

**Arkadiusz Bernal**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

---

## STRUKTURA CZYNNIKÓW PRODUKCJI W DZIAŁALNOŚCI PODMIOTÓW ZWOLNIONYCH Z PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

---

**Streszczenie:** Podatek od wartości dodanej funkcjonuje właściwie, gdy jest powszechny. Zaletą podatku od wartości dodanej jest wówczas jego stosunkowo duża neutralność decyzyjna, co oznacza, że podatek nie wpływa na wybory dokonywane przez podatników. Celem artykułu jest udowodnienie tezy, że podmioty zwolnione (wykonujące działalność zwolnioną) z podatku od wartości dodanej ze względu na to zwolnienie będą wykazywały skłonność do zastępowania kapitału pracą.

**Słowa kluczowe:** podatek od wartości dodanej, czynniki produkcji.

### 1. Wstęp

Podatek od wartości dodanej jest wprawdzie stosunkowo nowym podatkiem, ale jego znaczenie systematycznie rośnie. Podatek ten został zaadaptowany przez prawie 150 państw na świecie, a jego znaczenie fiskalne w tych państwach, gdzie występuje, jest istotne.

Jeżeli założyć, że podatek od wartości dodanej jest powszechnym (podmiotowo i przedmiotowo), wszechfazowym podatkiem obrotowym, to zaletą jego będzie względnie duża neutralność decyzyjna. Neutralność decyzyjna oznacza, że podatek nie wpływa na wybory dokonywane przez przedsiębiorców i gospodarstwa domowe. W odniesieniu do przedsiębiorców neutralność decyzyjna podatku w szczególności może oznaczać, że nie wpływa on na wybory takie, jak: specjalizacja czy koncentracja (skala działalności), działalność w państwie czy działalność za granicą (miejsce działalności), prowadzenie działalności związanej z dużym ryzykiem czy z małym ryzykiem (rodzaj działalności) lub też skala zaangażowania czynnika pracy czy kapitału (sposób organizacji działalności).

Warunkiem neutralności decyzyjnej podatku od wartości dodanej jest jego powszechność. Każde zwolnienie, a szczególnie takie, które występuje na pośrednim etapie obrotu, załamuje mechanizm tego podatku. W przypadku zwolnień na pośrednim etapie obrotu zanikają zalety podatku od wartości dodanej, a w szczególności

dochodzi do podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu i naliczany jest podatek od podatku. W takim przypadku podatek przestaje być podatkiem od wartości dodanej, a przedmiotem opodatkowania staje się trudna do określenia kategoria.

Występowanie różnych rodzajów działalności zwolnionej w podatku od wartości dodanej nie jest jedynie polską domeną. Przykłady działalności zwolnionej z podatku od wartości dodanej można wskazać we wszystkich państwach na świecie i są to zwolnienia zarówno podmiotowe, jak i przedmiotowe. Różnice dotyczą zakresu zwolnień. W Polsce jako przykłady rodzajów działalności zwolnionej z podatku od towarów i usług można wymienić, zasadniczo rzecz ujmując, usługi pośrednictwa finansowego, usługi edukacyjne, usługi kulturalne, usługi związane ze sportem świadczone przez kluby sportowe, usługi opieki medycznej świadczone przez zakłady opieki zdrowotnej lub lekarzy i inne osoby wykonujące zawody medyczne, dostawę produktów rolnych i świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego, działalność mikroprzedsiębiorców.

Celem artykułu jest udowodnienie tezy, że podmioty zwolnione (wykonujące działalność zwolnioną) z podatku od wartości dodanej ze względu na to zwolnienie będą preferowały zastępowanie kapitału pracą.

## 2. Założenia

Wartość dodana może być rozumiana jako wynagrodzenie czynników produkcji [Schenk, Oldman 2007, s. 10-13]. W ujęciu tradycyjnym wyróżnia się trzy czynniki produkcji: ziemię, pracę, kapitał. Współcześnie obok tradycyjnych czynników produkcji wyróżnia się dodatkowo jeszcze przedsiębiorczość czy kapitał intelektualny. Należy zdawać sobie sprawę, że dyskusja dotycząca zarówno ilości, jak i rodzaju czynników produkcji, cały czas się toczy i nie może być uznana za zamkniętą.

Cel artykułu nie wymaga jednak pogłębionej charakterystyki wspomnianej dyskusji. W odniesieniu do czynników produkcji na potrzeby dalszej analizy przyjęte zostaną pewne założenia upraszczające. Po pierwsze zakłada się, że występują dwa czynniki produkcji: praca i kapitał, a po drugie, że mają one charakter substytucyjny. Rozpatrywane w dalszej analizie będą jedynie bezpośrednie konsekwencje zwolnień w podatku od wartości dodanej, związane z substytucyjnością czynników produkcji. Przedmiotem analizy nie będą pośrednie (bardziej odległe) konsekwencje, jak na przykład fakt zmieniających się cen czynników produkcji pod wpływem zmiany popytu na te czynniki. W analizie rozpatrywane są konsekwencje w zakresie zmiany cen towarów i usług w związku ze zwolnieniem podatkowym, ale nie są rozpatrywane zmiany popytu i podaży wynikające z tej zmiany cen.

Każdy rodzaj działalności w istotnym stopniu ma zdeterminowaną strukturę zaangażowanych czynników produkcji i dlatego zakres substytucyjności czynników produkcji ma ograniczony charakter. Można wprawdzie wyobrazić sobie sytuację, gdy kupujemy maszynę do froterowania podłogi i zamiast trzech pracowników zatrudniamy jednego, trudniej natomiast wyobrazić sobie na współczesnym etapie

rozwoju sytuację, że zwalniamy profesora i na jego miejsce kupujemy komputer. Zakłada się jednak, że w każdym rodzaju działalności istnieje pewien zakres swobody wyboru czynników produkcji i nie istnieją ograniczenia swobody przepływu czynników produkcji pomiędzy podmiotami.

Cena czynników produkcji jest określona i niezależna od miejsca zaangażowania czynnika produkcji, co oznacza na przykład, że przywileje socjalne pracowników są niezależnie od miejsca zatrudnienia, czy też siła negocjacyjna wobec dostawców dóbr kapitałowych podmiotu zwolnionego z podatku lub innego podmiotu jest taka sama.

W dalszej analizie przyjęte jest również założenie, że podatek od wartości dodanej jest powszechny z wyjątkiem analizowanych zwolnień. Stosowana jest wyłącznie jedna stawka podatku, wynosząca 23%. Prowadzenie działalności zwolnionej nie daje prawa do odliczania podatku zawartego w zakupach.

### 3. Symulacje

We wszystkich państwach na świecie, w których występuje podatek od wartości dodanej, z wyjątkiem Japonii, nakładany jest on według tzw. metody fakturowej. Poniżej przedstawione symulacje zakładają, że zastosowanie ma właśnie metoda fakturowa.

**Tabela 1.** Rozliczenie podatku od wartości dodanej na kolejnych etapach obrotu A, B, C, D, przy założeniu, że wszystkie etapy opodatkowane są według stawki podstawowej (w jednostkach pieniężnych)

Wyszcze- gólnienie	Wartość netto zakupów	VAT naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	VAT należny	Wartość brutto sprzedaży	Rozliczenie z urzędem skarbowym
A	400	92	100	500	115	615	23
B	500	115	100	600	138	738	23
C	600	138	100	700	161	861	23
D	700	161	100	800	184	984	23

Źródło: obliczenia własne.

Punktem wyjścia przy prowadzeniu symulacji jest sytuacja, w której występują cztery podmioty: A, B, C, D, na poszczególnych etapach obrotu. Podmiot D sprzedaje towary/usługi konsumentowi. Podmiot A dokonuje zakupów o wartości netto 400 jednostek pieniężnych (j.p.). Każdy ze wskazanych podmiotów generuje wartość dodaną wynoszącą 100 j.p.

Podmiot A dokonuje zakupów netto o wartości netto 400 j.p. Swojemu dostawcy podmiot A płaci 492 j.p. – cena brutto, w tym 92 j.p., to tzw. podatek naliczony, co

stanowi 23% zakupów netto. Ponieważ wartość dodana, która powstaje na etapie podmiotu A, wynosi 100 j.p., dlatego sprzedaż podmiotu A podmiotowi B ma wartość 500 j.p. netto. Po doliczeniu podatku według stawki 23% cena brutto, którą musi zapłacić podmiot B, wynosi 615 j.p. W tej cenie 115 j.p. to tzw. podatek należny. Podmiot A musi do urzędu skarbowego odprowadzić różnicę pomiędzy podatkiem należnym wynoszącym 115 j.p. a podatkiem naliczonym wynoszącym 92 j.p. Różnica ta wynosi 23 j.p. co stanowi 23% wartości dodanej na omawianym etapie obrotu. Zasady rozliczania się z podatku na kolejnych etapach obrotu wyglądają identycznie. W przypadku gdy wszystkie etapy obrotu opodatkowane są według stawki podstawowej, a na każdym etapie wartość dodana wynosi 100 j.p., konsument zapłaci cenę wynoszącą 984 j.p., na którą składa się cena netto 800 j.p. i 184 j.p. podatku od wartości dodanej (tab. 1).

**Tabela 2.** Rozliczenie podatku od wartości dodanej na kolejnych etapach obrotu A, B, C, D, przy założeniu, że w przedostatnim etapie obrotu występuje zwolnienie (w jednostkach pieniężnych)

Wyszczególnienie	Wartość netto zakupów	Vat naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Vat należny	Wartość brutto sprzedaży	Rozliczenie z urzędem skarbowym
A	400	92	100	500	115	615	23
B	500	115	100	600	138	738	23
C	738		100	838		838	0
D	838	0	100	938	216	1154	216

Źródło: obliczenia własne.

W dalszej części analizy można postawić pytanie o konsekwencje wprowadzenia zwolnienia z podatku od wartości dodanej na pośrednim etapie obrotu. Sytuacja, w której przedostatni etap obrotu objęty jest zwolnieniem, przedstawiona została w tab. 2. Podmiot C jako podmiot zwolniony (prowadzący działalność zwolnioną) dokonuje zakupów od podmiotu B, płacąc dokładnie taką samą cenę, jak w poprzednim przykładzie, czyli 738 j.p. W tym przypadku podmiot C nie ma jednak prawa do odliczenia podatku zawartego w tych zakupach. Dodając zatem do dokonanych zakupów wartość dodaną na poziomie 100 j.p., będzie dokonywał sprzedaży po cenie 838 j.p., przy czym podmiotowi D nie przysługuje prawo do odliczenia podatku wynikającego z wcześniejszych faz obrotu. Podmiot D nie ma nawet świadomości, jaka część kwoty, którą zapłacił, to podatek wynikający z wcześniejszych faz. W takim przypadku po doliczeniu przez podmiot D wartości dodanej wynoszącej 100 j.p. i podatku należnego, który w tym przypadku wynosi 216 j.p., ustali cenę dla konsumenta wynoszącą 1154 j.p. Cena ta jest o 170 j.p. wyższa w porównaniu z sytuacją, gdy wszystkie fazy obrotu objęte były stawką podstawową.

Szkodliwość zwolnienia na pośrednim etapie obrotu przejawia się tym, że przedmiotem opodatkowania nie jest już wartość dodana. Dochodzi do wielokrotnego opodatkowania tego samego przedmiotu i do naliczania podatku od podatku.

**Tabela 3.** Rozliczenie podatku od wartości dodanej na kolejnych etapach obrotu A, B, C, D, przy założeniu, że w przedostatnim etapie obrotu występuje zwolnienie i wartość dodana równa 150 j.p. (w jednostkach pieniężnych)

Wyszczególnienie	Wartość netto zakupów	Vat naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Vat należny	Wartość brutto sprzedaży	Rozliczenie z urzędem skarbowym
A	400	92	100	500	115	615	23
B	500	115	50	550	127	677	12
C	677		150	827		827	0
D	827	0	100	927	213	1140	213

Źródło: obliczenia własne.

W przypadku wystąpienia na pośrednim etapie obrotu zwolnienia z podatku od wartości dodanej istnieje uzasadnienie dla zwiększania wartości dodanej na tym etapie. Taka sytuacja nie miałaby miejsca, gdyby wszystkie etapy obrotu objęte były stawką podstawową. Podmiot zwolniony (prowadzący działalność zwolnioną) jest zainteresowany w tej sytuacji zastępowaniem zakupów niektórych wyrobów gotowych wytwarzaniem ich we własnym zakresie, a zamiast kupować usługi pomocnicze od firm zewnętrznych może być zainteresowany wykonywaniem ich we własnym zakresie.

Gdyby podmiot C zamiast dokonywać zakupu dóbr kapitałowych o wartości 50 j.p. mógł zastąpić je czynnikiem pracy o tej samej wartości, to cena, którą mógłby zaoferować podmiotowi D, byłaby o 11 j.p. niższa. Zamiast 838 j.p. byłoby to 827 j.p. Konsekwencje zastąpienia zakupu dóbr kapitałowych o wartości 50 j.p. czynnikiem pracy o tej samej wartości przez podmiot zwolniony znajdujący się na przedostatnim etapie obrotu zamieszczone zostały w tab. 3.

Największe korzyści podmiot zwolniony odniósłby wówczas, gdyby wszystkie dobra kapitałowe wytwarzał we własnym zakresie i nie dokonywał jakichkolwiek zakupów opodatkowanych.

Jeżeli w działalności podmiotu zwolnionego jako substytuty można potraktować pracę i kapitał o tej samej wartości, to wówczas podmiot zwolniony będzie preferował w swojej działalności wykorzystywanie czynnika pracy. Nie wiąże się to bowiem z koniecznością zapłaty podatku od wartości dodanej wytworzonej na etapie zwolnionym przez czynnik pracy.

Jeżeli na przykład podmiot zwolniony miałby do wyboru wykonać dobra kapitałowe o wartości 100 000 j.p., a w okresie przydatności do eksploatacji tych dóbr

kapitałowych alternatywą byłaby wypłata wynagrodzeń o wartości 100 000 j.p., to bardziej skłonny będzie wykonywać swoje czynności z wykorzystaniem czynnika pracy, gdyż dokonując zakupu dóbr kapitałowych, musiałby zapłacić podatek od wartości dodanej, którego nie mógłby odliczyć. Zakup dóbr kapitałowych przez podmiot zwolniony byłby uzasadniony wówczas, gdy wydajność tych dóbr (w przeliczeniu na j.p.) byłaby wyższa o stawkę podatku od wartości dodanej lub, mówiąc inaczej, gdy wydajność czynnika pracy w porównaniu z wydajnością kapitału byłaby niższa od wartości ustalonej według poniższego wzoru.

$$1 - \frac{1}{1 + \text{stawka\_podatku}}$$

Przy założeniu stawki podatku na poziomie 23% wartość tego wyrażenia wynosi 18,7%.

Z powyższej analizy wynika, że występowanie zwolnień w podatku od wartości dodanej może prowadzić do hamowania postępu technologicznego. Nie wystarczy bowiem, że wydajność kapitału będzie po prostu wyższa od wydajności czynnika pracy, by przedsiębiorca zwolniony był wystarczająco zachęcony do substytucji tych czynników produkcji. Postęp technologiczny prowadzący do minimalnego wzrostu wydajności kapitału w porównaniu z czynnikiem pracy nie jest wystarczający do tego, by przedsiębiorca zwolniony z podatku od wartości dodanej był zainteresowany wprowadzeniem innowacji. Dopiero gdy wydajność czynnika pracy będzie niższa od wydajności kapitału o wartość ustaloną według powyższego wzoru, dopiero wówczas wprowadzenie nowej technologii będzie mogło zostać uznane za uzasadnione.

Dotychczas rozpatrywana była sytuacja, w której zwolnienie występowało na pośrednim etapie obrotu. W przypadku gdy zwolnienie z podatku od wartości dodanej dotyczy ostatniego etapu obrotu, konsekwencje tego zwolnienia będą inne. Z perspektywy konsumenta jest to sytuacja korzystna, gdyż konsument zapłaci wtedy 961 j.p., a gdy wszystkie fazy obrotu objęte były stawką podstawową, płacił 984 j.p. Różnica w tym przypadku wynosi 23 j.p., co stanowi 23% wartości dodanej na ostatnim, zwolnionym etapie obrotu. Wariant ten został zaprezentowany w tab. 4.

**Tabela 4.** Rozliczenie podatku od wartości dodanej na kolejnych etapach obrotu A, B, C, D, przy założeniu, że w ostatnim etapie obrotu występuje zwolnienie (w jednostkach pieniężnych)

Wyszczególnienie	Wartość netto zakupów	Vat naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Vat należny	Wartość brutto sprzedaży	Rozliczenie z urzędem skarbowym
A	400	92	100	500	115	615	23
B	500	115	100	600	138	738	23
C	600	138	100	700	161	861	23
D	861		100	961		961	0

Źródło: obliczenia własne.

Podstawowe pytanie, które się nasuwa, to pytanie o to, czy zwolnienie występujące na ostatnim etapie obrotu będzie zachęcało do substytuowania kapitału czynnikiem pracy, jak to miało miejsce w sytuacji, gdy zwolnienie występowało na pośrednim etapie obrotu. Z symulacji przedstawionej w tab. 5 wynika, że w przypadku, gdy zwolnienie dotyczy ostatniego etapu obrotu, to dla przedsiębiorcy zwolnionego, który zakup dóbr kapitałowych o wartości 50 j.p. zastąpi wykorzystaniem czynnika pracy o tej samej wartości, cena możliwa do zaoferowania konsumentowi obniży się z 961 do 950 j.p. Można w związku z tym wyciągnąć wniosek, że niezależnie od tego, czy podmiot zwolniony występuje na pośrednim, czy ostatnim etapie obrotu, zastąpienie zakupu dóbr kapitałowych czynnikiem pracy przynosi wymierne korzyści. Należy zwrócić jednak uwagę na to, że przy przyjętych założeniach skala korzyści wynikająca z substytucji kapitału czynnikiem pracy jest mniejsza, jeśli zwolnienie dotyczy ostatniego etapu obrotu, w porównaniu z sytuacją, gdy zwolnieniu podlega etap przedostatni.

**Tabela 5.** Rozliczenie podatku od wartości dodanej na kolejnych etapach obrotu A, B, C, D, przy założeniu, że w ostatnim etapie obrotu występuje zwolnienie i wartość dodana równa 150 j.p. (w jednostkach pieniężnych)

Wyszczególnienie	Wartość netto zakupów	Vat naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Vat należny	Wartość brutto sprzedaży	Rozliczenie z urzędem skarbowym
A	400	92	100	500	115	615	23
B	500	115	100	600	138	738	23
C	600	138	50	650	150	800	12
D	800		150	950		950	0

Źródło: obliczenia własne.

Większa skala korzyści z substytucji na pośrednim etapie obrotu w porównaniu z ostatnim etapem wynika z negatywnych konsekwencji dla mechanizmu funkcjonowania podatku od wartości dodanej zwolnień występujących w tym podatku na pośrednim etapie obrotu. Negatywne konsekwencje są tym większe, im późniejszego pośredniego etapu obrotu dotyczą. Prawdopodobnie ta wynika z faktu, że w podstawie opodatkowania na etapie następującym po zwolnieniu pojawia się podatek naliczony we wcześniejszych fazach. Zatem im większa była wartość dodana na etapie poprzedzającym zwolnienie, tym wyższy podatek wynikający z tej wartości dodanej, a co za tym idzie – wyższa podstawa opodatkowania na etapie następującym po etapie zwolnionym.

Konsekwencje zwolnienia na pośrednim etapie obrotu są zróżnicowane w zależności od tego, którego etapu od końca dotyczy zwolnienie. Porównanie konsekwencji zwolnienia na przedostatnim i trzecim od końca etapie obrotu możliwe jest dzięki

zestawieniu danych zawartych w tab. 2 i tab. 6. Z tabeli 2 wynika, że przy zwolnieniu na przedostatnim etapie obrotu cena możliwa do zaoferowania konsumentowi wynosi 1154 j.p., podczas gdy cena możliwa do zaoferowania konsumentowi, gdy zwolnienie dotyczy trzeciego etapu od końca, wynosi 1125 j.p.

**Tabela 6.** Rozliczenie podatku od wartości dodanej na kolejnych etapach obrotu A, B, C, D, przy założeniu, że na trzecim od końca etapie obrotu występuje zwolnienie (w jednostkach pieniężnych)

Wyszcze- gólnienie	Wartość netto zakupów	Vat naliczony	Wartość dodana	Wartość netto sprzedaży	Vat należny	Wartość brutto sprzedaży	Rozliczenie z urzędem skarbowym
A	400	92	100	500	115	615	23
B	615		100	715		715	0
C	715	0	100	815	187	1002	187
D	815	187	100	915	210	1125	23

Źródło: obliczenia własne.

Na koniec należałoby również zwrócić uwagę na to, że im wyższy jest poziom stawki podatku od wartości dodanej, tym większe korzyści można osiągnąć z substytuowania dóbr kapitałowych czynnikiem pracy. Podwyższanie stawki podatku może zatem prowadzić do intensyfikacji zachowań podmiotów zwolnionych.

#### 4. Zakończenie

Podatki, w tym podatek od wartości dodanej, należą do wielu czynników wpływających na funkcjonowanie przedsiębiorców. Nie można przeceniać wpływu podatku na podejmowane przez podatników decyzje, w tym decyzje przedsiębiorców zwolnionych z podatku od wartości danej, decydujących o strukturze zaangażowanych czynników produkcji. Przy wyborze struktury czynników produkcji to głównie względy efektywności będą przesądzały o organizacji prowadzonej działalności. Należy jednak podkreślić, co zostało przedstawione w artykule, że podatek od wartości dodanej nie pozostaje neutralny dla działalności podmiotów z tego podatku zwolnionych.

Wśród konsekwencji zwolnienia należy zwrócić uwagę zwłaszcza na możliwą zmianę w organizacji działalności podmiotów zwolnionych, a także na możliwe opóźnienia we wprowadzaniu innowacji technologicznych. Podmioty zwolnione, niezależnie od tego, czy znajdują się na środkowym, czy ostatnim etapie obrotu, powinny być zainteresowane wykonywaniem działalności pracochłonnej w ramach swoich struktur. Natomiast zainteresowanie współpracą z podmiotami zewnętrznymi, ze względu na podatek od wartości dodanej, powinno dotyczyć raczej działalności o charakterze kapitałochłonnym. W przypadku podmiotów zwolnionych

z podatku od wartości dodanej może wystąpić tendencja do kumulacji pionowej. Podmiot zwolniony będzie bowiem czerpał korzyści w każdej sytuacji, gdy zamiast dokonywać zakupów od podmiotów zewnętrznych sam będzie wytwarzał możliwie dużo dóbr i usług.

## Literatura

Schenk A., Oldman O., *Value Added Tax. A Comparative Approach*, Cambridge University Press, 2007.

### **PRODUCTION FACTORS STRUCTURE IN ENTITIES EXEMPT FROM VALUE ADDED TAX**

**Summary:** Value added tax functions properly when it is common. The advantage of the tax in such a case is its comparative high neutrality, which means that the tax does not influence taxpayers' choices. The target of the article is to prove that exempt entities would prefer to change capital for workforce.