

Andrzej Gomulowicz

PODATEK OBROTOWY JAKO INSTRUMENT
POŚREDNIEGO OPODATKOWANIA LUDNOŚCI

Związek podatku obrotowego z kategorią cen należy do podstawowych zagadnień w problematyce pośredniego opodatkowania ludności. Wiąże się ze zjawiskiem przrzucalności ciężaru podatkowego, co z kolei wywołuje określone następstwa społeczno-ekonomiczne. Z tego względu opracowanie skupia uwagę na dwóch zagadnieniach. Po pierwsze, na ogólnej charakterystyce przrzucania podatku obrotowego poprzez ceny, a po drugie, na ukazaniu mechanizmu umieszczania podatku w cenie. Sugestie co do rozwiązania dylematu podatków pośrednich sformułowane zostały w trzeciej części opracowania, tj. we wnioskach.

I. OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA
PRZSZUCANIA PODATKU OBROTOWEGO POPRZEC CENY

W zreformowanym systemie opodatkowania jednostek gospodarki uspołecznionej, wyeksponowano ekonomiczny charakter podatku obrotowego¹. Podatek stał się aktywnym instrumentem polityki finansowej państwa, wykorzystywanym szczególnie na rynku dóbr i usług konsumpcyjnych². Ustawa akcentuje cenotwórczy charakter podatku ob-

¹ Szerzej na ten temat zobacz np. J. Kaleta, *Finanse przedsiębiorstw w warunkach reformy gospodarczej*, Warszawa 1985, s. 49 i n.; L. Swatler, *Finanse*, Warszawa 1985, s. 406 i n.; por. E. Cichowski, *Podstawowe kierunki zmian systemu ekonomiczno-finansowego po 1985 r.*, „Finanse” 1986, nr 2, s. 6—13.

² Zobacz np. S. Wymysłowski, W. Zborowska, *Aktywizacja podatku obrotowego a możliwości równoważenia rynku dóbr konsumpcyjnych*, „Finanse” 1984, nr 6, s. 1—6 oraz S. Nieckarz, *Aktualne kierunki polityki finansowej*, „Finanse” 1984, nr 7—8, s. 6.

rotowego; art. 16 ust. 1 brzmi: „stawki podatku obrotowego [...] mają charakter cenotwórczy i uwzględniane są jako element kalkulacyjny przy ustalaniu cen produktów”³.

Ceny traktowane są w Polsce — szczególnie obecnie, w podejmowanych próbach reformowania gospodarki — jako jeden z najważniejszych instrumentów ekonomicznych. Z uwagi na to, stworzenie obiektywnych podstaw do ustalania cen należy w dalszym ciągu do podstawowych problemów wymagających pilnego rozwiązania⁴.

Ustawa o cenach, wprowadziła trzy kategorie cen: urzędowe, regulowane i umowne⁵, ich cechą wspólną jest to, że abstrahując od wątków ekonomicznych⁶, mają w znacznej mierze administracyjny charakter i w takim też trybie są zatwierdzane. Typowe jest także, w tym kontekście, izolowane traktowanie cen, jako instrumentu przywracania równowagi rynkowej.

Na przestrzeni czterech lat, które upłynęły od czasu uchwalenia ustawy o cenach, utrzymano co prawda podział na wspomniane trzy ich kategorie, ale zmieniły się kryteria podziału cen według tej klasyfikacji. Pomimo zróżnicowania zasad i trybu ustalania poszczególnych kategorii cen, zachowane jest oddziaływanie podatku obrotowego na ostateczny poziom cen dla nabywcy, tj. konsumenta.

Ceny urzędowe. Ceny urzędowe ustalane są przez właściwe organy administracji państwowej; szczegółowy wykaz wyrobów, na

³ Art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 26 II 1982 r., tekst jednolity: Dz. U. 1986, nr 8, poz. 45.

⁴ Ceny stanowią bowiem podstawę rachunku ekonomicznego i podejmowania decyzji gospodarczych; w parametrycznym systemie zarządzania gospodarką narodową, nieprawidłowe ceny deformują zarówno koszty własne przedsiębiorstw, jak i ich wyniki finansowe. Jednym z następstw niewłaściwej struktury cen i relacji cenowych jest deprecjonowanie pieniądza, podważenie równowagi rynkowej. Szerzej na temat racjonalnego układu cen w gospodarce socjalistycznej pisze Z. Fedorowicz, *Racjonalny system finansowy. Główne kierunki reformy*, Warszawa 1984, s. 19; zob. także Z. Krasieński, H. Mruk, H. Szulce, *Ceny a rynek*, Warszawa 1985, s. 9 i n.

⁵ Art. 3 ust. 1 ustawy o cenach z dnia 26 II 1982 r., tekst jednolity: Dz. U. 1985, nr 49, poz. 261.

⁶ Krytycznie ocenia ustawę o cenach np. A. Komar, *Prawo a gospodarka*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1982, nr 4, s. 28. „W szczególności abstrahują one [tj. ceny — dop. A. G.] od takich zjawisk jak kalkulacja ekonomiczna działalności, wybór działalności na podstawie kryteriów ekonomicznych i nie uwzględniają relacji podaży i popytu. Czy zatem ceny, które nie uwzględniają podstawowych kryteriów ekonomicznych mogą być instrumentem leczenia schorowanej gospodarki? Odpowiedź może być negatywna, gdyż leczy się objawy, a nie przyczyny schorzenia”. Podobny pogląd wypowiada W. Łączkowski, *Prawo a gospodarka (artykuł dyskusyjny)*, „Palestra” 1985, nr 11, s. 93—94 oraz J. Kaleta, *Perspektywy wyjścia z kryzysu*, Warszawa 1986, s. 70—80.

które ustala się ceny urzędowe określa Sejm na wniosek Rady Ministrów. Ceny te ustalane są na⁷:

- 1) środki spożycia i usługi, mające podstawowe znaczenie dla kosztów utrzymania lub ochrony zdrowia ludności,
- 2) środki produkcji i usługi, mające podstawowe znaczenie dla kosztów wytwarzania,
- 3) podstawowe produkty rolne, skupowane przez jednostki gospodarki uspołecznionej.

Ceny urzędowe są cenami maksymalnymi. Ustawowo określone zasady kształtowania tych cen, wskazują, że ceny urzędowe na artykuły konsumpcyjne o podstawowym znaczeniu dla kosztów utrzymania ludności, ustala się na podstawie uzasadnionych kosztów ponoszonych przy produkcji i sprzedaży tych towarów oraz świadczeniu usług, z uwzględnieniem zysku; tak ustaloną kwotę powiększa się o podatek obrotowy według obowiązującej stawki.

Ceny urzędowe uwzględniają zatem podatek obrotowy (art. 4 ust. 5); niekiedy jednak ceny te oddziałują również na wysokość podatku. W takich właśnie przypadkach ustawa o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej przewiduje możliwość określenia wysokości podatku w formie różnicy cen (urzędowa cena detaliczna i urzędowa cena zbytu), z uwzględnieniem marż handlowych (art. 15 ust. 7).

W literaturze prawnofinansowej spotkać się można z poglądem, że w sferze cen urzędowych podatek obrotowy jest regulatorem rentowności produkcji i nie ma charakteru cenotwórczego⁸. Stanowisko takie można oceniać krytycznie. Łatwiej byłoby przecież regulować rentowność przez obniżenie ceny urzędowej, aniżeli wprowadzanie podatku obrotowego. Należy także, przywołać przepis art. 5 ust. 9 ustawy o cenach, który zaleca, aby przy stosowaniu cen urzędowych kierować się postulatem równowagi rynkowej. Jest to wyraźnie objawiana wola prawodawcy, dążenia do obniżenia siły nabywczej dochodów ludności za pomocą podwyżek cen. W tym procesie wymuszania cenowego równowagi rynkowej, podatek obrotowy jest wkalkulowany w cenę urzędową, zatem ostatecznie obciąża nabywców towarów lub usług. Podatek tylko wówczas nie będzie przerzucany na konsumenta, jeśli kolejna podwyżka stawek podatkowych dokona się bez równoczesnego, adekwatnego do nowej stawki, podwyższenia ceny⁹.

Ceny regulowane. Ceny regulowane ustalane są przez producentów (sprzedawców), ale według zasad określonych przez właści-

⁷ Art. 3 ust. 2 cytowanej ustawy o cenach.

⁸ J. Majrowska, *Realizacja polityki „trudnego pieniądza”*, „Finanse” 1984, nr 12, s. 4.

⁹ Patrz np. W. Łączkowski, *Opodatkowanie ludności*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1984, nr 2, s. 48.

we organy administracji państwowej¹⁰. Ceny te są uwarunkowane sumą kosztów wytwarzania danego wyrobu; nie wyklucza się zatem istnienia różnych co do poziomu, cen, na ten sam artykuł, o identycznym poziomie jakości, ale odmiennych indywidualnych warunkach produkcji konkretnego wytwórcy.

Krytycznie należy odnieść się do przyjęcia kosztów własnych jako podstawy kształtowania cen regulowanych¹¹, zwłaszcza przy istnieniu silnego rynku producenta i faktycznego monopolu gospodarczego państwa. Podatek obrotowy liczony od wielkości tak skalkulowanej ceny, pozwala na znaczące okrojenie dochodów indywidualnych ludności.

Postanowienie, zgodnie z którym, przy ustalaniu cen regulowanych należy kierować się przepisami art. 4 (przepis ten dotyczy cen urzędowych) sprawia, że faktyczne różnice pomiędzy cenami regulowanymi a urzędowymi są bardzo płynne. W obu przypadkach, o wysokości ceny decydują organa administracji państwowej; bardzo silnie jest też akcentowana potrzeba dążenia do osiągnięcia równowagi rynkowej.

W przyjętym mechanizmie ustalania cen regulowanych¹², które są cenami maksymalnymi, zaznacza się wyraźnie bezpośredni wpływ podatku obrotowego na cenę. Jednostki gospodarki uspołecznionej ustalają ceny w wysokości, która wynika z uwzględnienia: kosztu własnego produkcji, narzutu zysku, podatku obrotowego i marż handlowych.

Ceny umowne. Ceny umowne ustala się na towary i usługi, które nie są zaliczane do kategorii cen urzędowych bądź regulowanych. Ceny te ustala sprzedawca — producent w uzgodnieniu z odbiorcą (zasada ta nie znajduje zastosowania przy sprzedaży towarów w sieci handlowej poszczególnym konsumentom)¹³; praktycznie, odbiorca ma prawo żądać od dostawcy kalkulacji ceny oraz jej negocjowania. Kalkulacja, którą można przeprowadzić w drodze umowy musi uwzględniać podatek obrotowy wyliczony według obowiązującej stawki.

Należy wątpić czy wszyscy odbiorcy żądają przedłożenia kalkulacji cen umownych i czy zgodnie z intencjami prawodawcy negocjują ich obniżenie. Zachowawcze stanowisko odbiorcy może być umoty-

¹⁰ Art. 5 ust. 1 cytowanej ustawy o cenach.

¹¹ Zob. np. uwagi H. Maj, B. Włoszczowski, *Założenia reformy cen a praktyka ustalania cen umownych i regulowanych (na podstawie wyników badań)*, „Finanse” 1983, nr 2, s. 44 i n.

¹² Szerzej o metodzie ustalania cen regulowanych piszą K. Miksa, B. Włoszczowski, *Kontrola cen — możliwości i ograniczenia (w świetle badań)*, „Finanse” 1984, nr 12, s. 30.

¹³ Art. 11 ust. 3 i 4 cytowanej ustawy o cenach.

wowane nie tylko brakiem znajomości reguł cenotwórstwa, ale obawą, zerwania przez producenta — monopolistę, umowy.

Podobnie zatem, jak w sferze cen urzędowych i regulowanych, podatek ten musi być przerzucony na konsumenta. Ceny umowne, zwłaszcza w sytuacji charakteryzującej się stanem nierównowagi rynkowej, zapewniają sprawne wykorzystanie podatku obrotowego jako instrumentu polityki antyinflacyjnej¹⁴.

Szeroki zakres stosowania cen umownych stwarza jednocześnie zupełnie realne niebezpieczeństwo znaczącego ograniczenia jakościowego poziomu konsumpcji ludności, której dochody plasują się w grupie niskiej i średniej¹⁵. Wobec braku rynku konsumenta, trudno jest ustalić dane co do tego jaki poziom cen zapewnia osiągnięcie równowagi rynkowej¹⁶, sprzyja to polityce fiskalnej, a tendencjom wzrostu cen pod wpływem wzrostu stawek podatkowych, nie zapobiega bynajmniej formuła kosztów uzasadnianych jako podstawa kalkulacji ceny umownej¹⁷. Założenie, że może ona spowodować obniżenie poziomu cen, należy ocenić sceptycznie, a to z uwagi na to, że przy głębokiej nierównowadze rynkowej, działanie takie prowadziłoby do pogłębienia stanu niezrównoważonego rynku. Ponadto, brak towarów na rynku, stanowi dla producenta okazję do maksymalizacji ceny, a nie produkcji, by w ten sposób zwiększyć swoją rentowność¹⁸; sprzyja temu,

¹⁴ Zob. np. W. Jeleń, *Finansowe instrumenty podziału wyniku finansowego*, „Finanse” 1985, nr 7–8, s. 9; por. A. Komar, *Założenia reformy gospodarczej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1982, nr 1, s. 5–7.

¹⁵ Należy dodać, że dotyczy to w równym stopniu także cen urzędowych i regulowanych. Zjawisko to wiąże się z niemożliwością rekompensowania spadku płacy realnej, związanego z podwyżką cen artykułów trwałego użytku, chociaż, jak zauważa Nieckarz, (*op. cit.*, s. 10) wzrost cen wskutek zjawisk inflacyjnych „wywołuje naciski rekompensacyjne na wzrost dochodów nie związany z rozwojem sytuacji produkcyjnej”.

¹⁶ Interesująco prezentują się w tej mierze wyniki badań przeprowadzone w przedsiębiorstwach i opublikowane w 1984 r.; Miksa, Włoszczowski (*op. cit.*, s. 34) „Respondenci stwierdzają [...] brak rozeznania przedsiębiorstw w kształtowaniu się podaży i popytu na ich wyroby. Przedsiębiorstwa nie mają orientacji jak kształtuje się produkcja innych zakładów o podobnym profilu, nie konsultują się z handlem na temat kształtowania się cen na rynku”.

¹⁷ Szerzej na ten temat zob. Z. Skrzypczak, S. Wymysłowski, Z. Zborowska, *Koszty uzasadnione — antidotum na wzrost cen?*, „Finanse” 1984, nr 5, s. 21; „[...] koszty uzasadnione traktowane jako instrument wyłączony z zestawu działań antyinflacyjnych nie są w stanie w zauważalnym stopniu ograniczyć ruch cen w górę”.

¹⁸ Na zjawisko to zwraca uwagę m. in. J. Szczepański, *Założenia i praktyka funkcjonowania systemu finansowego przedsiębiorstw w reformie gospodarczej*, „Finanse” 1984, nr 9, s. 5; por. też uwagi na temat rentowności przedsiębiorstw, J. Kaleta, W. Romanowska, *Finanse organizacji gospodarczych*, Warszawa 1984, s. 24 i n.

z jednej strony monopol producenta, a z drugiej — nadmierny w stosunku do realnej podaży — popyt.

Ceny umowne nie zawsze, zgodnie z intencją prawodawcy, mogą być ustalane na poziomie cen równowagi: „naciski opinii publicznej, organów administracji państwowej, czynników politycznych, organizacji społecznych w kierunku ustalania cen umownych na poziomie niższym od cen równowagi”¹⁹, mają zapobiegać nadmiernemu wzrostowi poziomu cen.

Nie należy jednak żywić złudzeń, co do ograniczonego wpływu owych niezwykle specyficznych (w świetle ustalania przecież przez państwo reguł rządzących cenotwórstwem) nacisków, na politykę cen.

Podobnie jak dwie poprzednie kategorie cen, tak i ceny umowne są kontrolowane przez organy administracji państwowej, a postępująca nierównowaga rynku i nasilające się zjawiska inflacyjne, mogą skłonić te organy do skoncentrowania uwagi na powiększeniu zarówno zakresu jak i głębokości ingerencji w procesy cenotwórstwa.

Podatek obrotowy, stosowany w sferze dystrybucji dóbr konsumpcyjnych jest składnikiem, który niezależnie od subtelności różnic pomiędzy stosowanymi kategoriami cen, współtworzy ich ostateczny poziom, stając się w ten sposób regulatorem cen towarów i usług nabywanych przez ludność.

Spełnianie przez podatek obrotowy funkcji cenotwórczej może być, z punktu widzenia polityki gospodarczej i finansowej, obiektywnie uzasadnione; ma równoważyć popyt na towary i usługi z ich podażą, przy równoczesnym ograniczaniu poziomu tzw. nawisu inflacyjnego. Jest to metoda administracyjnego wkroczenia w sferę praw ekonomicznych, rządzących kształtowaniem się całego układu cen, omija prawo wartości, pogłębiając różnice pomiędzy ceną a wartością produktów i usług. Oderwanie się bardzo radykalne ceny od wartości towaru, niesie ze sobą w perspektywie negatywne następstwa²⁰. Jest także przyczyną sprawczą kształtowania się pewnych zachowań dostosowawczych ze strony konsumentów jako swoista reakcja na wzrost cen rynkowych²¹.

¹⁹ Miksa, Włoszczowski, *op. cit.*, s. 33.

²⁰ Na niektóre z nich zwraca uwagę np. Fedorowicz (*op. cit.*), s. 19—20. „Odchylenia cen rynkowych od poziomu cen równowagi, zwłaszcza znaczne i obejmujące szeroki zakres towarów i usług, prowadzą do chaosu gospodarczego [...] do zerwania więzi wymiennych między rolnictwem a przemysłem. Wszystko to prowadzi [...] do pogorszenia warunków bytu konsumentów”.

²¹ Można do nich zaliczyć m. in. np. rozszerzanie się zakresu uczestnictwa ludności w drugim obiegu gospodarczym, wzmagające się żądania płacowe. Zob. np. H. Wiśniewski, *Rozkład dochodów ludności*, „Życie Gospodarcze” 1986, nr 26, s. 4.

Zarówno ustawa o cenach, jak i ustawa o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej, formułują prawne zalecenie kształtowania cen na poziomie równowagi. Stosowanie podatku obrotowego zakłada zatem wywołanie pożądanych przemian zarówno wielkości, jak i struktury popytu ludności. Przyjęcie tego założenia za punkt wyjścia, dla określenia zakresu wykorzystywania mechanizmu cenotwórczego podatku obrotowego na rynku środków konsumpcji, jest uzasadnione — jeśli chodzi o skuteczność działania — dwoma względami. Po pierwsze tym, że istnieje państwowy monopol produkcji²², a po drugie, że występuje zmonopolizowanie w ręku państwa uprawnień do kształtowania cen²³.

Sceptycznie można ocenić podejmowane próby, korygowania za pomocą prawa stanowionego samoczynnie funkcjonujących w sferze produkcji i wymiany praw ekonomicznych. Państwo, pragnąc kontrolować procesy wymiany dóbr, stworzyło szereg instytucji m. in. w dziedzinie cen, które to instytucje w życiu społeczno-gospodarczym są mało przydatne. Instytucje te nie są niewzruszalne, czego najlepszym dowodem jest inny od zakładanych przebieg procesów gospodarczych i podejmowane pod wpływem tego zmiany „doskonalące” poprzednie rozwiązania. Nieskuteczne i nietrafne rozwiązania w dziedzinie cen są zastępowane innymi, równie co i poprzednie niedoskonałymi. Krytycznie oceniając to zjawisko, można zaproponować jednocześnie pewne zmiany w podejściu do cen. Mogłyby one polegać np. na odchodzeniu od reglamentowania przez państwo cen, na rzecz rozwoju mechanizmów rynkowych w gospodarce. Działanie takie musiałoby mieć charakter kompleksowy, tj. obejmować równocześnie także i płace oraz system podatkowy.

Sprzeczności, które ujawniają się w polityce gospodarczej i finansowej, pomiędzy celami doraźnymi — przywracanie stanu równowagi rynkowej, ograniczanie stopnia inflacji — a identycznymi w treści, ale długofalowymi zadaniami, rozwiązywane są pośpiesznie na korzyść celów doraźnych.

²² Zob. np. uwagi Fedorowicza (*op. cit.*, s. 122—123) na temat możliwości i uwarunkowań postępującego monopolu państwa w zakresie produkcji. Autor wskazując na obszary już istniejącego monopolu państwowego określa jednocześnie dalsze perspektywy rozwojowe w tym zakresie. Podkreśla, że sytuacja monopolisty na rynku sprzyja ustalaniu relatywnie wysokich cen przy jednoczesnym ograniczeniu podaży; por. Łączkowski, *op. cit.*, s. 91 i n.

²³ Zob. ustawa o cenach i wynikające zeń kompetencje organów władzy i administracji w zakresie ustalania zasad kształtowania poszczególnych kategorii cen. Cenami nie rządzą prawa ekonomiczne a reguły narzucone w formie administracyjnej przez władzę; por. Z. Fedorowicz, *Polityka i system cen*, „Finanse” 1983, nr 3, s. 1 i n.

Polityka finansowa, nie może przy tym tracić z pola swego widzenia tego, że stosowanie podatku obrotowego w celu szybkiego osiągnięcia zadań ekonomicznych może także nasilić presję inflacyjną, stanowiąc samoistne zagrożenie dla kształtowania się równowagi pieniężno-rynkowej w przyszłości.

Tabela 1

Dochody a podatek obrotowy

Wyszczególnienie	Lata			
	1982	1983	1984	1985
Dochody budżetu państwa	w mln zł			
Dochody ogółem	2 353 446	2 629 094	3 299 707	4 043 453
Podatek obrotowy	625 960	953 746	1 172 275	1 287 217

Źródło: „Rocznik Statystyczny” 1986, s. 105.

W związku z tym, zwrócić trzeba uwagę, że szerokie wykorzystanie podatku obrotowego dla celów cenotwórstwa, chociaż proste pod względem technicznym, jest zagadnieniem bardzo złożonym jeśli chodzi o następstwa społeczno-ekonomiczne. O wadze tego zagadnienia świadczy to, że podatek obrotowy stanowi ok. 1/3 ogółu dochodów budżetu państwa²⁴.

II. MECHANIZM UMIESZCZANIA PODATKU OBROTOWEGO W CENIE

Związek jaki zachodzi pomiędzy kwotą podatku obrotowego a poziomem cen sprzedawanych produktów zaznacza się wyraźnie w procesie tworzenia cen realizacji. Cena realizacji, czyli obrót, jest podstawą od której w przypadku sprzedaży produktów oblicza się podatek obrotowy. Jednocześnie niespornie przyjmuje się w praktyce, że cena realizacji jest sumą kosztów własnych, zysku i podatku obrotowego²⁵, co można zapisać w następującej formie:

²⁴ W stosunku do ogółu dochodów budżetu państwa, podatek obrotowy wynosił w roku: 1982 — 26,5%; 1983 — 36,2%; 1984 — 35,5%; 1985 — 31,8%.

²⁵ S. Chudzyński, *Podatek obrotowy od przedsiębiorstw państwowych. Zasady opodatkowania i tryb rozliczeń z budżetem*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce 1984, s. 9.

$$ICR = KW + Z + KPO$$

gdzie:

CR — cena realizacji

KW — koszty własne

Z — zysk

Powyższego sformułowania nie można traktować jako podania definicji równościowej terminu „cena realizacji” (obrót), gdyż termin definiowany powtarzałby się w definiensie, czyli definicja byłaby obciążona błędnym kołem²⁶.

Dla ustalenia terminu „cena realizacji” należy zatem postąpić inaczej. Wyrażenie I, powszechnie przyjmowane w praktyce jako prawdziwe, traktować można łącznie z przepisami art. 8 ust. 1 i 2 ustawy w związku z art. 15 ust. 1 jako zespół postulatów definicyjnych dla terminu „cena realizacji” (obrót). W związku z tym, terminowi „cena realizacji” należy przypisać takie znaczenie, aby wyrażenia pełniące w tej definicji rolę postulatów definicyjnych, zmieniały się wszystkie jednocześnie w zadania prawdziwe²⁷. W tym przypadku „cena realizacji” jest równa sumie kosztów własnych plus zysku, podzielonych przez jedność pomniejszoną o stawkę podatku obrotowego. Jest to metoda doliczania do ceny, podatku obrotowego, którą praktyka określa mianem rachunku „w stu”²⁸. Rodzi się refleksja, dlaczego prawodawca wybrał właśnie taką a nie inną np. bezpośrednią metodę doliczania do ceny kwoty podatku. Odpowiedź można uzyskać, gdy porównane zostaną kwoty podatku obliczone dwoma odmiennymi metodami.

²⁶ Zob. Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 1984, s. 48 i n.

²⁷ Postulaty, sformułowane w powyższych artykułach ustawy, zapisać można w języku symbolicznym (w formie równań). II podstawa opodatkowania (P) = obrót (O); III obrót (O) = cena realizacji (CR); IV kwota podatku obrotowego (KPO) = obrót (O) × stawka podatku (S). Wspomniane cztery postulaty definicyjne potraktować można jako zespół równań, w których niewiadomą jest cena realizacji (niewiadomą jest także kwota podatku obrotowego, lecz niewiadoma ta da się wyeliminować w trakcie przekształcania równania I w związku z równaniem III i IV); $CR = KW + Z + KPO$ (patrz I); w miejsce KPO podstawiamy $O \times S$ (patrz IV) i wówczas $CR = KW + Z + O \times S$; w miejsce O podstawiamy CR (patrz III) i otrzymujemy $CR = KW + Z + CR \times S$; obustronnie odejmujemy „ $CR \times S$ ” w wyniku czego $CR - CR \times S = KW + Z$. Korzystając z matematycznego prawa rozdzielności mnożnika względem dodawania otrzymujemy $CR \times (1 - S) = KW + Z$; obustronnie dzielimy przez „ $1 - S$ ” $CR = \frac{KW + Z}{1 - S}$.

²⁸ Chudzyński, *op. cit.*, s. 9 oraz A. Wesołowski, *Podatek obrotowy w państwowych przedsiębiorstwach gospodarki rolnej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, 1984, s. 14.

W opracowaniu przyjęto:

koszt własny powiększony o zysk — 5000 zł
stawka podatku obrotowego — 20 %

Metoda bezpośrednia. Cena realizacji ustalona jest na poziomie 6000 zł (5000×20). Należny podatek wyniesie 20% obrotu (cena realizacji) tj. 1200 zł. Oznacza to dla przedsiębiorstwa stratę jednostkową w wysokości 200 zł od każdego sprzedanego produktu ($6000 - 1200 = 4800$).

Rachunek „w stu”.

Przy obliczaniu ceny realizacji rachunkiem „w stu”, przedsiębiorstwo straty tej uniknie. Cena realizacji wyniesie bowiem 6250 zł.

$$CR = \frac{5000}{100\% - 20\%} \times 100$$

Podatek obrotowy w wysokości 20% obrotu (cena realizacji) równy jest 1250 zł, zatem po zapłaceniu tej należności w przedsiębiorstwie pozostanie 5000 zł. Kwota ta odpowiada poniesionym kosztom produkcji powiększonym o zysk.

Rachunek „w stu” chroni gospodarke finansową przedsiębiorstwa, przed stratami, które mogłoby ponieść zwłaszcza w przypadku stosowania wysokich stawek podatku obrotowego. Jednocześnie zapewnia większe dochody budżetowi państwa, aniżeli miałyby to miejsce przy obliczaniu ceny realizacji metodą bezpośrednią. Dokonując wyboru na rzecz rachunku „w stu” ustawodawca rozstrzygnął jednocześnie o zwiększonym wymiarze opodatkowania dochodów ludności w chwili ich wydatkowania.

W opracowaniu obliczono²⁹ przykładowo wysokość ceny realizacji, przyjmując koszt własny plus zysk jako równy sumie 5000 zł. Wyniki uwidoczniono w tab. 2, zaznaczono w niej także dynamikę kształtowania cen realizacji.

Doliczanie podatku obrotowego do ceny rachunkiem „w stu” wywołuje charakterystyczne zjawisko, którego trend zobrazowany jest zarówno w tab. 2, jak i na rys. 1. Procentowy przyrost kwoty podatku, w odniesieniu do podstawy obliczenia tej należności (koszt własny plus zysk) jest większy aniżeli wynika to z przyjętej stawki podatku. Przy stawce 10-procentowej wynosi faktycznie 11,1%, przy stawce 20-procentowej — 25%, przy stawce 30-procentowej — 42,85%, przy stawce 40-procentowej — 66,6%, przy stawce 50-procentowej — 100%,

²⁹ Metoda obliczeń na podstawie Z. Rogoziński, *Elementy opisu i analizy dynamiki procesów społeczno-gospodarczych*, Warszawa 1968, s. 49.

Tabela 2

Ceny realizacji i ich dynamika

Stawka podatku (w %)	Cena realizacji		Dynamika cen	
	rachunek „w stu” (w zł)	metoda bezpośrednia (w zł)	rachunek „w stu” (w %)	metoda bezpośrednia (w %)
10	5 555,55	5 500,00	—	—
20	6 250,00	6 000,00	112,5	109,9
30	7 142,85	6 500,00	114,3	108,3
40	8 333,33	7 000,00	116,7	107,6
50	10 000,00	7 500,00	120,0	107,1
60	12 500,00	8 000,00	125,0	106,7
70	16 666,66	8 500,00	133,3	106,3
80	25 000,00	9 000,00	150,0	105,9

Źródło: Opracowanie własne.

przy stawce 60-procentowej — 150⁰/₀, przy stawce 70-procentowej — 233⁰/₀, przy stawce 80-procentowej — 400⁰/₀³⁰.

Faktyczne przyrosty procentowe kwoty podatku obrotowego dają się obliczyć w następujący sposób:³¹

— kwota podatku doliczona rachunkiem „w stu” do ceny realizacji np.

$$\frac{5000}{100^0/0 - 10^0/0} \times 100 \text{ daje sumę } 5555,55 \text{ zł}$$

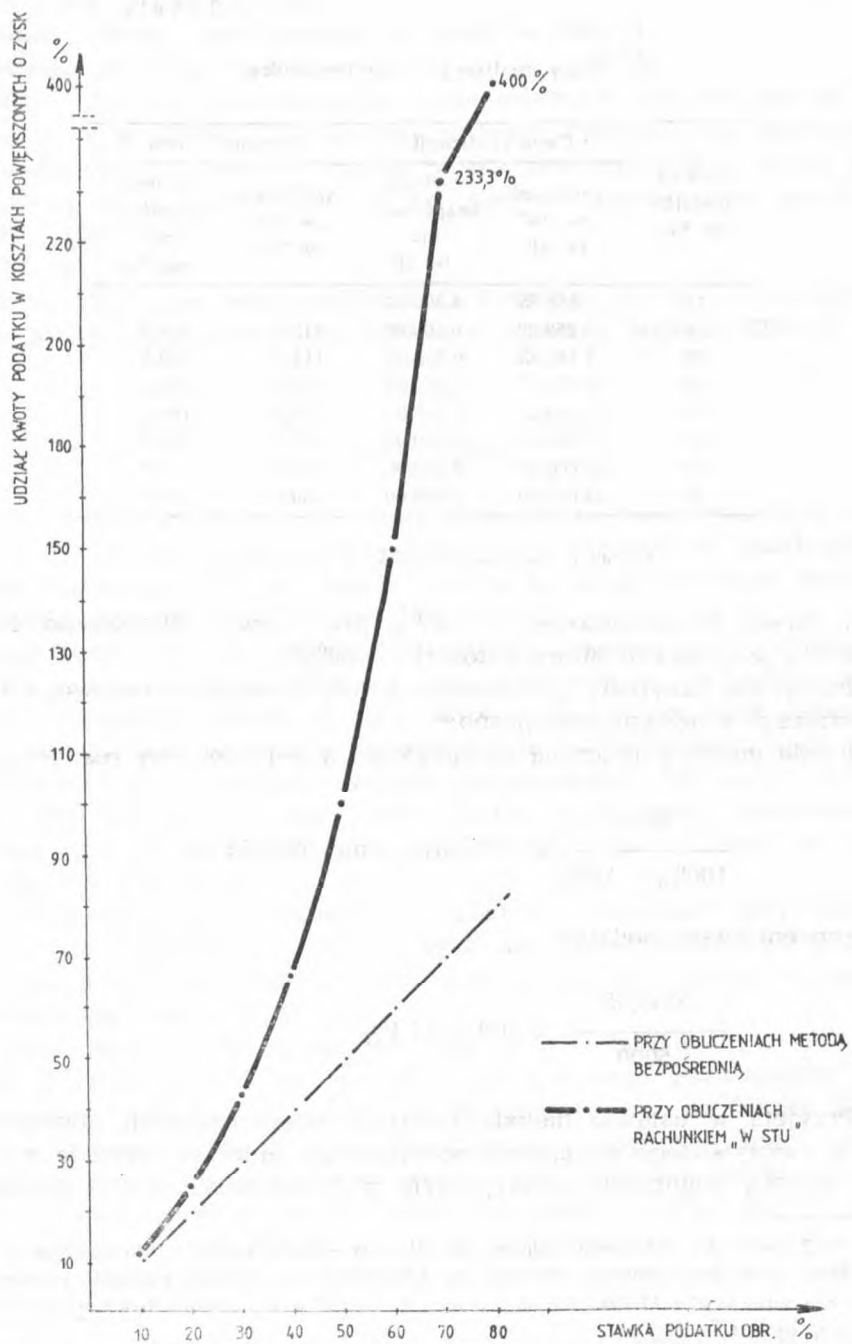
— procent kwoty podatku

$$\frac{5555,55}{5000} \times 100 = 11,1^0/0$$

Przyjęta w ustawie metoda ustalania ceny realizacji uwidacznia skalę rzeczywistego obciążenia podatkowego ludności. Różnice pomiędzy stawką nominalną a faktycznym przyrostem należności podatko-

³⁰ „Z rachunku zależności między wysokością stawki podatku obrotowego a wysokością ceny dla nabywcy wynika, że 10-procentowa stawka podatku podwyższa cenę dla nabywcy o 11,1⁰/₀, ale 50-procentowa o 100⁰/₀, a 75-procentowa aż o 300⁰/₀”, Jelen, *op. cit.*, s. 19.

³¹ Szerzej na ten temat patrz G. Fichtenholz, *Rachunek różniczkowy i całkowity*, Warszawa 1978, s. 280—295.



Rys. 1. Udział kwoty podatku w kosztach powiększonych o zysk

wej stanowią dodatkowy dochód Skarbu Państwa. Rachunek „w stu” sprawia, że obciążenie podatkiem nabywcy, dokonuje się w stopniu większym niż należny (patrz rys. 1).

Prawidłowość ta, kształtuje się w tych samych proporcjach, niezależnie od tego jaka jest wartościowa podstawa doliczania podatku obrotowego do ceny. Trudno w takim przypadku nie mówić o fiskalizmie podatku obrotowego i o powstających wypaczeniach cenowych. Nie ma też chyba wątpliwości co do tego, że podatek obrotowy odgrywa cenę od rzeczywistej wartości produktów. Zjawisko to daje jednocześnie wyobrażenie o możliwej skali rzeczywistego okrojenia indywidualnych dochodów ludności.

Dane zawarte w tab. 2 uwidaczniają również kształtowanie się wskaźników dynamiki cen. Wskaźniki te, dla cen realizacji obliczonych metodą bezpośrednią i rachunkiem „w stu” wskazują na występowanie dwóch przeciwstawnych tendencji, co graficznie ujęte jest na rys. 2.

Przy rachunku „w stu” mamy do czynienia ze zdecydowanie zaznaczoną rosnącą dynamiką cen. W skali makroekonomicznej odpowiada to co najmniej pobudzeniu presji inflacyjnej.

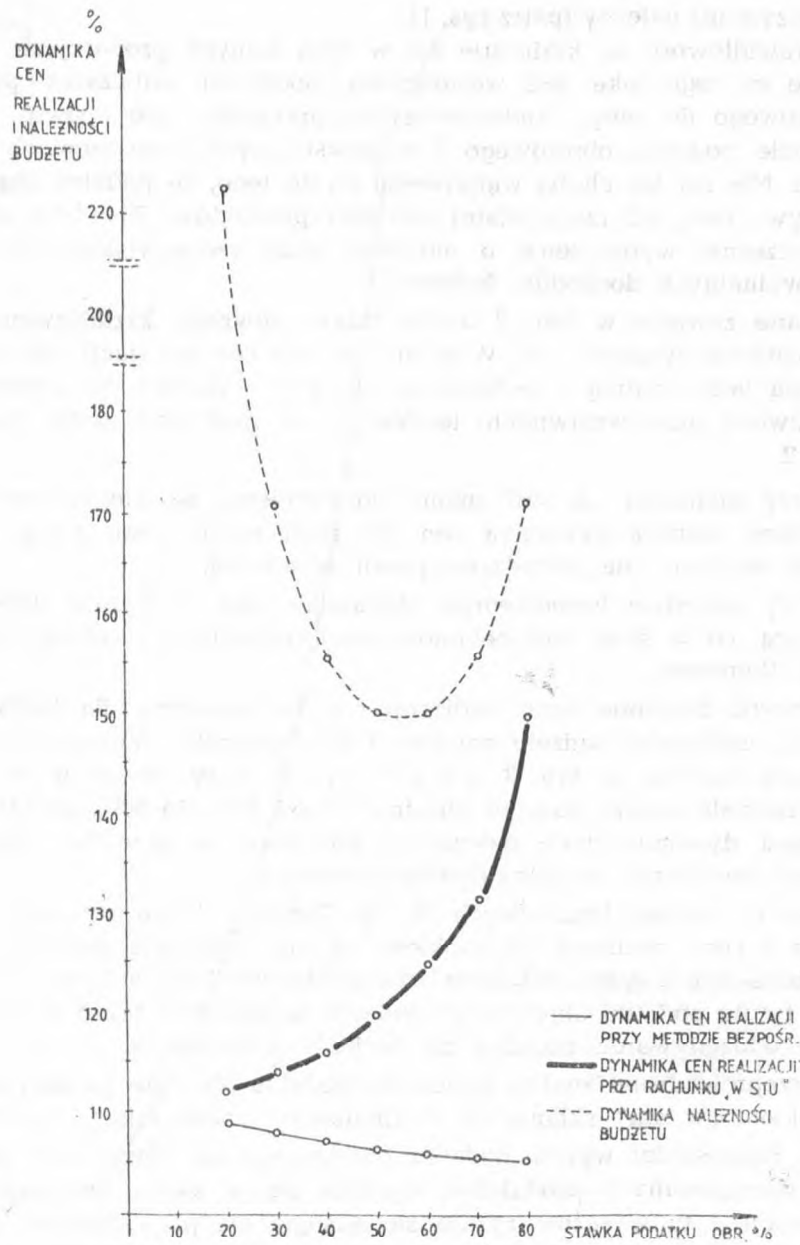
Przy metodzie bezpośredniej dynamika cen wykazuje tendencję gasnącą, co w skali makroekonomicznej odpowiada zjawisku tzw. inflacji tłumionej.

Sposób ustalania ceny realizacji nie jest obojętny dla kształtowania się należności budżetu państwa i ich dynamiki. Wyrażają to dane zawarte zarówno w tab. 3, jak i na rys. 2. Przy rachunku „w stu”, w przedziale stawki podatku obrotowego od 20% do 60% zaznacza się gasnąca dynamika tych należności, natomiast w przedziale od 70% wzwyż, uwidacznia się pilna dynamika wzrostu.

Skalę korzyści finansowych Skarbu Państwa, które wynikają z obliczenia ceny realizacji rachunkiem „w stu” obrazuje przebieg krzywych na rys. 3, gdzie odłożono bezwzględne wielkości należności budżetu z tytułu podatku obrotowego. Relacje te świadczą także o drenażowym oddziaływaniu podatku na dochody konsumenta.

Przeprowadzona analiza doliczania podatku obrotowego do ceny rachunkiem „w stu” skłania do sformułowania następujących uwag:

1. Bezpośredni wpływ podatku obrotowego na ostateczny poziom cen sprzedawanych produktów, ujawnia się w sferze ustalania ceny realizacji. I tu wyraźnie rysuje się następująca prawidłowość. Kwota doliczonego do ceny podatku obrotowego, jest w stosunku do podstawy wyjściowej (koszt własny plus zysk), większa aniżeli wskazuje na to stawka nominalna podatku.



Rys. 2. Dynamika cen realizacji

Tabela 3

Należności budżetu i ich dynamika

Stawka podatku (w %)	Należności budżetu		Dynamika należności	
	rachunek „w stu” (w zł)	metoda bezpośrednia (w zł)	rachunek „w stu” (w %)	metoda bezpośrednia (w %)
10	555,55	500,00	—	—
20	1 250,00	1 000,00	225,0	200,0
30	2 142,95	1 500,00	171,4	150,0
40	3 333,33	2 000,00	155,6	133,3
50	5 000,00	2 500,00	150,0	125,0
60	7 500,00	3 000,00	150,0	120,0
70	11 666,66	3 500,00	155,6	116,7
80	20 000,00	4 000,00	171,4	114,3

Z r ó d ł o: Opracowanie własne.

Zgodność zachodzi jedynie przy obliczaniu podatku obrotowego od ceny realizacji (tj. obrotu). Wówczas kwota podatku liczona w stosunku do podstawy opodatkowania reprezentuje wartość zgodną ze stawką nominalną. Zjawisko to jest następstwem obliczania ceny realizacji rachunkiem „w stu” a kwoty należnego Skarbowi Państwa podatku obrotowego, metodą bezpośrednią.

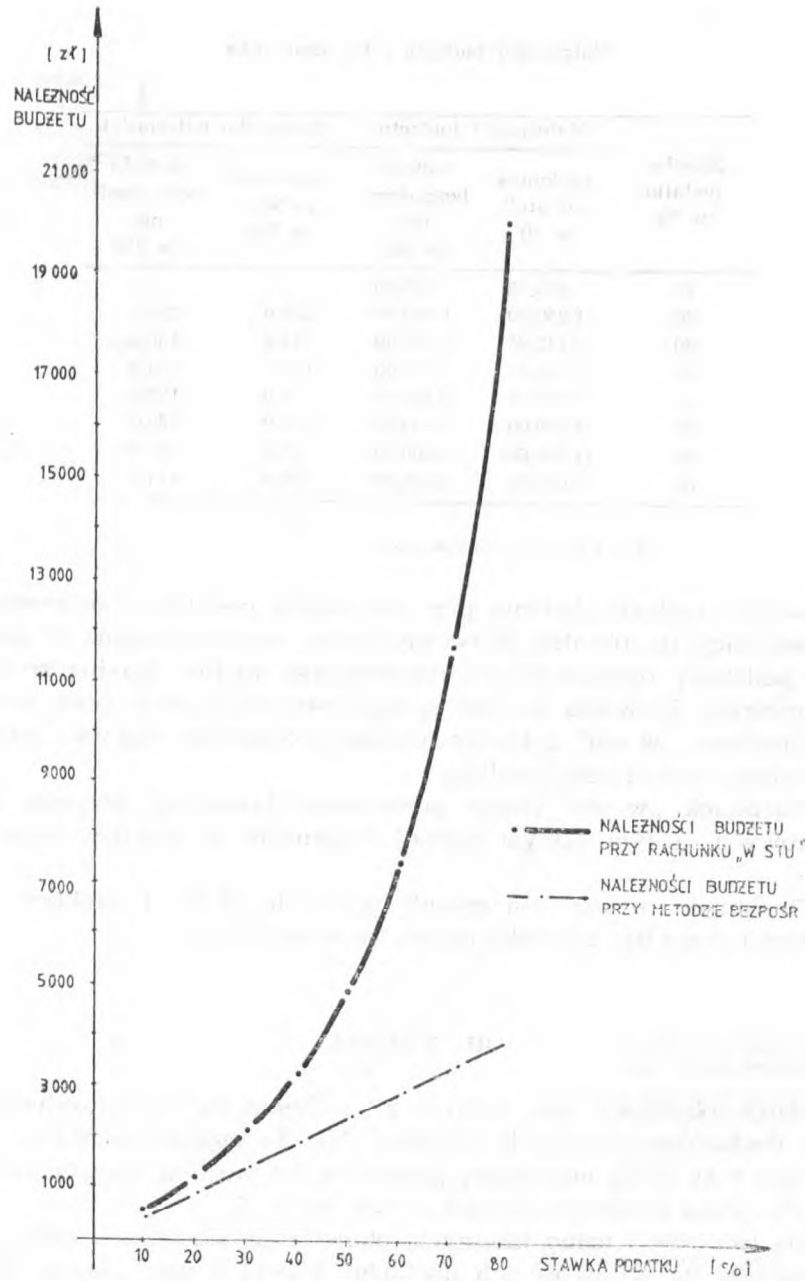
2. Rachunek „w stu” może powodować lawinowy przyrost kwot podatkowych, a tym samym głębiej ingerować w procesy cenotwórstwa.

3. Rachunek „w stu” ma proinflacyjny charakter i efektem jego stosowania mogą być zjawiska inflacyjne o dużej skali.

III. WNIOSKI

Podatek obrotowy jest jednym z instrumentów kształtowania poziomu dochodów osobistych ludności. Nie koresponduje jednak bezpośrednio z sytuacją materialną podatnika, co może w sposób niepożądany zwiększać zróżnicowanie dochodów ludności.

Cena towarów i usług finalnych, obowiązuje wszystkich nabywców, bez względu na wysokość ich dochodu. Stawki proporcjonalne podatku obrotowego dają złudne wrażenie, że ludność, płacąc identyczną kwotę podatku wliczonego w cenę, opodatkowana jest jednakowo. Ta



Rys. 3. Kształtowanie się należności budżetu

„jednakowość” jest niesprawiedliwa, albowiem daje w efekcie opodatkowanie regresywne. Rozmiary osiąganych dochodów ludności są bardzo zróżnicowane, ale kwota podatku identyczna. Przy uświadomieniu, że opodatkowanie pośrednim podatkiem obrotowym maleje w miarę wzrostu dochodu, oczywiste staje się to, że bardziej ciąży ono na tych warstwach i grupach społecznych, w których dochody na członka rodziny plasują się w grupie niskiej i średniej.

Opodatkowanie pośrednie uzmysławia, że dochód ludności jest jednym z głównych źródeł utrzymania państwa. Sprawność fiskalna podatku łączy się w tym przypadku ze sprawnością w realizacji takich zadań ekonomicznych jak np. ograniczanie stopnia inflacji i nawisu inflacyjnego, przywracanie częściowej równowagi rynkowej.

Można zaproponować realizację wspomnianych zadań, przy zmienionych metodach opodatkowania. Wymaga to znaczącego ograniczenia wszystkich stosowanych obecnie w gospodarce obciążeń typu pośredniego, a wzrostu obciążeń z tytułu podatków bezpośrednich.

Alternatywą, może być w tym przypadku powszechny podatek dochodowy stosowany w gospodarce uspołecznionej, nie uspołecznionej oraz w odniesieniu do ludności. Byłoby to kompleksowe rozwiązanie w systemie podatkowym państwa³².

Zmiana proporcji w opodatkowaniu pośrednim i bezpośrednim nie przyniesie uszczerbku Skarbowi Państwa. Wspomniany podatek będzie głównym źródłem dochodów budżetowych w miejsce dotychczasowych podatków pośrednich.

Wzrost obciążenia w zakresie podatków bezpośrednich skorelowany zostanie z równoczesną obniżką cen, która dokona się w następstwie ograniczenia opodatkowania pośredniego. Może to wpłynąć na „uspokojenie cen”.

Przyjęcie koncepcji tak rozumianego powszechnego podatku dochodowego, oznaczałoby także opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osobistych osób fizycznych³³. Przy obecnym opodatkowaniu pośrednim (podatek obrotowy) brak jest rzeczywistego i bezpośredniego związku pomiędzy wielkością podstawy opodatkowania a wysokością stosowanych, proporcjonalnych stawek podatkowych. Wady tej pozbawione jest opodatkowanie bezpośrednie.

³² Zob. na ten temat np. Łączkowski, *op. cit.*, s. 94–95.

³³ Szerzej na temat koncepcji powszechnego podatku od dochodów osobistych ludności, zob. J. Bolkowski, *Opodatkowanie dochodów ludności w warunkach reformy gospodarczej (zarys koncepcji na tle systemów podatkowych krajów socjalistycznych)*, Warszawa 1985, s. 49 i n.

Wybór formy opodatkowania ludności: bezpośrednia czy pośrednia, łączy się z pytaniem o skuteczność każdej z nich w realizacji nie tylko zadań fiskalnych, ale i ekonomicznych. Z tego względu podatek dochodowy musiałby mieć powszechny i jednolity charakter. Należałoby także rozstrzygnąć aspekty socjalne opodatkowania. Chodzi tu zwłaszcza o wysokość kwoty wolnej od podatku. Przemysłenia wymaga również problem kumulacji dochodów rodziny w celach podatkowych. Forma opodatkowania ma także wpływ na procesy produkcyjne (tzn. wzrost ewentualnie spadek wydajności pracy). Wiąże się to z subiektywnym spojrzeniem opodatkowanych na „traconą” część dochodów. Z uwagi na to można zaproponować w podatku dochodowym łagodną progresję.

Zarówno opodatkowanie pośrednie, jak i powszechny podatek dochodowy prowadzą do okrojenia funduszu nabywczego ludności. Jest jednak w tej zmianie proporcji opodatkowania istotna różnica jakościowa. Ciężar opodatkowania bezpośredniego jest bardziej sprawiedliwy, np. eliminuje wspomnianą regresywność. Podstawą wymiaru staje się rzeczywisty, faktycznie osiągnięty przez ludność dochód. Uwzględnia się przy tym koszty jego uzyskania, ustala się kwotę wolną od podatku, sytuację rodzinną, ulgi. Wszystko to służy do dostosowania kwoty podatku do indywidualnej zdolności płatniczej. Może chronić — różnicując wysokość opodatkowania — najsłabsze ekonomicznie warstwy społeczeństwa przed radykalnym spadkiem stopy życiowej.

Koncepcja powszechnego podatku dochodowego nie zakłada oczywiście wyeliminowania opodatkowania pośredniego. Jest to jedynie opowiedzeniem się za tym, że podstawę systemu podatkowego państwa powinny tworzyć podatki bezpośrednie.

Katedra Prawa Finansowego
Uniwersytetu im. A. Mickiewicza
Poznań

W dyskusji udział wzięli: dr Jerzy Jeziński (UMK w Toruniu), doc. dr hab. Ryszard Mastalski (Uniwersytet Wrocławski), doc. dr hab. Izabela Bołkowiak (Instytut Finansów w Warszawie), dr L. Sawicka (Uniwersytet Wrocławski), doc. dr hab. Andrzej Borodo (UMK w Toruniu), dr Witold Morzelewski (Uniwersytet Warszawski), dr Janusz Stankiewicz (Instytut Prawa Filii Uniwersytetu Warszawskiego w Białymstoku), prof. dr hab. Leon Kurowski (Uniwersytet Warszawski), prof. dr hab. Wojciech Łączkowski (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu),

dr Teresa Augustyniak-Górna (Uniwersytet Łódzki), dr Jerzy Serwacki (Uniwersytet Jagielloński), dr Antoni Hanusz (UMCS w Lublinie), dr Andrzej Gomułowicz (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu).

Andrzej Gomułowicz

THE TURNOVER TAX AS AN INSTRUMENT OF INDIRECT TAXATION OF THE POPULATION

The mechanism of functioning of the turnover tax results in shifting of the burden on the population, thus indirectly taxing consumption. The taxation is realised at the moment of spending the consumer's income, and the burden can cover the whole income of a given period, if all products and services bought include the tax in the price.

Technically, this goal is reached through taxation on final products and services on the consumer's market. The reasons of taxation technique decide that it is much easier to levy the tax somehow in advance, from the producer. The producer calculates the due and paid tax-rate of the turnover tax into the price of products and services sold. Thus, remaining formally a taxpayer, he shifts the burden of the tax on the final receiver, i.e. the population. In this way, in favourable conditions (monopolization of production, lack of competition, uniform policy of princes and taxes, uniform and common principles of taxation) the turnover tax becomes shifted on the consumer.

The distribution of the burden of turnover tax shifted on the population, between particular groups of society, as well as its direction, cannot be indifferent for the policy of the state, from the social, economic and political points of view. The conditions and circumstances of taxing the population occasionally prove an inconsistency between the fiscal policy and the principles of division of the national income, formally approved by the state. This remark refers to the indirect form of taxation of the population.

In the case indirect taxation, the payability is not a criterion of the tax burden. However, a thesis can be formulated that the most important motive is the trend of the policy of the state towards realisation of non-fiscal goals.

The lack of consistency between the size of tax burden and the payability of the population has some definite social and economic consequences. The indirect taxation deepens the disproportion in wealth structure of the society, because the burden on the less-well-off groups of the community is relatively higher (regression as a result of taxation). It leads to the conclusion that the less wealthy and the medium wealthy groups of society are in fact discriminated in distribution of indirect taxation, which results in reduction of their share in the national income.

A reform of the system of taxation of the population should be advised. It is influenced by various trends, political, economic and social. They should be taken into consideration, because otherwise it is difficult to understand the motives of legal solutions of taxation and their complex consequences. An interpretation of those phenomena and formulation of general rules may become a basis for changes of the form of taxation or changes of particular kinds of taxes. Such changes

may be found needed by the doctrine of finances and financial law, but not approved by the state authorities. The goals of authorities and science are not always convergent. The state authorities realise the just necessary tasks, whereas science has the right of their assessment. Thus a substantial limitation of all existing indirect levies, and an increase of direct taxation should be postulated. An alternative can be here a universal income tax. The burden of direct taxation is more just; e.g. it eliminates the above mentioned regression caused by indirect taxation. The actual income of the population becomes the tax assessment basis.

The conception of a universal income tax certainly does not eliminate the indirect taxes. It is only an option on direct taxes to become the basis of the tax system for the population.