

Teresa FAMULSKA¹

REAKCJE PRZEDSIĘBIORSTW NA OBCIĄŻENIA PODATKOWE (NA PRZYKŁADZIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG)

Streszczenie

W artykule przedstawiono autorskie (własne) ujęcie reakcji przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe. Założono, że z punktu widzenia przedsiębiorstwa najbardziej pożądane jest stosowanie strategii podatkowej. Zaproponowano przy tym jej definicję. W artykule skoncentrowano się na podatku od towarów i usług, za cel przyjmując identyfikację skutków tego podatku w finansach przedsiębiorstwa w aspekcie rozpatrywanych reakcji. Przyjęto tezę, że w zakresie podatku od towarów i usług jest możliwe stosowanie strategii podatkowej, co wykazano (analiza w ujęciu teoretycznym i prawnym) oraz poddano konfrontacji z praktyką (analiza wybranych danych empirycznych).

Słowa kluczowe: strategia podatkowa, przedsiębiorstwo, podatek od towarów i usług

REACTIONS OF ENTERPRISES TO TAX BURDEN: THE CASE OF GOODS AND SERVICES TAX

Summary

The paper presents an original perspective on how enterprises react to tax burden. The assumption states that from the point of view of an enterprise, the use of a tax strategy is the most desirable option. A definition of tax strategy is proposed. The paper centres around the Goods and Services Tax. The author's aim is to identify the effects of the Goods and Services Tax in enterprise financial management with regard to the researched reactions. The thesis is that in the case of the Goods and Services Tax it is possible to apply a tax strategy. This is demonstrated by analysis of both theoretical and legal issues relevant to the problem, and validated practically by means of empirical data analysis.

Key words: tax strategy, enterprise, Goods and Services Tax

DOI: 10.15290/ose.2015.01.73.12

1. Wstęp

Funkcjonowanie przedsiębiorstwa w warunkach gospodarki rynkowej jest zdeterminowane bardzo wieloma czynnikami zarówno wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi. Uwarunkowania zewnętrzne to określone elementy otoczenia, które mogą oddziaływać na działalność przedsiębiorstwa w sposób bądź stymulujący, bądź destrukcyjny. Kieru-

¹ Prof. dr hab. Teresa Famulska – Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach; e-mail: teresa.famulska@ue.katowice.pl.

nek i siła tego oddziaływania w przypadku konkretnego przedsiębiorstwa zależą między innymi od jego sytuacji wewnętrznej. Zatem utrzymanie stabilnej pozycji konkurencyjnej przez przedsiębiorstwo wymaga nie tylko identyfikacji złożonego otoczenia i zachodzących w nim zmian, ale również ciągłej jego analizy i oceny w kontekście podejmowania różnorodnych decyzji. W ujęciu ogólnym można wyróżnić otoczenie bliższe (rynkowe) oraz dalsze (makroekonomiczne)², którego szczególnym elementem są obciążenia podatkowe. Stanowią one istotne zewnętrzne ograniczenie działalności przedsiębiorstwa tak bieżącej, jak i rozwojowej, bowiem w sposób przymusowy zmniejszają środki pozostające w jego dyspozycji. Poszczególne podatki wywołują zróżnicowane skutki w finansach przedsiębiorstw i tym samym różnie oddziałują na ich funkcjonowanie. W niniejszym artykule skoncentrowano się na podatku od towarów i usług, za cel przyjmując identyfikację skutków tego podatku w finansach przedsiębiorstwa w aspekcie reakcji na obciążenia fiskalne. Przedsiębiorstwa, co do zasady, nie zachowują się biernie wobec pobrań podatkowych, stąd rozważania zmiernają również do rozpoznania możliwości stosowania strategii podatkowej w ramach rozpatrywanej daniny publicznej.

2. Reakcje przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe

Z punktu widzenia władzy publicznej opodatkowanie przedsiębiorstw jest podporządkowane pierwotnej i podstawowej funkcji podatków, jaką jest funkcja fiskalna. Z perspektywy przedsiębiorstw znajduje ona symetryczne odzwierciedlenie w funkcji regulacyjnej. Podatki regulują (*in minus*) poziom zasobów pieniężnych przedsiębiorstw, przy czym jest to regulacja: jednostronna, przymusowa, bezzwrotna i nieodpłatna. Sama istota kategorii podatku, w tym jego dwoisty charakter, generuje skonkretyzowaną sprzeczność interesów władzy publicznej i przedsiębiorstw. Zatem to, czy oczekiwany przez władzę publiczną efekt fiskalny określonego podatku zostanie zrealizowany, w znaczącym stopniu jest zdeterminowane reakcją przedsiębiorstwa na to obciążenie.

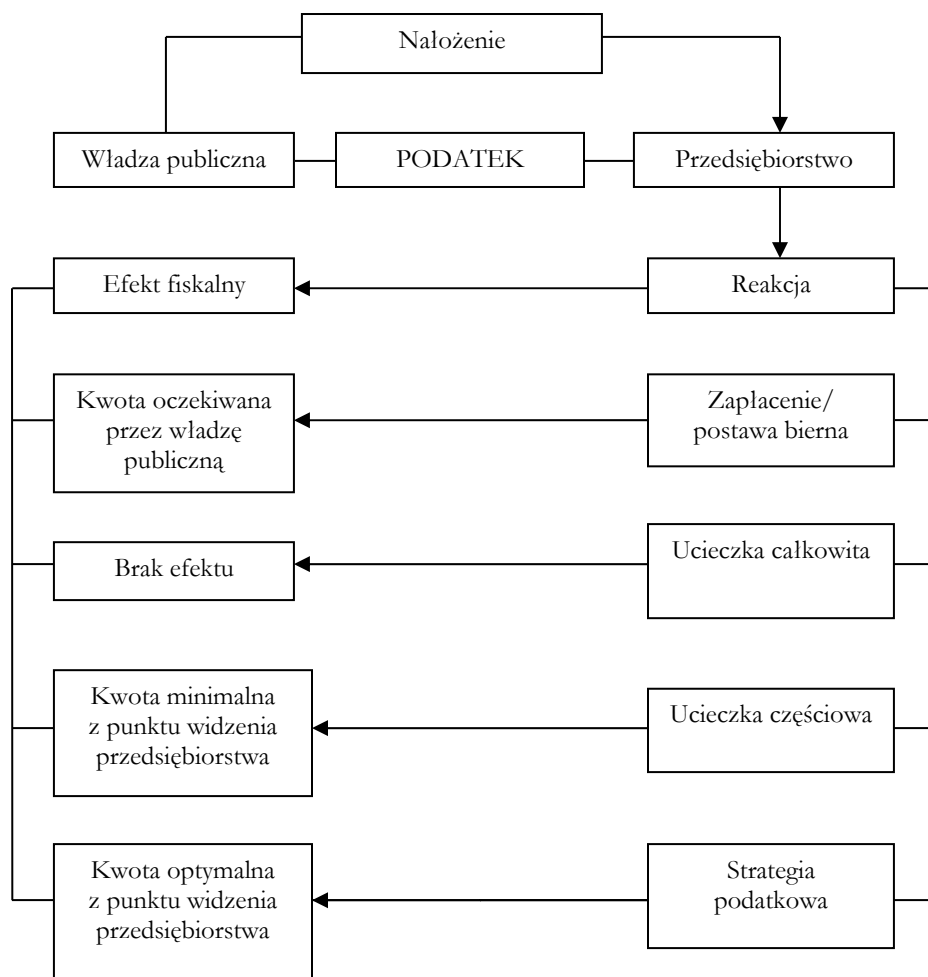
Przedsiębiorstwo może przyjąć różne postawy wobec podatku, w konsekwencji których będą także zróżnicowane skutki tak dla władzy publicznej, jak i samych przedsiębiorstw (rysunek 1.). Przyjęte postawy wiążą się z określoną reakcją na podatek, którą może być:

- zapłacenie należnego podatku,
- ucieczka od podatku,
- stosowanie strategii podatkowej [Famulska, 1998, s. 23].

² W literaturze przedmiotu zwraca się również uwagę na globalny charakter otoczenia, np.: [Giachetti, 2010, s. 18].

RYSUNEK 1.

Reakcja przedsiębiorstwa na podatek a efekt fiskalny



Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Famulska, 1993, s. 9].

Zapłacenie przez przedsiębiorstwo podatku bez podejmowania jakichkolwiek działań w celu zmniejszenia ciężaru podatkowego jest najbardziej pożądaną postawą z punktu widzenia władzy publicznej. Zapłacenie można określić jako przystosowanie do obowiązków podatkowych³. Postawy tej nie można utożsamiać z zupełną biernością

³ Rozpatrując przystosowanie się do obowiązków podatkowych podatnika – osoby fizycznej, należy rozróżnić: uleganie, internalizację i identyfikację. Uleganie jest pozornym, zewnętrznym przystosowaniem się do wymagań władzy publicznej, jednak nie wynika ono z przekonania o słuszności uiszczania podatków,

wobec nałożonego podatku. W praktyce przedsiębiorstwo przed rozliczeniem się z określonego zobowiązania podatkowego przeprowadza weryfikację kwoty do zapłacenia, rozpoznaje także ewentualne ulgi i zwolnienia. Sprawdzenie takie może stać się punktem wyjścia do ucieczki od podatku, która przybiera różne formy. Między innymi, zgodnie z kryterium wielkości ciężaru podatkowego, którego nie chce ponieść przedsiębiorstwo, wyróżnia się ucieczkę całkowitą oraz ucieczkę częściową. Przyjmując kryterium definitywności, ucieczka od podatku może być definitywna (przedsiębiorstwo nie płaci całości lub części nałożonego podatku) lub czasowa (przedsiębiorstwo opóźnia wywiązanie się ze zobowiązań podatkowych). Z kolei, według kryterium prawnego, omijanie placenia podatków może dokonywać się albo bez naruszenia prawa (unikanie podatków, ang. *tax avoidance*), albo z naruszeniem prawa (uchylanie się od podatku, ang. *tax evasion*). W praktyce podział na unikanie i uchylanie się od opodatkowania jest nieostry [Kudła, 2013, s. 248]. Należy również zauważyć, że ucieczka od podatku w każdej formie jest zjawiskiem niepożądanym, które wywołuje wiele negatywnych następstw [Gomulowicz, 2013, s. 121-123]. Zakłóca ono funkcjonowanie mechanizmu zarówno finansów publicznych, jak i prywatnych. Dla przedsiębiorstw, które uiszczają podatki, fakt ich omijania przez inne często może być równoznaczny z mniejszą konkurencyjnością na rynku.

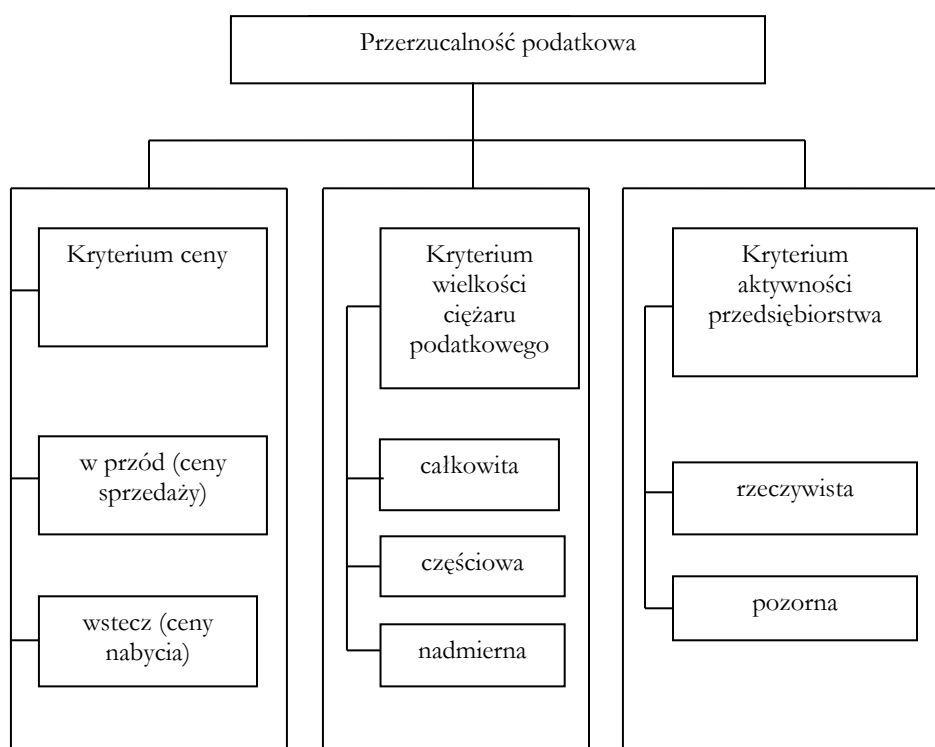
Jedną z możliwości reagowania na obciążenia podatkowe przez przedsiębiorstwa jest stosowanie strategii podatkowej. Oznacza ona traktowanie podatków jako zewnętrznych ograniczeń działalności, przy czym zmierza ona do ponoszenia optymalnego ciężaru podatkowego. Większość podstawowych – długoterminowych i bieżących – decyzji w prawidłowo funkcjonującym przedsiębiorstwie powinna uwzględniać element podatków. W zakresie danego problemu decyzyjnego rozważa się warianty rozwiązań, poza tym dla każdego z nich analizuje się następstwa podatkowe i inne dla przedsiębiorstwa. Warto zaznaczyć, że podatki nie są jedynym czynnikiem wpływającym na dokonywanie wyborów w przedsiębiorstwie, a tylko jednym z wielu, dlatego podatek podlega rozważeniu wariantowemu z innymi zmiennymi. Zatem strategia podatkowa oznacza zapłacenie należnego podatku, ale poprzedzone decyzją, która determinuje jego wielkość. Stosowanie strategii podatkowej nie jest równoznaczne z poszukiwaniem luk prawnych czy ucieczki przed podatkiem, lecz jest korzystaniem z ulg, zwolnień i innych udogodnień, które są przewidziane prawnie. Strategia podatkowa, obok wyważania określonych decyzji w aspekcie podatkowym, obejmuje analizę poszczególnych rozwiązań podatkowych i ewentualnych korzyści płynących z dostosowania się do oczekiwań ustawodawcy wyrażonych określonymi preferencjami. Stosowanie strategii podatkowej wymaga od służb finansowych przedsiębiorstw znajomości obowiązujących rozwiązań podatkowych, powiązań pomiędzy poszczególnymi podatkami, a także związku systemu podatkowego z prawem gospodarczym, bankowym itp.

Reakcja przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe ściśle wiąże się z możliwością ich przerzucenia. Rozważając przerzucalność podatkową, można wskazać różne jej

lecz z obawy przed konsekwencjami. Internalizacja oznacza zmianę przekonań oraz integrację wymagań podatkowych z systemem wartości jednostki. Z kolei identyfikacja wiąże się ze zmianą przekonań po to, aby zyskać akceptację grupy odniesienia bądź cenionych autorytetów i znaczących osób. Szerzej: [Famulska, 1998, s. 24].

ujęcia (rysunek 2.). W szczególności warto odnotować rodzaje przyczynalności wyodrębnione na podstawie kryterium aktywności przedsiębiorstwa. W związku z tym przyczynalność rzeczywista ma miejsce wtedy, gdy jest wynikiem inicjatywy podjętej przez przedsiębiorstwo, natomiast przyczynalność pozorna to taka, którą z góry założył ustawodawca i jest wynikiem określonej konstrukcji podatku [Szcudrowski, 2012, s. 20]. Należy zauważyć, że w okresach ożywienia gospodarczego istnieją większe możliwości przyczynalności podatków w przód (na nabywców), co równocześnie zmniejsza skłonność do ucieczki przed podatkiem [Witczak, 2013, s. 242].

RYSUNEK 2.
Rodzaje przyczynalności podatkowej według różnych kryteriów



Źródło: opracowanie własne.

W rozpatrywanym problemie reakcji przedsiębiorstw na dotyczące ich podatki jest również ważna identyfikacja skutków obciążeń podatkowych dla finansów przedsiębiorstw. Zróznicowane ciężary podatkowe implikują bowiem różne konsekwencje w finansach przedsiębiorstwa. Wynika to nie tylko z wielkości podatku, przedmiotu opodatkowania, momentu powstania obowiązku podatkowego itp., ale również z umiejscowienia ciężaru fiskalnego w finansach przedsiębiorstwa. Przyjmując uproszczone ujęcie

finansów przedsiębiorstwa, można wyodrębnić dwa strumienie pieniężne: (1) koszty, (2) przychody oraz ich wypadkową – dochód (stratę). Ujęcie to można umownie nazwać księgowo-podatkowym. Za istotne należy uznać ustalenie relacji między tymi kategoriami a ciężarami podatkowymi nałożonymi na przedsiębiorstwo przez władzę publiczną. Przede wszystkim trzeba odnotować, że wyodrębnionym kategoriom z obszaru finansów przedsiębiorstw odpowiadają określone grupy podatków, a są to podatki: kosztowe, przychodowe, dochodowe.

Specyfika obciążeń kosztowych polega na tym, że łączą się one głównie z różnymi elementami zaangażowanymi w działalność gospodarczej przedsiębiorstwa. Dotyczą one określonego majątku, są nimi także ciężary fiskalne związane z wynagrodzeniami. Zakres oddziaływania obciążeń kosztowych na finanse przedsiębiorstw jest zależny głównie od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej i wynikającej z niego konieczności wykorzystywania różnych czynników, z którymi prawo wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Obciążenia kosztowe mają określony wymiar *in minus* w finansach przedsiębiorstwa. Warto przy tym zwrócić uwagę na swoisty walor (wymiar *in plus*) mający miejsce wówczas, gdy mogą one być uznane za koszty uzyskania przychodu dla potrzeb ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Kolejną grupę obciążeń stanowią podatki przychodowe, zwane również podatkami od obrotu lub od sprzedaży. W założeniu podatki te poprzez cenę zostają przerzucane na nabywców, zatem mają, podobnie jak obciążenia kosztowe, charakter cenotwórczy i wpływają na rentowność sprzedaży.

Przedmiotem opodatkowania pozostaje zarazem dochód przedsiębiorstwa. Obciążenie fiskalne dochodu – w sensie ogólnym – jest najbardziej czytelną konstrukcją z punktu widzenia finansów przedsiębiorstwa, bowiem zmniejsza wypracowaną w danym okresie nadwyżkę. W ujęciu szczegółowym jest kategorią bardziej złożoną, która powoduje wielorakie skutki nie tylko w rentowności, ale także w płynności finansowej przedsiębiorstw. Równocześnie należy zauważyć, iż ustalenie wyniku finansowego dla potrzeb podatkowych nie jest tożsame z wynikiem obliczonym zgodnie z prawem bilansowym. Opodatkowanie dochodu jest zależne głównie od formy prawnej prowadzonej działalności gospodarczej. Zasadniczo obowiązują podatek dochodowy od osób prawnych oraz podatek dochodowy od osób fizycznych. Podatki dochodowe obciążają każdy rodzaj osiągniętego dochodu i przyczyniają się do ograniczenia możliwości finansowych przedsiębiorstw zarówno w zakresie działań bieżących, jak i długoterminowych. Skutkują jednocześnie zmniejszeniem bezpośrednich korzyści właścicieli, ograniczając zyski z zaangażowanego przez nich kapitału.

Syntetyczna identyfikacja relacji określonych grup obciążeń podatkowych z finansami przedsiębiorstw uprawnia do konstatacji, że podatki istotnie oddziałują na finanse przedsiębiorstw, a w konsekwencji są ważnym uwarunkowaniem ich funkcjonowania. Zauważa się również, że różne podatki o tej samej wielkości mają inny wymiar finansowy dla przedsiębiorstw, co z kolei implikuje zróżnicowane reakcje na te obciążenia.

3. Oddziaływanie podatku od towarów i usług na finanse przedsiębiorstw w aspekcie reakcji podatnika

Podjmując zagadnienie oddziaływania podatku od towarów i usług na finanse przedsiębiorstw i związanej z nim reakcją⁴, należy wskazać na kwestię niezbędnej wiedzy podatkowej, w tym w zakresie rozpatrywanego podatku. Ważne jest rozpoznanie, czy podatek ten ciąży na przedsiębiorstwie, jakie są tryb i terminy jego rozliczenia, w jaki sposób ustalić zobowiązania podatkowe itp. Ogólnie, jest konieczna znajomość określonych przepisów prawa podatkowego, właściwe – czyli zgodne z intencją prawodawcy – ich zrozumienie, a w konsekwencji poprawne stosowanie. O tym, że jest to bardzo trudne, świadczą urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego⁵, wydawane przez ministra finansów (tabele: 1., 2., 3.).

TABELA 1.

Liczba wydanych, indywidualnych interpretacji podatkowych w biurach Krajowej Informacji Podatkowej w podziale na poszczególne podatki w latach 2007-2013

ROK	Podatek od towarów i usług	Podatek akcyzowy	Podatek akcyzowy od osób prawnych	Podatek dochodowy od osób fizycznych		Podatek od czynności cywilnoprawnych	Podatek od spadków i darowizn	RAZEM
				Ogółem	w tym: prowadzących działalność gospodarczą			
2007 *	2 296	87	792	1 087	584	102	50	4 414
2008	11 071	321	4 339	7 779	3 224	533	186	24 229
2009	12 211	802	5 455	8 701	3 752	786	198	28 153
2010	12 986	458	6 162	10 248	4 227	771	295	30 920
2011	17 037	383	6 217	11 064	4 355	954	274	35 929
2012	16 367	878	5 910	12 365	4 981	990	306	36 816
2013	16 717	447	6 301	11 462	5 016	985	235	36 147
Razem	88 685	3 376	35 176	62 706	26 139	5 121	1 544	196 608

* Interpretacje wydane w okresie VII –XII 2007 rok

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań wewnętrznych Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).

⁴ Rozważaniami nie objęto uchylania się od podatku od towarów i usług. Szerzej: [*Straty Skarbu Państwa w VAT*, 2013].

⁵ Instytucja interpretacji podatkowych została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego w 1997 roku w odpowiedzi na liczne postulaty podatników, głównie przedsiębiorców mających problemy ze stosowaniem niejasnych, złożonych, często niespójnych regulacji podatkowych. Nosila ona różne nazwy, zróżnicowane były konsekwencje skorzystania z niej przez przedsiębiorce, podlegała licznym zmianom i w efekcie w 2007 roku (od lipca) wprowadzono scentralizowany system indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych przez ministra finansów. Szerzej: [*Oddziaływanie instytucji ...*, s. 35-122].

TABELA 2.

Liczba wydanych, indywidualnych interpretacji podatkowych w biurach Krajowej Informacji Podatkowej dla osób prowadzących działalność gospodarczą w latach 2007-2013

Rok	Interpretacje ogółem (1)	Interpretacje dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (2)	% (2 do 1)
2007*	4 414	3 759	85,16
2008	24 229	18 955	78,23
2009	28 153	22 220	78,93
2010	30 920	23 833	77,08
2011	35 929	27 992	77,91
2012	36 816	28 136	76,42
2013	36 147	28 481	78,79

* Interpretacje wydane w okresie VII –XII 2007 rok

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań wewnętrznych Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).

TABELA 3.

Struktura przedmiotowa (w %) wydanych, indywidualnych interpretacji podatkowych w biurach Krajowej Informacji Podatkowej dla osób prowadzących działalność gospodarczą w latach 2007-2013

Lata	VAT	Akcyza	CIT	PIT
2007*	61,08	2,31	21,07	15,54
2008	58,41	1,69	22,89	17,07
2009	54,95	3,61	24,55	16,89
2010	54,49	1,92	25,85	17,74
2011	60,86	1,37	22,21	15,56
2012	58,17	3,12	21,01	17,70
2013	58,70	1,57	22,12	17,61

* Interpretacje wydane w okresie VII –XII 2007 rok

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań wewnętrznych Ministerstwa Finansów (materiały niepublikowane).

Z prezentowanych danych wynika, że w ogólnej sumie wydanych, indywidualnych interpretacji podatkowych w kraju w okresie 2007-2013⁶ najwięcej (ponad 45%) stanowiły interpretacje w zakresie podatku od towarów i usług. Za zasadne należy uznać zawężenie analizy do interpretacji wydanych na rzecz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Obejmowały one średnio około 78% wszystkich wydanych interpretacji. Dane te dowodzą, że z indywidualnych interpretacji podatkowych korzystają

⁶ Jest to okres od lipca 2007 roku, czyli od początku funkcjonowania instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego w obowiązującym kształcie.

przede wszystkim przedsiębiorstwa. Stanowią one zatem dominującą grupę beneficjentów tej instytucji. Rozpatrując strukturę przedmiotową wydanych interpretacji dla podmiotów gospodarczych, można zauważyć, że najwięcej problemów mają one z odczytaniem i zastosowaniem przepisów w zakresie podatków od towarów i usług – średnio ponad 58% wszystkich wydanych interpretacji dla przedsiębiorstw dotyczy tego podatku. Jest to związane z bardzo dużym skomplikowaniem regulacji podatkowych w tym zakresie, ścisłą harmonizacją z normami unijnymi oraz powszechnością i wysoce fiskalnym charakterem podatku od towarów i usług. Podatek ten wywołuje istotne skutki w finansach przedsiębiorstw, dlatego też przedsiębiorcy dążą do ograniczania ryzyka podatkowego, korzystając z instytucji zapewniających im ochronę, w sytuacji dostosowania się do stanowiska prezentowanego w interpretacji przez ministra finansów. Rozkład wydanych interpretacji w zakresie podatku od towarów i usług w ujęciu czasowym wskazuje na ścisły związek zainteresowania przedsiębiorstw interpretacją w tym podatku z dokonywanymi zmianami w regulacjach prawnych, które go dotyczą. Potwierdzają to na przykład dane z roku 2011, kiedy wprowadzono zasadnicze zmiany.

O tym, że podatek od towarów i usług jest dla przedsiębiorstw skomplikowany, i tym samym trudny, świadczą również wyniki badań przeprowadzonych w grupie 50 przedsiębiorstw⁷. Badane podmioty bez względu na to, czy rozliczają się z obciążeń fiskalnych samodzielnie, czy za pośrednictwem biura rachunkowego, oceniły regulacje prawne w zakresie podatku od towarów i usług negatywnie (ponad połowa) lub raczej negatywnie (prawie połowa). Tylko jedno przedsiębiorstwo spośród ogółu badanych skłoniło się do oceny raczej pozytywnej. Znamienny jest fakt, że żadne przedsiębiorstwo nie wyraziło jednoznacznie pozytywnej opinii na temat tych rozwiązań. Podatek od towarów i usług jest znacznym obciążeniem dla przedsiębiorstw nie tylko w wymiarze ciężaru technicznego (konieczność obsługi), ale również ciężaru ekonomicznego (ograniczenie środków, płynność finansowa). Zasadnicze oddziaływanie podatku od towarów i usług na finanse przedsiębiorstw wynika z jego cenotwórczego charakteru. Podatek ten jest elementem ceny, tym samym wielkość stawki tego podatku wpływa na wysokość ceny, a w konsekwencji oddziałuje na popyt. Można zatem stwierdzić, że stawka podatku jest czynnikiem wpływającym na wielkość i rentowność sprzedaży przedsiębiorstw. Najogólniej ujmując, wpływ ten jest negatywny, przy czym jest tym mniejszy, im niższa jest stawka. W obowiązujących od 2011 roku polskich rozwiązaniach ma zastosowanie stawka podstawowa na poziomie 23% oraz stawki obniżone, równe: 5% i 8%. Zakres przedmiotowy stosowania stawek preferencyjnych jest rozległy, co stanowi konsekwencję przyjęcia bardzo wysokiej stawki podstawowej. Polska

⁷ Badaniem objęto 50 przedsiębiorstw zróżnicowanych pod względem: przedmiotu prowadzonej działalności, formy prawnej oraz rozmiaru i okresu działalności. Zakres terytorialny badań ograniczono do województwa śląskiego. Badania na zlecenie wykonała w listopadzie i grudniu 2012 roku wyspecjalizowana jednostka Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach – Centrum Badań i Ekspertyz, wyłącznie dla potrzeb projektu „Strategie podatkowe przedsiębiorstw” (Zespołowy projekt badawczy realizowany w latach 2011-2013 w Katedrze Finansów pod kierunkiem T. Famulskiej, finansowany z działalności statutowej Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach). Rezultaty badań całościowo ujęto w pracy zbiorowej, zob.: [*Strategie podatkowe ...*, 2013].

na tle innych krajów członkowskich Unii Europejskiej sytuuje się w grupie krajów o najwyższych stawkach podstawowych⁸ (tabela 4.).

TABELA 4.
Stawki podatku VAT w krajach Unii Europejskiej (1 stycznia 2014 roku)

Kraj	Stawka podstawowa	Stawki zredukowane
Austria	20	10; 12
Belgia	21	6; 12
Bulgaria	20	9
Chorwacja	25	5; 13
Cypr	19	5; 9
Czechy	21	15
Dania	25	–
Estonia	20	9
Finlandia	24	10; 14
Francja	20	2,1; 5,5;10
Grecja	23	6,5; 13
Hiszpania	21	4; 10
Holandia	21	6
Irlandia	23	4,8; 9; 13,5
Litwa	21	5; 9
Luksemburg	15	3; 6; 12
Łotwa	21	12
Malta	18	5; 7
Niemcy	19	7
Polska	23	5; 8
Portugalia	23	6; 13
Rumunia	24	5; 9
Słowacja	20	10
Słowenia	22	9,5
Szwecja	25	6; 12
Węgry	27	5; 18
Wielka Brytania	20	5
Włochy	22	4; 10

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*VAT Rates Applied...*, 2014, s. 3].

Rozpatrywany podatek w założeniu obciąża ostatecznego nabywcę, czyli konsumenta. Z uwagi na powszechność stosowania stawka podstawowa wpływa na ogólny poziom cen. Zbyt wysoka nie jest pożądana, gdyż wiąże się z ogólnym ograniczeniem możliwości konsumpcyjnych obywateli, w szczególności mniej zamożnych. Władza publiczna, dążąc do ochrony podstawowej konsumpcji gospodarstw domowych, może stosować stawki obniżone na określone dobra, w tym artykuły pierwszej potrzeby. Pre-

⁸ Szersze studium porównawcze zawiera opracowanie: [*Improving VAT/GST...*, 2013].

ferencyjne traktowanie konsumenta jest jednocześnie protekcją dla producenta (usługodawcy), ponieważ daje możliwość ustalenia odpowiednio niższych cen⁹. W praktyce jak najniższymi stawkami podatku od towarów i usług są zatem zainteresowani nie tylko konsumenci, ale i przedsiębiorstwa. Dodatkowo łączy się to z faktem, że nie zawsze jest możliwe przerzucenie ciężaru podatku od towarów i usług na konsumenta przez podwyższenie ceny. Możliwości te są uwarunkowane rynkowym mechanizmem kształtowania się cen [Famulska, 2007, s. 152-153].

Szczególna sytuacja w finansach przedsiębiorstwa występuje w przypadku zastąpienia przez ustawodawcę stawki obniżonej stawką podstawową lub podwyższenia stawek w ogóle. Potwierdziły to przywoływane badania w grupie 50 przedsiębiorstw. W Polsce stawki podatku od towarów i usług podwyższono od 1 stycznia 2011 roku, stąd większość badanych doświadczyła ich wzrostu. Przedsiębiorstwa zapytane o reakcję na tę zmianę warunków działalności wskazały przede wszystkim na zwiększenie cen sprzedaży (tabela 5.). Dominująca część przedsiębiorstw, których dotyczył wzrost stawki podatku od towarów i usług, dokonała podwyższenia cen stosownie do wzrostu stawki. Jednakże w wielu przypadkach, gdyż prawie 30% ogółu wskazań, nie dokonała się całkowita przeczualność w przód. W jej miejsce albo nastąpiło podwyższenie cen mniejsze niż wynikałoby to ze wzrostu stawki, albo zastosowano przeczualność wstecz, czyli na dostawców. W pięciu sytuacjach wskazano, że wyższy podatek od towarów i usług został pobrany „kosztem” przedsiębiorstwa (obniżenie ceny netto, zmniejszenie rozmiarów sprzedaży itp.), co pozostaje w sprzeczności z ekonomiczną istotą tego podatku.

Identyfikując potencjał podatku od towarów i usług w aspekcie strategii podatkowej przedsiębiorstwa, należy przede wszystkim odnotować, że sama istota tego podatku ogranicza rozważany potencjał. Podatek od towarów i usług jest bowiem obciążeniem konsumpcji (konsumenta), natomiast w system jego poboru są włączone wszystkie kolejne ogniwa obrotu gospodarczego. Zatem dotyczy wszelkich przedsiębiorstw, względem których w założeniu ma pozostawać neutralnym. Jednak nie oznacza to, że w jego konstrukcji nie ma uregulowań, w których są zawarte możliwości wyboru, a tym samym jest spełniony warunek wyjściowy do stosowania strategii podatkowej [*Strategie podatkowe...*, s. 147]. Główne płaszczyzny wyboru przewidziano dla małych i średnich przedsiębiorstw, w tym: status podatnika (opodatkowanie lub zwolnienie)¹⁰ oraz status małego podatnika (rozliczanie kwartalne

⁹ Władza publiczna analizuje wartość preferencji podatkowych, w tym w podatku od towarów i usług, zob.: [*Preferencje podatkowe w Polsce (4)*, 2014, s. 31-38].

¹⁰ Status przedsiębiorstwa jako podatnika od towarów i usług w ujęciu potencjalnym nie jest równoznaczny z faktycznym. Dla pewnej grupy przedsiębiorstw istnieje bowiem prawo wyboru: opodatkowanie lub zwolnienie. Polski ustawodawca wykorzystał możliwość zastosowania zwolnień dla drobnych przedsiębiorców przewidzianych w przepisach unijnych [*Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 26 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej* (Dz. U. UE z 2006 roku L 347/1 z późn. zm., art. 280)]. Prawo do zwolnienia uzależniono od wartości sprzedaży. Drobny przedsiębiorcą, w przypadku którego zwalnia się od podatku dokonywaną przez niego sprzedaż, jest podatnik, u którego wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 000 zł, przy czym do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku [*Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku ...*, 2011].

albo rozliczanie metodą kasową)¹¹. Zaproponowane przez ustawodawcę preferencje w podatku od towarów i usług nie w każdym konkretnym przypadku są korzystne.

TABELA 5.**Reakcja badanych przedsiębiorstw na wzrost stawki podatku od towarów i usług**

Wzrost stawki i reakcja	Wskazania	
	ilość	% badanych
Przedsiębiorstwa dotyczył wzrost stawki (stawek) VAT	37	74,0
Przedsiębiorstwa nie dotyczył wzrost stawki (stawek) VAT	7	14,0
Brak wskazania	6	12,0
Razem	50	100,0
Reakcja na wzrost stawki*		% przedsiębiorstw, których dotyczył wzrost stawki VAT
Podwyższenie cen sprzedaży stosownie do wzrostu stawki VAT	31	83,78
Podwyższenie cen sprzedaży mniej niż wzrost stawki VAT	3	8,11
Podwyższenie cen sprzedaży więcej niż wzrost stawki VAT	0	0,00
Negocjowanie niższych cen z dostawcami	3	8,11
Wyższy VAT został pobrany „kosztem” firmy	5	13,51

* Możliwe więcej niż 1 wskazanie

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Strategie podatkowe ..., 2013, s. 169].

¹¹ Zgodnie z *Ustawą o podatku od towarów i usług [Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku ...]*, 2011, art. 2 pkt 25], małym podatnikiem jest podatnik, u którego wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro. W przypadku podatnika prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, będącego agentem, zleceniobiorcą lub osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju, u którego kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 000 euro. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

TABELA 6.

Liczba małych podatników podatku od towarów i usług w latach 2005-2013

Lp.	Wyszczególnienie	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1.	Liczba podatników podatku od towarów i usług, tzw. podatników VAT czynnych	1 373 019	1 417 050	1 480 782	1 540 789	1 588 536	1 569 439	1 603 520	1 605 937	1 616 849
2.	Liczba małych podatników podatku od towarów i usług – podmioty spełniające kryteria	1 327 339	1 374 069	1 419 851	1 470 209	1 489 938	1 525 997	1 530 963	1 542 155	1 556 135
3.	Liczba małych podatników podatku od towarów i usług rozliczających się kwartalnie (VAT-7K)	68 484	80 204	100 040	117 148	149 200	178 784	208 019	238 438	279 893
4.	Liczba małych podatników podatku od towarów i usług, którzy wybrali metodę kasową	6 690	6 996	7 313	7 712	8 721	9 181	9 263	9 128	14 865
5.	Dynamika „1” rok 2005 = 100	100	103,21	107,85	112,22	115,70	114,31	116,79	116,96	117,76
6.	Dynamika „2” rok 2005 = 100	100	103,52	106,97	110,76	112,25	114,97	115,34	116,18	117,24
7.	Dynamika „3” rok 2005 = 100	100	117,11	146,08	171,06	217,86	261,06	303,75	348,17	408,70
8.	Dynamika „4” rok 2005 = 100	100	104,57	109,31	115,28	130,36	137,23	138,46	136,44	222,20

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań wewnętrznych Ministerstwa Finansów (dane niepublikowane).

Analiza materiału empirycznego z lat 2005-2013 (tabela 6.) pozwala zauważyć, że liczba podatników podatku od towarów i usług, którzy spełniają kryterium małego podatnika, jest bardzo duża. W rozpatrywanych latach podmioty te stanowiły średnio około 96% ogółu tzw. podatników VAT czynnych. Spośród tej dużej liczby z rozliczenia kwartalnego korzysta systematycznie z roku na rok więcej podatników. O ile w 2005 roku podmioty rozliczające się kwartalnie stanowiły tylko około 5% małych podatników, o tyle w roku 2013 było to już prawie 18%. Ta tendencja może utrzymać się i świadczy o wzroście świadomości podatkowej w przedsiębiorstwach, w tym w zakresie możliwości wyboru okresu rozliczeniowego w podatku od towarów i usług. Stosowanie elementów strategii podatkowej przez przedsiębiorstwa znajduje również potwierdzenie w liczbie podatników, którzy wybrali metodę kasową. Ich liczba w 2013 była ponad dwukrotnie wyższa niż w 2005 roku. Wzrost ten jest odpowiedzią na korzystną zmianę regulacji dotyczących metody kasowej. Nie zmienia to faktu, że preferencja, z której korzysta niespełna 1% uprawnionych, wymaga dalszej korekty ze strony ustawodawcy.

Można spodziewać się zmian o wymiernych, pozytywnych skutkach pod względem płynności finansowej przedsiębiorstwa.

4. Podsumowanie

Podatki są ważnym uwarunkowaniem funkcjonowania przedsiębiorstw. Zakres ich oddziaływania jest zróżnicowany w zależności od rodzaju podatku i jego umiejscowienia w finansach przedsiębiorstwa. Zawsze istotną kwestią pozostaje wielkość i termin rozliczenia określonego ciężaru podatkowego. Skutki danego podatku w przedsiębiorstwie są także zależne od reakcji na to obciążenie. Reakcje te mogą być różne, przy czym z punktu widzenia przedsiębiorstwa za pożądane należy przyjąć stosowanie strategii podatkowej. Rozpatrywany przykład podatku od towarów i usług wskazuje, że podatek ten pozostaje ciężarem dla przedsiębiorstw tak w aspekcie uszczerbku finansowego, jak i płynności finansowej oraz w sensie technicznym, który wiąże się z umiejętnością prawidłowego rozliczenia. Jednocześnie jest to regulacja o ograniczonym potencjale pod względem stosowania strategii podatkowej.

Dużym wyzwaniem jest już samo prawidłowe ustalenie i wywiązanie się ze zobowiązania podatkowego z jego tytułu. Skomplikowane regulacje implikują trudności w identyfikacji możliwości stosowania strategii i samym jej stosowaniu. Należy oczekiwać, że zauważalna aktywność przedsiębiorstw związana ze strategią podatkową w zakresie podatku od towarów i usług będzie rozszerzać się wraz ze wzrostem wiedzy podatkowej.

Literatura

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 26 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE z 2006 roku, L 347/1, z późn. zm.).
- European Commission 2014 *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Brussels.
- Famulska T. 1998 *Oddziaływanie systemu podatkowego na rynek finansowy*, Akademia Ekonomiczna, Katowice.
- Famulska T. 1993 *System opodatkowania przedsiębiorstw w Polsce*, Akademia Ekonomiczna, Katowice.
- Famulska T. 2007 *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Akademia Ekonomiczna, Katowice.
- Giachetti R. 2010 *Design of Enterprise Systems. Theory, Architecture and Methods*, CRC Press, Boca Raton.
- Gomulowicz A. 2013 *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer Polska S.A., Warszawa.
- Improving VAT/GST – Designing a Simple and Fraud-proof Tax System* 2014, M. Lang, J. Lejeune (eds.), International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- Kudła J. 2013 *Ekonomia opodatkowania międzynarodowego*, Difin, Warszawa.
- Oddziaływanie instytucji interpretacji podatkowych na finanse przedsiębiorstw* 2013, T. Famulska (red.), Difin, Warszawa.

- Preferencje podatkowe w Polsce (4)* 2014, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Strategie podatkowe przedsiębiorstw*, B. Ciupek, T. Famulska (red.), Uniwersytet Ekonomiczny, Katowice 2013.
- Straty Skarbu Państwa w VAT* 2013, PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o., Warszawa.
- Szczodrowski G. 2012 *Polski system podatkowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług* (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.).
- Witczak R. 2013 *Zastosowanie metod szacowania podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych jako sposób przeciwdziałania oszustom podatkowym*, [w:] *Konsekwencje zmiany obciążeń podatkowych w Polsce*, J. Głuchowski, K. Piotrowska-Marczak, J. Fila (red.), Difin, Warszawa.