicznych marżą dla przedsiębiorców. Nakładanie tego podatku ma niewątpliwie wpływ na wysokość obrotów i chęć wydatkowania pieniędzy przez konsumentów. Co więcej, powszechne stosowanie podatku VAT ma negatywny wpływ na wysokość realnych dochodów społeczeństwa, pomniejszając siłę nabywczą określaną w sposób realny.

Chociaż podatek od towarów i usług jest zaliczany do grupy podatków pośrednich, gdyż według założeń teoretycznych to ekonomiczny ciężar opodatkowania jest ponoszony przez ostatecznego konsumenta, a nie podmiot, na który podatek jest nakładany i który zobowiązany jest do jego zapłaty (podatnik podatku od wartości dodanej). Jest to charakterystyczna cecha przerzucalności ciężaru fiskalnego, wynikająca z zasady neutralności podatku VAT.

Podatek od wartości dodanej jest – obok podatku akcyzowego – określane mianem podatku konsumpcyjnego, gdyż ponoszony jest w momencie wydatku i obciąża nabycie określonych dóbr lub otrzymanie usługi. Innymi słowy danina ta obciąża nabywcę, aczkolwiek nie jest przez niego odprowadzana (cecha podatków pośrednich), a także ma wpływ na strukturę rynku, tj. krzywą popytu i podaży (Famulska, 2007).

Podatek od towarów i usług stał się ukrytym obciążeniem fiskalnym. Ostateczni konsumenci ulegają tzw. iluzji podatkowej, nie są świadomi tego, że płacą podatki (Krajewska, 2012). Należy również zauważyć, iż pomimo tego, że podatek wartości dodanej określane jest jako neutralny dla podatnika (tj. podmioty gospodarcze wytwarzające towary lub świadczące usługi przerzucają ciężar podatku na kolejnych uczestników transakcji), to jednak ma on wpływ na ostateczne kształtowanie się ceny, a co za tym idzie na wielkość popytu i podaży oraz punkt równowagi rynkowej.

Pomimo faktu, iż podatek jest zawarty w cenie, a obowiązkiem odprowadzenia został obciążony podmiot, który teoretycznie podlega zasadzie „neutralności podatku”, podatek od towarów i usług ma negatywny ekonomicznie wpływ na obydwie strony – sprzedającego (strona podaźowa), jak i kupującego (strona popytowa). Bezsprzecznym pozostaje fakt, iż w przypadku stosowania cen netto (nieuwzględniających wartości podatku VAT) wielkość popytu będzie większa (ogólne prawo popytu i podaży).

Istotny wpływ na ciężar ponoszonego podatku przez strony ma elastyczność popytu. Może się bowiem okazać, iż w przypadku nałożenia podatku VAT na dobro, które nie podlegało wcześniej obowiązkowi opodatkowania albo dokonano zmiany stawki podatku na wyższą – ekonomiczny koszt podatku – może zostać

„podzielony” zarówno przez nabywcę, jak i sprzedającego, który uwzględni negatywny wpływ podatku na cenę w swojej marży, obniżając ją i godząc się tym samym na mniejsze przychody (Kamerschen et al., 1991).

Analizy teoretyczne oraz obserwacje zachowań rynkowych, przywołanych w literaturze, pozwalają na sformułowanie wniosku, iż im mniej elastyczna jest krzywa podaży oraz bardziej elastyczna krzywa popytu, w tym w większym stopniu dojdzie do przerzucenia ciężaru opodatkowania na sprzedawcę niż na nabywcę. Ogólna bowiem zasada mówi o tym, że większe obciążenie podatkiem spadnie na tę stronę rynku, która reprezentuje mniejszą elastyczność (Kamerschen et al., 1991). Jeśli popyt jest więc mniej elastyczny niż podaż, to konsumenci poniosą większy ciężar ekonomiczny wprowadzenia lub podwyżki stawki podatku. Jeżeli zaś podaż jest mniej elastyczna niż popyt, dojdzie do sytuacji odwrotnej. Analogicznie, tylko w przypadku, gdy elastyczności popytu i podaży są do siebie zbliżone pod względem wartości absolutnej, konsumenci i sprzedawcy „podziela” się ciężarem podatku po równo.

Innymi słowy, nie bez znaczenia dla ostatecznej wysokości ceny jest elastyczność popytu i podaży, a także wewnętrzna polityka kształtowania wysokości marży sprzedającego. Może okazać się, iż w wyniku stosowanej polityki marketingowej, sprzedający godzi się na przejęcie ekonomicznego ciężaru podatku, np. w celu zdobywania rynku lub osłabienia pozycji konkurencji. Ponadto należy dostrzec, iż podatek VAT ma negatywny wpływ na poziom prowadzonej działalności gospodarczej, gdyż w swoisty sposób hamuje i ogranicza ekonomiczne prawo popytu i podaży. Podatek ten stał się dodatkowym kosztem ekonomicznym, który bez wątpienia ma negatywny wpływ na łatwość prowadzenia działalności oraz poziom obrotów przedsiębiorców.

3. WZROST STAWKI PODATKU VAT A WPŁYW NA CENĘ BRUTTO – ANALIZA WYBRANYCH PRZYPADKÓW

Jedną z konsekwencji nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2011 r. było całkowite wycofanie stawki 0% na towary i usługi w transakcjach krajowych. Do końca 2010 r. stawką 0% objęte były m.in. książki i wydawnictwa specjalistyczne. Wprowadzone zmiany wymusiły na wydawnictwach podwyższenie cen o wartość podatku VAT lub obniżenie marży netto i częściowe „przejęcie” ciężaru wprowadzonej podwyżki.

W tym miejscu, warto dokonać analizy wpływu zmiany preferencyjnej 0% stawki podatku od wartości dodanej na książki i wydawnictwa specjalistyczne na podwyższoną 5% stawkę. Jak wynika z raportu „Polski rynek książki”, w Polsce do połowy 2013 r. zarejestrowanych było blisko 40 000 wydawnictw, z czego szacuje się, że tylko około 2000-2500 prowadziło aktywną działalność wydawniczą (Dobrołęcki et al., 2014). Według szacunków wartość polskiego rynku książki w 2013 r. wyniosła 2,68 mld złotych. W porównaniu do poprzedniego roku odnotowano nieznaczny wzrost wartości sprzedaży książek z poziomu 2,67 mld złotych w 2012 r. (por. tabela 1).

Dokonując analizy wartości sprzedaży książek na przestrzeni ostatnich 5 lat, można dostrzec systematyczny spadek przychodów ze sprzedaży szczególnie zauważalny, gdy porównamy 2011 i 2010 r. Jedną z głównych przyczyn spadku przychodów na polskim rynku książki jest wprowadzona 5% stawka podatku od wartości dodanej w miejsce stawki zerowej. Przy formułowaniu wniosków o wpływie podwyżki podatku VAT na książki, uwzględniono „ogólnoświatowe tendencje na rynku wydawniczym” związane ze spadkiem sprzedaży tradycyjnych książek na rzecz wydawnictw elektronicznych.

Tabela 1. Przychody ze sprzedaży książek w Polsce

Rok	Przychody ze sprzedaży książek w cenach zbytu (dane w mln PLN)	Zmiana (rok do roku)
2009	2,86	-2%
2010	2,94	-3%
2011	2,71	-8%
2012	2,67	-1,50%
2013	2,68	0,40%

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dobrołęcki et al. (2014, s. 11).

Przedstawione w Raporcie dane znajdują częściowe potwierdzenie w wyliczeniach przedstawionych przez GUS (GUS, 2013). Choć instytucja ta nie podaje szczegółowych danych dotyczących tempa wzrostu cen książek, to łączne zestawienie, w którym uwzględnia się książki, gazety, czasopisma oraz artykuły kreślarskie i malarskie pokazuje, iż średnioroczny wzrost cen w roku 2011 wyniósł 3,3% w tej kategorii (por. tabela 2).

Tabela 2. Średnia cena książki w Polsce

Rok	Średnia cena książki (dane w PLN)	Zmiana (rok do roku)
2010	34,3	6%
2011	37,8	10%
2012	38,7	2,38%
2013	38,3	-1,90%

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dobrołęcki et al. (2014, s. 6).

Ponadto, jak zauważono, zmiany przepisów ustawy o podatku od towarów i usług spowodowały wzrost ceny detalicznej książek o średnio 10% (niektóre podreczniki podrożały nawet o 25%). Podkreśla się, że zmiana ceny spowodowana była właśnie wzrostem stawki podatku.

Analizując dane zawarte w Raporcie można dojść do wniosku, iż zmiana stawki podatku od wartości dodanej miała negatywny wpływ na poziom sprzedaży książek w Polsce, a generalnie rzecz ujmując, wydawcy nie „przejęli” ekonomicz-

nego ciężaru wpływu podatku na siebie w takim stopniu, by nie doszło do podwyżek cen brutto. Tym samym można wywnioskować, iż podwyżka stawki podatku miała bezsprzeczny i bezpośredni wpływ na marżę, a tym samym na cenę oraz popyt na ten produkt.

Dokonując analizy wpływu podatku od towarów i usług na kształtowanie się ceny, a także równowagi rynkowej można w tym miejscu przywołać odmienne przykłady zmiany opodatkowania określonych dóbr i usług. Ciekawe wnioski płyną z analizy wykonanej przez firmę doradczą Deloitte w 2009 r. W opracowaniu zatytułowanym „Analiza wpływu zmiany stawki VAT na usługi hotelowe i gastronomiczne” autorzy dokonali symulacji zmiany ceny w przypadku potencjalnej podwyżki stawki VAT na usługi hotelarskie i gastronomiczne (ówcześnie z 7% do 22%) (Deloitte, 2009).

Co istotne, podatek VAT od usług gastronomicznych i hotelarskich, na mocy ustawy o podatku od towarów i usług, nie podlega odliczeniu. W takim przypadku można zaliczyć wartość podatku VAT do kosztów uzyskania przychodów. Tym nie mniej, wartość podatku VAT, pomimo braku prawa do jego odliczenia, nadal ma cenotwórczy charakter i wpływa na kształtowanie się ostatecznej ceny brutto.

Wśród głównych wniosków płynących z przeprowadzonej analizy wynika, iż wzrost podatku VAT z 7% do 22% spowodowałby wzrost cen brutto na usługi hotelarskie i gastronomiczne nawet o 14%, przy uwzględnieniu najbardziej pesymistycznego scenariusza, oraz spadek wielkości wpływów z tytułu podatku VAT do budżetu państwa. Wzrost stawki podatku miałby wymierny wpływ na wielkość przychodów przedsiębiorców przy założeniu, że nie doszłoby do sytuacji, w której przedsiębiorstwa oferowałyby swoje usługi w „szarej strefie”.

We wszystkich analizowanych przypadkach doszło do spadku marży przedsiębiorców w celu odzyskania części utraconego popytu. Jak zaznaczają autorzy opracowania, na takie działania chętniej decydowałyby się wysoce rentowne przedsiębiorstwa. Należy zatem stwierdzić, iż w przypadku zwiększenia wysokości stawki podatku VAT w analizowanej kwestii doszłoby do negatywnych konsekwencji zarówno dla budżetu państwa, przedsiębiorców, jak i konsumentów.

Podsumowując, warto podkreślić, że według analiz teoretycznych, zawartych w literaturze, a także przykładów empirycznych wzrost stawek podatku VAT może powodować negatywne skutki zarówno dla strony podażowej, jak i popytowej rynku, ograniczać wpływy do budżetu państwa, a także generować dodatkowe koszty dla przedsiębiorców. Należy zauważyć, iż podwyżka podatku VAT miała bezpośredni wpływ na spadek sprzedaży zarówno w ujęciu empirycznym, jak i teoretycznym. Tym samym, zwiększona stawka miała negatywny wpływ na poziom przedsiębiorczości, powodując uszczuplenie przychodów netto ze sprzedaży. Powstaje zatem wniosek, iż podatek VAT jest bez wątpienia przeszkodą w swobodnym kształtowaniu cen i ustalaniu polityki marketingowej przedsiębiorstw.

4. NIESPÓJNA POLITYKA NAKŁADANIA STAWEK PODATKU VAT JAKO PRZYKŁAD NEGATYWNEJ PRZESŁANKI DLA EFEKTYWNEGO PROWADZENIA PRZEDSIĘBIORSTWA

Jednym z kluczowych problemów polskiego systemu podatkowego jest niejasna polityka stosowania stawek podatku VAT oraz liczne nowelizacje przepisów ustawy i rozporządzeń wykonawczych (Ickiewicz, 2009). W tym miejscu należy zastanowić się nad tym, co należy opodatkować oraz jaką stawkę zastosować do konkretnego towaru albo usługi. Polskie regulacje dość szczegółowo określają zakres opodatkowania poszczególnymi stawkami podatku VAT. W celu ustalenia tego, jaką stawkę trzeba zastosować, należy uwzględnić zapisy Dyrektywy 2006/112/EC, ustawy o podatku od towarów i usług wraz załącznikami oraz – pomocniczo – klasyfikacje statystyczne – Polska klasyfikacja Wyrobów i Usług oraz Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych.

Podatnik klasyfikuje bowiem towary według zapisów w powyższych aktach prawnych i dokumentach pomocniczych „na własną rękę”. Innymi słowy, ponosi on pełną odpowiedzialność za poprawność zastosowanej stawki. W przypadku zastosowania niższej stawki niż określona przepisami prawa, podatnik będzie ponosił wszelkie konsekwencje opisane w ustawie o podatku od towarów i usług, a w określonych przypadkach także w kodeksie karnym skarbowym.

Z punktu widzenia teorii, najlepszym rozwiązaniem byłoby stosowanie jak najmniejszej liczby stawek podatku – podstawowej dla sprzedaży krajowej oraz 0% stawki dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (Famulska, 2007). W praktyce, w większości państw Unii Europejskiej przyjęto jednak politykę stosowania więcej niż jednej stawki podatku.

Podatek od towarów i usług podlega pełnej harmonizacji z dyrektywami UE. Głównym założeniem, które przyświecało temu procesowi, było uniemożliwienie konkurencji na tle stosowanych stawek podatku pomiędzy poszczególnymi krajami członkowskimi, przyjmując ujednoliconą konstrukcję podatku oraz zasady jego poboru. Wspólnota dążyła do tego, aby państwa członkowskie nie prowadziły nieuczciwej konkurencji pomiędzy sobą (Wyrzykowski, 2004).

System stosowania stawek podatku VAT w krajach UE powinien być oparty o stosowanie dwóch stawek podatkowych – podstawowej dla większości towarów i usług oraz obniżonej – dla podstawowych artykułów konsumpcyjnych i wybranych usług. Cel ten nie został jednak do końca osiągnięty, gdyż na mocy ustaleń Aneksu H (Dyrektywa 22-770), państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone (z określeniem grup towarów i usług, co do których można stosować poszczególne wysokości podatku). Należy zwrócić uwagę, iż możliwość stosowania trzech stawek podatku dodatkowo komplikuje cały system poboru oraz wprowadza dodatkową dyskusję na temat kategorii towarów i usług, co do których zastosowanie znajdują poszczególne stawki (Krajewska, 2012).

Polska stosuje jedną z najwyższych stawek podatku VAT wśród krajów UE (Komisja Europejska, 2015). Ma to wpływ na kształtowanie się cen poszczególnych produktów i usług. Co więcej, Polska należy do licznej grupy państw stosujących trzy stawki podatkowe. Do końca marca 2013 r. można było wyróżnić praktykę stosowania dwóch różnych stawek podatkowych dla kawy. Zastosowanie odpowiedniej stawki podatku zależało m.in. od tego, czy kawa serwowana w kawiarni zawierała mleko czy nie, oraz czy wydawana była na miejscu czy na wynos. Nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług ukrócono tę praktykę z dniem 1 kwietnia 2013 r. uznając, że kawa ma być opodatkowana 23% stawką, co, mając na uwadze cenotwórczą cechę podatku VAT wpłynęło negatywnie na sytuację rynkową zarówno przedsiębiorców, jak i konsumentów.

Ponadto budzącym o wiele większe kontrowersje przykładem stosowania niejednolitej stawki podatku VAT było opodatkowanie wyrobów piekarniczych i ciastkarskich w zależności od terminu przydatności wypieku. Na mocy przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, wyroby piekarnicze i ciastkarskie klasyfikowane były według terminu przydatności do spożycia. Przedsiębiorcy zmuszeni byli do określenia daty trwałości produktu w celu ustalenia właściwej stawki podatku. Taka interpretacja przepisów została częściowo wstrzymana wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 marca 2014 r. (sygn. III SA/Wa 2933/13). Wyrokiem Sądu stwierdzono bowiem, iż w procedowanym przypadku kryterium trwałości produktu nie może przesądzać o stosowanej stawce podatku.

Analizując powyższe przykłady, należy zatem zastanowić się nad tym, czym tak naprawdę różnią się oferowane produkty i czy stosowanie różnych stawek podatku jest właściwe? Jak wspomniano poprzednio, podatek VAT ma niewątpliwy wpływ na kształtowanie się ceny, a co za tym idzie – na poziom podaży i popytu. Czy w związku z powyższym, stosowanie różnych stawek podatku VAT nie prowadzi tak naprawdę do nieuczciwej i niesprawiedliwej konkurencji na rynku?

Od lat w literaturze pojawiają się bowiem postulaty ujednoczenia stawek podatku. Taka decyzja powinna pozytywnie wpłynąć na cały system podatkowy. Wyeliminowałoby to także wątpliwości podatników dotyczące stosowania właściwej stawki podatku, a tym samym nie dochodziłoby do nadużyć. Efektem wprowadzenia jednolitej stawki podatku byłoby radykalne uproszczenie zasad poboru podatku, korzystnie wpływając na działalność poszczególnych przedsiębiorstw. Warto bowiem zauważyć, iż niejednolita stawka podatku oraz polityka nakładania poszczególnych stawek jest dodatkowym problemem dla przedsiębiorców oraz powoduje liczne wątpliwości w prowadzeniu działalności gospodarczej.

Reasumując, problematyka związana z podatkiem VAT stała się przeszkodą w efektywnym prowadzeniu przedsiębiorstw. Przedsiębiorcy muszą bowiem zmierzyć się z faktem, iż podatek VAT negatywnie wpływa na poziom osiąganych przez nich przychodów, jak również z faktem, iż złe rozliczanie podatku VAT prowadzi do wystąpienia wielu ryzyk natury prawnej.

5. PODSUMOWANIE

Przeprowadzona analiza zagadnień teoretycznych oraz praktycznych pozwala stwierdzić, iż podatek od towarów i usług jest znaczącym źródłem dochodów budżetowych w Polsce. Regulacje dotyczące tej daniny powinny uwzględniać strategiczny interes państwa w poborze tego podatku. Ponadto prawo podatkowe, a także praktyka stosowania poszczególnych przepisów powinna ułatwiać przedsiębiorcom prowadzenie działalności gospodarczej, gdyż to od wielkości sprzedaży zależy wielkość przychodów do budżetu z tytułu podatku od towarów i usług.

Podatek VAT ma niewątpliwą wpływ na ostateczną cenę. Zasada neutralności, którą powinien cechować się podatek od wartości dodanej, nie ma do końca pokrycia w rzeczywistości. Wartość nakładanego podatku ma bowiem wpływ na relacje popytu i podaży. Ponadto zastosowanie różnych stawek podatku doprowadza do sytuacji nieuczciwej i niesprawiedliwej konkurencji w przypadku, gdy dwa bardzo podobne towary zostały obciążone różnymi stawkami podatku.

Należy również podkreślić, iż skomplikowanie systemu podatkowego sprzyja nadużyciom i stwarza zarówno pokusę stosowania niższych stawek, jak i w niektórych przypadkach całkowite zaniechanie opodatkowania i ucieczkę w szarą strefę. Niespójna polityka stosowania stawek podatku VAT powoduje, iż przedsiębiorstwa są narażone na nierówną konkurencję w warunkach rynkowych oraz konieczność prowadzenia działalności gospodarczej w oparciu o niejasne i skomplikowane zapisy prawne.

LITERATURA

- Deloitte (2009). *Analiza wpływu zmiany stawki VAT na usługi hotelowe i gastronomiczne. Analiza na zlecenie Izby Gospodarczej Hotelarstwa Polskiego*. Warszawa: Deloitte Business Consulting. Pozyskano z: <http://docplayer.pl/1786159-Analiza-wplywu-zmiany-stawki-vat-na-uslugi-hotelowe-i-gastronomiczne.html> (30.06.2016).
- Dobrołęcki, P., Gołębiowski, Ł., Tenderenda-Ożóg, E., Waszczyk, P. (2014). *Polski rynek książki. szanse i zagrożenia – konieczność zmian*. Warszawa: Biblioteka Analiz. Pozyskano z: http://www.ikp.org.pl/images/Opinia_o_rynku_ksiazki_Biblioteka_Analiz.pdf (30.06.2016).
- Famulska, T. (2007). *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*. Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach.
- GUS (1013). *Wskaźniki cen towarów i usług konsumpcyjnych*. Warszawa: GUS.
- Ickiewicz, J. (2009). *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Kamerschen, D., McKenzie, R. Nardinelli, C. (1991). *Ekonomia*. Gdańsk: Fundacja Gospodarcza NSZZ.
- Komisja Europejska (2015). *Vat Rates Applied in the EU Member States*. Pozyskano z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (28.12.2015).

- Krajewska, A. (2012). *Podatki w Unii Europejskiej*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- The World Bank (2013). *Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises*. Washington: International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank. doi: 10.1596/978-0-8213-9615-5.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535).
- Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług* (Dz.U. 2014 poz. 915).
- Wach K. (2005). *Systemy podatkowe Unii Europejskiej*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 marca 2014 r.* (sygn. III SA/Wa 2933/13).
- Wyrzykowski, W. (2004). *Polski system podatków i opłat w zarysie*. Gdańsk: Scientific Publishing Group.

Impact of VAT on the entrepreneurship: Selected Case Studies

Abstract: In case of business entities, legislature imposes special tax obligations. One of such examples is tax on goods and services – Value Added Tax. From the 1st of January 2011 the basic VAT rate in Poland is 23%. Some of the services or delivery of goods can be subjected to lower rates or be totally exempted from taxation. Application of four different VAT rates, as well as the possibility of a total exemption from taxation raises the question of coherence in the policy of imposition VAT taxation. Unclear procedure for the use of certain rates is an obstacle in running the company, also it has an impact on the level of competition between entrepreneurs. VAT, despite the fact that it should be neutral for the taxpayers, has significant impact on the final price. It turns out that the value of VAT, depending on the price elasticity of demand, affects the final price. The taxation on goods and services has thus become an additional expense for companies in both an economic and formal ways. This article is an attempt to assess the impact of VAT on business activities based on the selected examples. The conclusions of the analysis will provide information about some effects of VAT on businesses.

Keywords: Value Added Tax (VAT); tax system; supply and demand; entrepreneurship

JEL codes: H20, L26

