



Rzeczpospolita, 9 listopada 2017

## Prawdziwe oblicze VAT

Jacek Chołoniewski

*Nie ma podstaw do zerowej stawki przy eksporcie – pisze publicysta.*

Twierdzi się, że podatek VAT płaci konsument, który kupuje jakiś towar lub usługę. Innymi (nie moimi) słowy „ciężar ekonomiczny” tego podatku ponosi konsument a nie producent, który jest jedynie „inkasentem” VATu.

Zauważmy jednak, że w cenie każdego towaru, zawarty jest nie tylko podatek VAT zapłacony przez firmę, która go wyprodukowała ale także podatek PIT i składki ZUS jakie przypadają na jej pracowników oraz CIT firmy. Z kolei w towarach i usługach jakie producent nabył do produkcji, też są zawarte podatki i składki, które zapłacili jego dostawcy i ich poddostawcy. Zatem wszystkie te podatki i składki są zawarte w cenie finalnego produktu, którą przecież płaci konsument. Można więc powiedzieć, że wszystkie te daniny „płaci konsument”. Ale czy słusznie?

Zastanówmy się skąd konsument bierze pieniądze na swoje zakupy? Jeśli jest pracownikiem, to pieniądze te wypłaca mu jego pracodawca jako wynagrodzenie. A skąd ma pieniądze pracodawca? Od klientów, którzy kupują jego towary i zamawiają usługi. A klienci – od ich pracodawców. I tak dalej. Rozumowanie to nie ma końca i może być traktowane jako realizacja znanego już przez starożytnych mędrców paradoksu kolistej przyczynowości (*circular causality*), który potocznie nazywamy dylematem: co było pierwsze, jajko czy kura? W zależności od tego, w którym miejscu przerwiemy te błędne koło, raz możemy twierdzić, że wszystkie podatki płaci konsument, a innym razem, że płaci je producent. Wniosek: twierdzenie, że VAT płaci konsument jest bez sensu.

Angielski termin „*value added tax*” od którego pochodzi skrócona nazwa VATu, to po polsku „podatek od wartości dodanej”. A wartość dodana bierze się z pracy włożonej w wytworzenie danego produktu lub usługi. A pracę tą wykonują przecież nie konsumenci ale pracownicy i właściciele firm, w których ci pracownicy są zatrudnieni. To kolejny argument przeczący dosłownej „konsumpcyjności” VATu.

Aby zilustrować powyższe rozważania rozpatrzę pewien uproszczony model. Zakładam, że wszyscy przedsiębiorcy, to jednoosobowe, nie zatrudniające pracowników, firmy prowadzące działalność gospodarczą: płacą liniowy PIT o stawce 18% (bez kwoty wolnej i progresji) i 23% VAT. Pomijam składki ZUS. Będę rozpatrywać kooperację i opodatkowanie trzech firm. Będą to: Drwal (dostawca drewna), Tartak (przetwórcza drewna) oraz Stolarz (producent mebli). Firma Drwal sprzedaje firmie Tartak ścięte drzewa, które ta przerabia na

deski. Deski te kupuje od Tartaku firma Stolarz i wyrabia z nich stoły. Zakładamy, że jedynym klientem Drwala jest Tartak, a jedynym klientem Tartaku jest Stolarz. Ten ostatni ma wielu klientów-konsumentów.

Najpierw Drwal ściął drzewo i sprzedał Tartakowi za 100 zł. Zakładamy, że Drwal ma prywatny las i za ścięcie drzewa nie musi płacić (rosnące drzewo jest warte 0 zł). Zatem praca jaką włożył w ścięcie drzewa była warta 100 zł. Z kolei Tartak przerobił kupione drzewo na deski warte 500 zł. Wartość pracy Tartaku wyniosła więc  $500\text{ zł} - 100\text{ zł} = 400\text{ zł}$ . Wreszcie deski kupił za 500 zł Stolarz. Dołożył do tych desek swoją pracę i sprzedał stół za 2000 zł. Wartość pracy Stolarza to 1500 zł. Podsumujemy: wartości pracy Drwala, Tartaku i Stolarza to  $100\text{ zł} + 400\text{ zł} + 1500\text{ zł} = 2000\text{ zł}$ . Każdy składnik tego równania, możemy nazwać wartością dodaną, czyli wartością wkładu pracy poszczególnych firm w końcową cenę stołu 2000 zł. Te kwoty, to kwoty rzeczywiście zapłacone (brutto). Zauważmy, że cała cena stołu wynosząca 2000 zł składa się wyłącznie z ceny pracy jaka została wykonana, aby wytworzyć stół.

Teraz wkracza państwo i pobiera od ceny pracy (wartości dodanej) każdego przedsiębiorcy podatek VAT według stawki 23%. Aby obliczyć ile zostanie w ich kieszeniach po uiszczeniu VATu musimy przemnożyć wyjściowe kwoty przez  $1 / 1,23 = 0,817$ . Po tej operacji Drwalowi zostanie 81 zł, Tartakowi 325 zł a Stolarzowi 1220 zł. Wartość zapłaconego przez nich VATu, to odpowiednio 19 zł, 75 zł i 280 zł.

Pora teraz na podatek dochodowy PIT o stawce 18%. To kolejne odliczenie polega na kolejnym przemnożeniu opodatkowanych już VATem kwot przez  $1 - 0,18 = 0,82$ . Ostatecznie po odliczeniu VATu i PITu w kieszeniach Drwala, Tartaku i Stolarza pozostanie odpowiednio. 66 zł, 267 zł i 1000 zł. Wartość zapłaconego przez nich PITu, to odpowiednio 15 zł, 58 zł i 220 zł.

Podsumujmy. Wynagrodzenie (netto) właścicieli Drwala, Tartaku i Stolarza wynosi  $66\text{ zł} + 267\text{ zł} + 1000\text{ zł} = 1333\text{ zł}$ . Zapłacony przez nich VAT wynosi  $19\text{ zł} + 75\text{ zł} + 280\text{ zł} = 374\text{ zł}$ . Zapłacony przez nich PIT, to  $15\text{ zł} + 58\text{ zł} + 220\text{ zł} = 293\text{ zł}$ . W sumie na cenę stołu składa się więc 1333 zł wynagrodzeń, 374 zł podatku VAT i 293 zł podatku PIT. Razem oczywiście 2000 zł. Jak widać, oba podatki zawarte są w cenie stołu na „równych prawach”, jako składniki pewnej sumy.

Ponieważ mnożenie jest działaniem przemienne, to gdyby najpierw odliczyć PIT a dopiero potem VAT, to łączne wpływy z obu tych podatków byłyby takie same. Mnożenie to w naszym przypadku daje  $0,817 * 0,82 = 0,667$  z czego wynika, że można by też: (i) wprowadzić jeden łączny podatek o stawce 33,3%; (ii) zlikwidować VAT, a stawkę PIT podwyższyć do 33,3%; (iii) zlikwidować PIT, a stawkę VAT podwyższyć do 33,3%. Każdy z tych trzech wariantów dałby identyczne wpływy jak VAT o stawce 23% i PIT o stawce 18%. To nie są moje propozycje reformy podatków (choć mogłyby nimi być) ale tzw. eksperymenty myślowe.

Zatem VAT i PIT to w istocie bliźniacze i „zamienne” podatki. Nie ma żadnego powodu, aby przypisywać im odmienne właściwości. VAT (w naszym uproszczonym modelu) jest ściśle proporcjonalny do PITu. Dla 23% stawki VAT i 18% stawki PIT, mamy  $\text{VAT} = 1,278 * \text{PIT}$  (dociekliwych czytelników zachęcam do sprawdzenia tego rachunku).

Przedstawiona powyżej idea, że VAT oraz PIT + CIT są w istocie równoważne, „zamienne”, proporcjonalne do siebie, jest obecna od dawna (choć z rzadka) w fachowej literaturze ekonomicznej. Jednak w zdecydowanej większości tekstów: podręcznikach czy dokumentach Komisji Europejskiej, jest obecny dogmat, że VAT płaci tylko i wyłącznie konsument. Prawdziwe, opisane w tym artykule, oblicze VATu znane jest tylko nielicznym fachowcom.

Błędna idea, że VAT, to podatek, który płacą wyłącznie konsumenci nie jednak jedynie ciekawostką dla specjalistów, gdyż stanowi uzasadnienie dla stosowania zerowej stawki VAT przy eksporcie, i pobierania VATu w kraju importera według obowiązującej tam stawki (bo tam towar jest konsumowany). Takie rozliczanie VATu w połączeniu ze zniesieniem kontroli granicznej pomiędzy krajami Unii Europejskiej stwarza okazję do wyłudzeń. Aby z tym walczyć UE planuje wprowadzić (od 2022 roku) zasadę pobierania VATu w kraju eksportera ale według stawki obowiązującej w kraju importera. Tak pobrany VAT byłby potem przekazywany z kraju eksportera do budżetu kraju importera. Ta akrobatyczna i kuriozalna procedura byłaby jednak zbędna, gdyby tylko porzucić błędne założenie że VAT płaci konsument, czego konsekwencją byłoby zniesienie zerowej stawki eksportowej. Pisałem o tym w tekście „Radykalna reforma VAT pilnie potrzebna” (Rzeczpospolita z 2 marca 2017).

UE sprzeciwia się płaceniu VATu w kraju producenta także dlatego, iż uważa, że spowodowało by to „konkurencję podatkową” pomiędzy krajami UE. Jednak konkurencja taka i tak obecnie istnieje, bo przecież na ceny eksportowanych towarów mają przecież wpływ inne obciążenia (PIT, CIT, ZUS), opodatkowanie środków produkcji (np. cen paliwa, energii) a także czynniki nie związane z podatkami, jak wysokość płac, poziom inwestycji, sprawność państwa itd.

Przeciwko zerowej stawce VAT przy eksporcie przemawia też fakt, że każda produkcja (wytwarzanie „wartości dodanej”) wykorzystuje bezpośrednio lub pośrednio wydatki i zasoby kraju, w którym jest wykonywana. Są to: infrastruktura, szkolnictwo, przedszkola, administracja, bezpieczeństwo, służba zdrowia, itd. Te wydatki powinny być pokrywane z podatków (w tym VAT) płaconych przez wszystkie działające w danym kraju firmy, także przez eksporterów.

*Autor jest niezależnym ekspertem i publicystą ekonomicznym, podatkowym i prawnym a także przedsiębiorcą. Posiada stopień naukowy doktora nauk fizycznych.*