

ANDRZEJ KOMAR

PROBLEMATYKA PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Zainteresowanie podatkiem od wartości dodanej w Polsce jest związane z postulatami reformy systemu podatkowego¹. Stanowić on ma również element reformy gospodarczej². Już to uzasadnia zajęcie się podatkiem od wartości dodanej, zwłaszcza wyjaśnieniem jego konstrukcji i ewentualnymi implikacjami jego wprowadzenia w życie.

Podatek od wartości dodanej ma zastąpić aktualnie stosowane formy opodatkowania obrotu w Polsce. Obecny system opodatkowania obrotu charakteryzuje dualizm. Odrębne jest opodatkowanie obrotu jednostek gospodarki uspołecznionej i jednostek gospodarki nieuspołecznionej. U podłoża tego dualizmu nie leżą względy ekonomiczne lecz polityczne, utożsamiane swego czasu z klasowymi. Trzeba zrazu wskazać, że wyrażne akcenty polityczne dualistycznego opodatkowania obrotu są dzisiaj — i zapewne od początku były — anachronizmem. Gospodarka polska stanowi integralną całość i błędne jest rozgraniczanie jej podmiotów w zależności od formy własności. Trzeba bowiem przyjąć tezę, że w gospodarowaniu uczestniczą różne podmioty równoprawne, niezależnie od formy własności. Wymaga to zatem zniesienia różnorodnych przywilejów ekonomicznych, finansowych i administracyjnych zastrzeżonych dla sektora państwowego. W przeciwnym razie powstają zjawiska patologii gospodarczej i to we wszystkich sektorach gospodarczych. Stąd też trzeba postulować równoprawne traktowanie wszystkich podmiotów gospodarujących, co jest możliwe poprzez kształtowanie działalności gospodarczej przy pomocy mechanizmów rynkowych, przy istnieniu określonego zakresu interwencjonizmu państwowego (opodatkowanie, kredytowanie, koncesjonowanie itp.). Postulowana równoprawność podmiotów gospodarujących skłania do postulowania likwidacji dualistycznego opodatkowania obrotu. Wspomniano już, że stosowane są odrębne formy opodatkowania obrotu wobec jednostek gospodarki uspołecznionej i nieuspołecznionej.

¹ A. Komar, *Problematyka reformy systemu podatkowego*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 1987, z. 1, s. 1 i n.

² *Reforma gospodarcza* — dodatek do Rzeczpospolitej z 17 IV 1987 r. zawierający tezy w sprawie II etapu reformy gospodarczej.

Podatek obrotowy od jednostek gospodarki uspołecznionej jest podatkiem jednokrotnym obciążającym zarówno produkcję, jak i usługi. Kontrowersję budzi miejsce poboru podatku obrotowego u producenta lub świadczącego usługi. Jest ono konsekwencją stosunkowo ograniczonego oddziaływania rynku na kształtowanie gospodarki. Usytuowanie poboru w fazie sprzedaży detalicznej uzależniłoby wpływy budżetowe od rzeczywistej sprzedaży dobra lub usługi. Wymagałoby to odejścia od kształtowania podaży dóbr i usług przy pomocy centralnego planowania, lecz w następstwie popytu rynkowego. Zmienia to zasadniczo filozofię zarządzania gospodarczego, która dotąd, poza retuszem, pozostaje w zasadzie bez zmian. Podatek obrotowy od jednostek gospodarki uspołecznionej oddziałuje w sposób silnie regresywny, gdyż jest przerzucany w decydującym stopniu w cenach artykułów konsumpcyjnych. Regresywność podatku obrotowego podkreślana jest jeszcze przez jego fiskalizm, uzasadniany rolą podatku obrotowego w kształtowaniu równowagi rynkowej. Pojawia się swoiste błędne koło, gdyż dochody ludności są kształtowane w znacznym stopniu przez czynniki inflacyjne, które następnie próbuje się neutralizować za pośrednictwem podatku obrotowego. Powstaje swoista próżnia, gdyż strumieniom pieniężnym: płace i inne dochody — podatki, nie towarzyszy podaż dóbr i usług. Co ważniejsze, strumienie te nie pobudzają do powiększenia podaży dóbr i usług, a często dzieje się wręcz przeciwnie. Można przeto twierdzić, że podatek obrotowy nie może w sposób właściwy pełnić funkcji cenotwórczej; jest ona raczej pozorną. Szczególnie widoczne jest instrumentalne traktowanie podatku obrotowego na przykładzie corocznych zmian stawek podatkowych, czego nie można określać mianem elastyczności lecz destabilizacji podatku. Wszystko to powoduje, że podatek obrotowy w obecnej formie jest nacechowany bardziej akcentami administracyjnymi niż ekonomicznymi. Nie ma potrzeby głębszego wnikania w konstrukcję podatku obrotowego, gdyż ta została już w literaturze omówiona³.

Jednostki gospodarki nieuspołecznionej są obciążone podatkiem obrotowym wielofazowym. Każda faza obrotu jest opodatkowana, co w przypadku reglamentacji cen może ograniczać zarówno możliwość przerzucania tego podatku, jak i wysokość zysku. W tym ostatnim przypadku jest to o tyle niepokojące, że powoduje m. in. ograniczenie możliwości inwestowania. Stawki tego podatku są zróżnicowane w zależności od rodzaju działalności, co w pewnych sytuacjach może prowadzić do progresywnego obciążenia. Następować może bowiem stopniowe nawarstwianie obciążenia.

Wspomniany już dualizm w dziedzinie opodatkowania obrotu jest krytykowany i postuluje się zastąpienie obu podatków jednym. Podat-

³ M. Weralski, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960, s. 100 i n.

kiem tym ma być podatek od wartości dodanej. Dlatego celowe jest wyjaśnienie zasad konstrukcji tego podatku.

Podatek od wartości dodanej ma już swoją historię. Założenia tego podatku zostały sformułowane w 1919 r. przez Carla Friedricha von Siemens, który określił go mianem uszlachetnionego podatku obrotowego⁴. Po raz pierwszy koncepcję podatku od wartości dodanej próbowali wprowadzić w życie Amerykanie w Japonii. Jednakże parlament tego kraju, po wielokrotnym odrzuceniu, uchylił w 1954 r. uprzednio uchwaloną ustawę o tym podatku⁵. W latach 1954-1955 stopniowo wprowadzano ten podatek we Francji w miejsce podatku od produkcji (*taxe à la production*)⁶. Obecnie podatek ten znalazł zastosowanie w 9 spośród 12 krajów Wspólnot Europejskich. Pozostałe kraje są w trakcie wprowadzania w życie tego podatku. Podstawą są wytyczne Rady Ministrów Wspólnot Europejskich w zakresie harmonizacji podatku od wartości dodanej.

Podatek od wartości dodanej może mieć dwojaką formę — podatku od obrotu brutto i podatku od obrotu netto. W obu przypadkach jest to podatek wszechfazowy⁷. W przypadku obciążenia obrotu brutto nie uwzględnia się podatku zapłaconego w poprzednich fazach. W rezultacie wysokość obciążenia zależy od liczby faz obrotu i następuje kumulacja podatku. Powoduje to wzrost cen w poszczególnych fazach. Ma to także ujemne skutki alokacyjne, gdyż tego samego rodzaju produkt może być obciążony w różnej wysokości w zależności od faz obrotu. Stanowi to z kolei bodziec do pionowej koncentracji działalności gospodarczej, przez co następuje redukcja faz obrotu i zmniejszenie obciążenia podatkowego. Dzięki temu pewne dobra i usługi stają się na rynku konkurencyjne. Obciążenie obrotu brutto może mieć również ujemne następstwa dla konkurencyjności towarów na rynkach krajów trzecich, gdyż na skutek kumulacji podatku trudno potrącić go od ceny eksportowanego towaru, zwłaszcza gdy opodatkowanie następuje w kraju przeznaczenia. Jedynie z punktu widzenia techniki opodatkowania można dostrzec pewne pozytywne strony w postaci uproszczonego wymiaru i poboru podatku, pod warunkiem stosowania jednolitej stawki i niestosowania wyłączeń podatkowych.

Tymi wadami nie jest obarczone opodatkowanie obrotu netto. W przypadku tego rodzaju rozwiązania następuje wyłącznie obciążenie wartości

⁴ C. F. von Siemens, *Veredelte Umsatzsteuer*, wyd. 2, Siemensstadt 1921.

⁵ H. Ito, *Theorie und Technik der Nettoumsatzsteuer in Japan*, Finanzarchiv N.F. 1954/1955, z. 15, s. 448.

⁶ J. J. Philippe, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Paris 1973, s. 26 i n.

⁷ H. Aaron, *VAT Experiences of some European Countries*, Deventer 1982, s. 45 i n.; D. Dosser, *British taxation and the Common Market*, London 1973, s. 21 i n.; D. Parkinson, *Value Added Tax in the EEC*, London 1981, s. 41 i n.; A. A. Tait, *Value added tax*, London... 1972, s. 6 i n.

dodanej w poszczególnych fazach obrotu. Jest to rozwiązanie klasyczne dla podatku od wartości dodanej. Obciążenie podatkowe jest zależne nie od ilości faz obrotu, gdyż nie ma kumulacji podatku, lecz od wartości towaru i usługi (ceny netto) i od stawki podatkowej. Koncentracja pozioma działalności nie wpływa zatem na wysokość obciążenia podatkiem od wartości dodanej. Rozstrzygające znaczenie ma tu poziom wartości dodanej tworzonej w poszczególnych fazach działalności gospodarczej. Rozłożenie opodatkowania następuje w poszczególnych fazach równomiernie do tworzonej wartości. Wydaje się, że najwłaściwiej ukazać różnice między obciążeniem obrotu brutto i netto na przykładzie.

Można przyjąć, że stawka podatkowa wynosi 10% i będzie nią opodatkowany oddzielnie obrót brutto i netto oraz ukazana zostanie wysokość podatku i cena sprzedaży

Faza obrotu	Wartość	Podatek od obrotu brutto	Cena sprzedaży	Podatek od obrotu netto	Cena sprzedaży
I	1000	100	1100	100	1100
II	1000	310	2310	100	2200
III	1000	641	3641	100	3300
kwota	3000	1051		300	

Widać więc, że od tej samej wartości dodanej wysokość podatku będzie zróżnicowana w zależności od opodatkowania obrotu brutto lub netto. Już ten przykład ukazuje znaczenie konstrukcji podstawy opodatkowania dla poziomu podatku i cen sprzedaży. Są to istotne implikacje. W systemach podatkowych poszczególnych państw przyjmuje się w zasadzie za podstawę opodatkowania obrót netto. Tak ujętą podstawę opodatkowania stanowi odpłatność za świadczenie rzeczy lub usług, wartość celna towarów importowanych i wartość towarów przeznaczonych do spożycia własnego. Odpłatność ta jest uzupełniana kosztami ubocznymi transportu, ubezpieczenia, opakowania i podatkami (wyjąwszy podatek od wartości dodanej). Nie wlicza się w zasadzie do podstawy opodatkowania udzielonych rabatów gotówkowych, procentów z tytułu odroczonej spłaty i niektórych danin, chociaż nie jest to powszechna praktyka.

Należy również wskazać na techniczno-podatkowe metody obciążenia wartości dodanej. Mogą być stosowane dwojakiemu rodzaju metody. Pierwsza z nich zwana jest metodą uprzedniego ustalenia obrotu, natomiast druga — metodą uprzedniego ustalenia podatku. W przypadku metody pierwszej następuje potrącenie od obrotu danej fazy wartości obrotu poprzednich faz i różnica stanowi podstawę opodatkowania, od której następuje potrącenie podatku. W przypadku drugiej metody następuje ustalenie uprzednio zapłaconego podatku i jego potrącenie od kwoty podatku przypadającego od obrotu danej fazy. Najwłaściwiej bę-

dzie opis ten skomentować przykładami zastosowania obu metod. Jeżeli przyjmie się stawkę 10% podatku i obrót w wysokości 1000, to wysokość obciążenia podatkowego kształtować się będzie w sposób następujący:

I. Metoda uprzedniego ustalenia obrotu:		II. Metoda uprzedniego ustalenia podatku:	
obrót	1000	obrót	1000
minus obrót uprzedniej fazy	-700	podatek	100
		minus podatek z poprzedniej fazy	-70
Wartość dodana	300	Wysokość podatku	30
Wysokość podatku	30		

W rezultacie zastosowania obu metod obciążenie podatkowe kształtuje się w sposób następujący. Metoda I: 70 z fazy poprzedniej + 30 = 100; metoda II: 70 z fazy poprzedniej + 30 = 100. Tak więc ten sam wynik osiągnięty został w następstwie zastosowania takiej samej stawki podatkowej w poszczególnych fazach obrotu. Natomiast inaczej kształtuje się wysokość podatku przy zastosowaniu różnych stawek podatkowych w poszczególnych fazach obrotu:

I. Metoda uprzedniego ustalenia obrotu:		II. Metoda uprzedniego ustalenia podatku:	
1 faza obrotu		1 faza obrotu	
obrót	700	obrót	700
stawka podatkowa 5%	35	stawka podatkowa 5%	35
2 faza obrotu		2 faza obrotu	
obrót	1000	obrót	1000
minus uprzedni obrót	-700	stawka podatkowa 10%	100
wartość dodana	300	minus uprzedni podatek	-35
stawka podatkowa 10%	30	obciążenie podatkowe	65

Obciążenie podatkowe przy zastosowaniu obu metod kształtuje się następująco:

$$\text{Metoda I: } 35 + 30 = 65$$

$$\text{Metoda II: } 35 + 65 = 100$$

W przypadku metody uprzedniego ustalenia i potrącenia obrotu zastosowanie obniżonej stawki podatkowej w 1 fazie prowadzi do obniżenia ogólnego obciążenia podatkowego. Natomiast w przypadku metody uprzedniego ustalenia podatku prowadzi to do mniejszego potrącenia podatku w 2 fazie. W rezultacie „zaniechane” jakby obciążenie w 1 fazie jest w 2 fazie uzupełnione. Jest to swoisty skutek uzupełniającego obciążenia podatkowego, który powoduje, że końcowe obciążenie podatkowe kształtowane będzie przez stosowaną w ostatniej fazie stawkę podatkową. Dlatego też obniżona stawka podatkowa oddziałuje tylko wówczas na wysokość obciążenia, gdy jest ona stosowana również w ostatniej fazie obrotu. Europejskie systemy opodatkowania wartości dodanej stosują bez wyjątku metodę uprzedniego ustalenia i potrącenia podatku.

Potrącenie podatku od wartości dodanej następuje albo w sposób natychmiastowy albo też *pro rata temporis*.

Istotne znaczenie ma wysokość podatku od wartości dodanej, która jednak nie ogranicza się tylko do poziomu stawki podatkowej. Przeciwnie, wiele zależy od sposobu sformułowania podstawy opodatkowania. Dlatego tak ważne znaczenie odegrały VI wytyczne Rady Ministrów Wspólnot Europejskich w sprawie harmonizacji podatku od wartości dodanej z maja 1977 r.⁸ Wytyczne te w sposób szczególny akcentowały potrzebę ujednoczenia podstawy opodatkowania, co zresztą już zostało w 9 krajach członkowskich urzeczywistnione.

Stawki podatku od wartości dodanej są zróżnicowane w ustawodawstwach podatkowych krajów europejskich. Rozróżnić można trojakiemu rodzaju stawki — obniżone, normalne i podwyższone. Nie we wszystkich krajach stosowane są wszystkie trzy rodzaje stawek. W niektórych stosowana jest tylko jedna stawka. Niezbędna wydaje się ilustracja poziomu stosowanych stawek podatkowych w podatku od wartości dodanej krajów członkowskich Wspólnot Europejskich (z wyjątkiem Grecji).

Stawki podatkowe w krajach tych kształtują się w sposób następujący:

Kraj	Stawki (w %)		
	ulgowe	normalne	podwyższone
Belgia	6 i 17	19	25 i 33
Dania	—	22	—
Francja	5,5 i 7	18,6	33,3
Hiszpania	6	12	33
Holandia	5	19	—
Irlandia	0 i 10	23	—
Luksemburg	3 i 6	12	—
Portugalia	8	16	30
RFN	7	14	—
Włochy	2 i 9	18	38
Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej	0	15	—

Źródło: Die Angleichung der Steuersysteme, Stichwort Europa 1986, nr 9.

Zestawienie to ukazuje zróżnicowanie stawek podatkowych od jednej do czterech. Kraje stosujące więcej niż jedną stawkę podatkową starają się zapobiec regresywnemu oddziaływaniu podatku od wartości dodanej. Natomiast kraje, które stosują jedną stawkę podatkową, na ogół stosują również rozwinięty system subwencji, by ograniczyć skutki

⁸ Report on the Scope for Convergence of Tax Systems in the Community Commission of the European Communities, Bulletin, Supplement 1/80.

regresywne. Stawki ulgowe stosowane są na ogół wobec artykułów żywnościowych, lekarstw, książek, czasopism, usług kulturalnych i oświatowych. Stawka zerowa zaś ma na celu podkreślenie, że dane dobra lub usługi są formalnie opodatkowane, ale pobór podatku jest jakby zawieszony. Stawki podwyższone obciążają dobra i usługi zaliczane do kategorii luksusowych lub też do uzyskiwanych premii ubezpieczeniowych. Tego rodzaju stawki są jakby uzupełnieniem podatku dochodowego i zbliżają się do stosowanych w *expenditurs taxes*, chociaż nie jest to tożsame. Interpretacja zróżnicowanych stawek podatku od wartości dodanej jest możliwa jedynie w kontekście analizy polityki gospodarczej, fiskalnej i społecznej poszczególnych krajów. Ograniczają one nie tylko regresywne skutki podatku, lecz również chronią określone warstwy społeczne i gałęzie gospodarki. Mają one także swoje znaczenie dla eksportu towarów, zwłaszcza w przypadku stosowania zasady kraju pochodzenia dobra.

Założenia polityki gospodarczej, fiskalnej i społecznej zawarte są w stosowanych rozwiązaniach szczególnych i w zwolnieniach podatkowych. Postanowienia szczególne modyfikują podstawę opodatkowania, gdyż dotyczą na ogół możliwości potrącania uprzednio zapłaconych podatków lub opcji podatnika na rzecz określonych podatków. Możliwości potrącania uprzednio zapłaconych podatków mogą być ograniczone w zależności od rodzaju wydatków i dóbr oraz usług. Niekiedy zwolnienie podatkowe jest zastępowane inną formą opodatkowania. Na przykład w Belgii niektóre zwolnienia podatkowe są zastępowane podatkiem wyrównawczym. Oznacza to, że nie wszystkie zwolnienia podatkowe mają charakter definitywny. Niektóre kategorie podatników mogą dokonać opcji na rzecz opłacania podatku od wartości dodanej, czyli pozostawia się podatnikowi wybór formy opodatkowania. Nie są to jednak zjawiska powszechne, ich zasięg jest podmiotowo i przedmiotowo ograniczony. Charakterystyczne jest zwolnienie eksportu od podatku od wartości dodanej, gdyż stosowana jest zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia. Pozwala to na pobudzanie eksportu. Niekiedy może to prowadzić do zafałszowania konkurencji. Zróżnicowane zaś stawki podatkowe przy stosowaniu zasady opodatkowania w kraju przeznaczenia powodują konieczność stosowania rozliczeń wyrównawczych między poszczególnymi krajami, co trzeba jeszcze uzupełnić wahaniem kursu Wymiany walut.

Podatek od wartości dodanej jest podatkiem wybitnie konsumpcyjnym i dobra inwestycyjne lub przeznaczone do produkcji są od niego zwolnione. Jest on podatkiem przerzucanym na nabywcę, co zresztą jest Wyraźnie na ogół wskazane w cenie zakupu, przez co istnieje pewna jawność przerzucania podatku. Konsumpcyjny charakter podatku od wartości dodanej ma i swoje ujemne strony, gdyż w określonych sytuacjach może powodować skutki inflacyjne zmierzające do ograniczenia siły,

nabywczej. I tak w okresach recesji ewentualna podwyżka podatku od wartości dodanej może powodować trudności jego przerzucenia w wyższych cenach przez przedsiębiorstwa. Zaś w okresie boomu ewentualna podwyżka podatku może powodować nieuzasadnienie wysoką podwyżkę cen. Z punktu widzenia koniunkturalnego właściwsze byłoby opodatkowanie nie tyle konsumpcji, co dochodów. Wówczas kształtowanie wysokości podatku następowałoby w związku z kształtowaniem dochodu. Miałyby to również pozytywne skutki z punktu widzenia polityki podziału. Stąd też postulaty przekształcenia podatku od wartości dodanej są dalekie od możliwości urzeczywistnienia.

Przeprowadzony tu ogólny przegląd konstrukcji podatku od wartości dodanej skłania do zastanowienia się nad potrzebą jego wprowadzenia w Polsce. W szczególności nasuwa się pytanie, czy gospodarka polska jest dojrzała do przeprowadzenia tego rodzaju operacji. Chodzi o to, by pewna „moda” nie spowodowała łańcucha ujemnych skutków gospodarczych i socjalnych. Dlatego warto chociaż pokrótce ten problem rozważyć.

Podatek od wartości dodanej ma swój kontekst gospodarczy, do którego należą m. in. podaź dóbr i usług oraz poprawnie kształtowany system cen. Są to dziedziny, które od lat w Polsce niedomagają. Gospodarka polska jest odległa od zapewnienia odpowiadającej popytowi podaży dóbr i usług. Dzieje się tak m. in. dlatego, że pieniąż nie odgrywa aktywnej roli w kształtowaniu procesów gospodarczych. Oznacza to, że popyt w niewielkim tylko stopniu kształtuje wielkość i strukturę podaży. Jeżeli zaś nie ma dostatecznej podaży, to w grę wchodzi reglamentacja (w różnych formach) rozdziału towarów i usług, niewłaściwy jest także system cen, w znacznym stopniu kształtowany w sposób administracyjny i to częściowo z punktu widzenia ograniczenia pieniądza inflacyjnego. Niewielkie znaczenie dla kształtowania poziomu i struktury cen ma rynek. Brak jest wreszcie należytego związku między strukturą cen a poziomem indywidualnych dochodów ludności. Te ostatnie kształtowane są w następstwie zmian cen i to w sposób wtórny, przez co nie pobudzają do zwiększenia aktywności zawodowej. Dla przerwania tego błędnego koła niezbędne są zdecydowane zmiany ekonomiczne i polityczne, co zresztą jest powszechnie postulowane.

Warunki ekonomiczne dla wprowadzenia podatku od wartości dodanej są aktualnie w Polsce wybitnie niekorzystne. Podatek musiałby bowiem te warunki uwzględnić, niewiele mógłby je zmienić. Tymczasem sens podatku od wartości dodanej jest wyraźnie dostrzegalny w gospodarce rynkowej, gdzie zarówno podstawa opodatkowania, jak i stawki nawiązują do podaży dóbr i usług oraz cen. Wówczas ekonomiczne, fiskalne i socjalne oddziaływanie podatku od wartości dodanej mieć będzie swoje uzasadnienie. Czy konkluzja ta skłania do porzucenia idei podatku od wartości dodanej? Odpowiedź jest negatywna. Prace

nad koncepcją tego podatku i jej dostosowaniem do warunków polskich powinny być prowadzone.

Można by pokusić się o naszkicowanie tych prac. Otóż powinny one być prowadzone łącznie z pracami nad reformą gospodarki. Najpierw należałoby uchylić istniejący dualizm w opodatkowaniu obrotu. W miejsce obecnych dwóch podatków obrotowych należałoby wprowadzić jeden. Powinien to być podatek wielokrotny, który mógłby ewentualnie pomijać niektóre fazy gospodarowania, jak choćby inwestowanie. Stawki podatkowa powinny być zróżnicowane i wyraźnie uprzywilejowywać artykuły żywnościowe, lekarstwa i usługi kulturalne. Zadaniem podatku powinna być bowiem ochrona i tak niskiego poziomu konsumpcji w Polsce. Tego rodzaju preferencje powinny zawierać nie tylko stawki podatkowe, lecz również sformułowanie podstawy opodatkowania. Niezależnie od tego na okres przejściowy powinny być wprowadzone regulacje szczególne, których określeniem należałoby się zająć. Podatek ten powinien być tak skonstruowany, by jego skutki regresywne, zwłaszcza wobec warstw uboższych, były maksymalnie ograniczone. Nie powinien on stanowić narzędzia przywracania równowagi rynkowej w jej trywialnej postaci. Równowaga ta powinna być przede wszystkim przywracana za pomocą zwiększania podaży dóbr i usług.

Należałoby się zastanowić nad włączeniem do tak postulowanego podatku obrotowego elementów konstrukcji podatku od wartości dodanej. Tego rodzaju zabieg mógłby umożliwić stopniowe wdrażanie podatku od wartości dodanej i to bez wstrząsów dla gospodarki i konsumentów. W gronie fachowców nietrudno byłoby opracować tego rodzaju konstrukcję podatku. Można zacząć też obserwować przykład Węgier, które właśnie jako pierwsze z krajów RWPG wprowadzają podatek od wartości dodanej, co już rodzi obawy o wzrost inflacji i obniżenie poziomu życia ludności. W dalszej perspektywie, pomyślnych reform gospodarki, nie da się i w Polsce uniknąć wprowadzenia podatku od wartości dodanej. Czas zatem przystąpić do opracowania rozwiązań właściwych Polsce.

THE PROBLEMS OF VALUE ADDED TAX

Summary

The subject-matter of the considerations is the construction of a value added tax. The author comments on the issues of the tax assessment basis, tax rates and the methods of calculating the said tax. Special attention was focused on the concept and range of the tax assessment basis since it makes it possible to show the consequences of that tax. The author presents economic, fiscal and social effects of a value added tax. The considerations are illustrated by examples taken from the tax legislation of the EEC countries among which only Greece

does not provide for a value added tax. The author refers to postulates of introducing the said tax in Poland. He claims that at present the economic and financial situation in Poland is not mature enough to introduce a value added tax. Therefore he declares first for eliminating the dualism in taxing the turnover and for introducing one tax instead of two taxes applied at present. The turnover tax which is actually under preparation should be a multiple tax with the traits of a value added tax. It would facilitate a gradual transformation of a turnover tax into a value added tax. The author declares for the tax protection of **consumption of the poor.**