

# Docelowy system VAT w Unii Europejskiej

## Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych

Rafał Lipniewicz

---



**Oficyna**

a Wolters Kluwer business

# **Docelowy system VAT w Unii Europejskiej**

**Harmonizacja  
opodatkowania transakcji  
wewnątrzspółnotowych**

---



# Prawo jest na naszej stronie!

[www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)  
[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

- codzienna aktualizacja
- pełna oferta
- zapowiedzi wydawnicze
- rabat na zamówienia zbiorcze do negocjacji
- uproszczony sposób zakupu e-mailem:  
[zamowienia.internet@wolterskluwer.pl](mailto:zamowienia.internet@wolterskluwer.pl)

# Docelowy system VAT w Unii Europejskiej

Harmonizacja  
opodatkowania transakcji  
wewnątrzspółnotowych

Rafał Lipniewicz

---



**Oficyna**

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2010

Stan prawny na dzień 1 lutego 2010 r.

Wydawca:  
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:  
Joanna Maż

Opracowanie redakcyjne:  
JustLuk

Korekta:  
Katarzyna Szubińska

Skład, łamanie:  
JustLuk, Justyna Szumiół, Łukasz Drzewiecki, Stanisław Drzewiecki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2010

ISBN: 978-83-264-0182-4  
ISSN: 1897-4392

Wydane przez:  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek  
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a  
tel. (022) 535 80 00, (022) 535 82 00  
31-156 Kraków, ul. Zacisze 7  
tel. (012) 630 46 00  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)  
Księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# Spis treści

Wykaz skrótów .....	9
---------------------	---

Wstęp .....	11
-------------	----

## Rozdział I

<b>Charakterystyka podatku od wartości dodanej (podatku VAT) .....</b>	<b>19</b>
--	-----------

1. Historyczny rozwój podatku VAT .....	19
2. Konstrukcja podatku VAT .....	21
2.1. Metody ustalania podstawy opodatkowania VAT .....	21
2.2. Metody ustalania zobowiązania podatkowego w VAT .....	24
2.3. Typy podatku VAT .....	27
3. Zalety i wady podatku VAT .....	29
4. Podatek VAT a jednofazowy podatek od sprzedaży .....	32
5. Podatek VAT a transakcje transgraniczne – zasada przeznaczenia <i>v.</i> zasada pochodzenia .....	34
5.1. Uwagi ogólne .....	34
5.2. Podatkowa zasada przeznaczenia w transgranicznym obrocie towarowym .....	39
5.3. Podatkowa zasada pochodzenia w transgranicznym obrocie towarowym .....	41
6. Podsumowanie .....	43

## Rozdział II

<b>Podatki obrotowe w kontekście procesu harmonizacji podatkowej w Unii Europejskiej .....</b>	<b>45</b>
--	-----------

1. Harmonizacja a koordynacja podatkowa .....	45
---	----

2. Przesłanki harmonizacji podatków obrotowych państw członkowskich.....	51
3. Harmonizacja podatkowa a suwerenność państw członkowskich.....	54
3.1. Pojęcie suwerenności państwa .....	54
3.2. Suwerenność a proces integracji europejskiej.....	56
3.3. Suwerenność podatkowa państw członkowskich a harmonizacja podatkowa.....	59
4. Prawo Unii Europejskiej a prawo państw członkowskich w procesie harmonizacji podatkowej.....	65
4.1. Uwagi ogólne .....	65
4.2. Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego .....	69
4.3. Zasada bezpośredniego obowiązywania (skutku) prawa wspólnotowego .....	72
5. Podstawy prawne i instrumenty harmonizacji podatków obrotowych w Unii Europejskiej.....	74
5.1. Harmonizacja podatków obrotowych w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej .....	74
5.2. Dyrektywy Rady jako instrument harmonizacji podatkowej ....	80
6. Proces harmonizacji podatków obrotowych państw członkowskich.....	86
7. Podstawowe zasady wspólnego systemu VAT .....	94
7.1. Zasada powszechności VAT.....	94
7.2. Zasada neutralności VAT.....	97
7.3. Opodatkowanie konsumpcji .....	103
7.4. Zasada proporcjonalności VAT.....	106
7.5. Zasada wszechfazowości podatku VAT .....	108
8. System przejściowy dla transakcji wewnątrzspółnotowych .....	109
9. Podsumowanie.....	113

### **Rozdział III**

<b>Zasady opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych w ramach systemu przejściowego VAT .....</b>	<b>115</b>
1. Zasada przeznaczenia a zasada pochodzenia w systemie przejściowym VAT .....	115
2. Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów .....	123
3. Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów .....	132
4. Wewnątrzspółnotowe transakcje trójstronne.....	144
5. Stawki podatkowe w transakcjach wewnątrzspółnotowych.....	146
5.1. Zasady ogólne .....	146

5.2. Stawki podatkowe przy wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów .....	148
5.3. Stawki podatkowe przy wewnątrzspółnotowej dostawie towarów .....	148
6. Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w transakcjach transgranicznych.....	150
6.1. Odliczenie podatku naliczonego .....	150
6.2. Zwrot podatku naliczonego w innym państwie członkowskim .....	155
7. Obowiązki rejestracyjne i dokumentacyjne podatników .....	159
8. Podsumowanie.....	164

## **Rozdział IV**

### **Administracyjne i finansowe aspekty funkcjonowania**

<b>systemu przejściowego VAT .....</b>	<b>166</b>
1. System przejściowy VAT a kontrola podatkowa .....	166
2. System wymiany informacji o podatnikach podatku VAT .....	174
3. Konstrukcja systemu przejściowego VAT a mechanizmy transgranicznych oszustw podatkowych .....	179
4. System przejściowy VAT w ocenie Komisji Europejskiej.....	186
5. Założenia modernizacji systemu przejściowego VAT .....	188
6. Podsumowanie.....	196

## **Rozdział V**

### **Ostateczny system VAT w Unii Europejskiej.....**

1. Generalne założenia systemu ostatecznego VAT .....	198
2. Podstawy prawne wprowadzenia systemu ostatecznego VAT .....	199
3. Aspekty proceduralne wprowadzenia systemu ostatecznego VAT.....	203
4. Model systemu ostatecznego VAT oparty na mechanizmie clearingu.....	205
5. Model systemu ostatecznego VAT zakładający opodatkowanie w kraju siedziby podatnika.....	215
6. Bariery wprowadzenia systemu ostatecznego VAT .....	220
7. Podsumowanie.....	233

## **Rozdział VI**

### **Alternatywny federacyjny system VAT**

<b>w Unii Europejskiej.....</b>	<b>235</b>
1. Federalizm w świetle integracji europejskiej.....	235

2. Idea federalizmu fiskalnego.....	237
3. Federalizm fiskalny w warunkach Unii Europejskiej.....	240
4. Systemy opodatkowania obrotu w wybranych państwach federacyjnych .....	246
4.1. Wielopoziomowy system podatków obrotowych w Kanadzie.....	246
4.2. System stanowych podatków od sprzedaży detalicznej w USA.....	249
5. Koncepcje dwupoziomowego systemu VAT.....	251
6. Idea federacyjnego systemu VAT w Unii Europejskiej.....	254
7. Federacyjny system VAT a reforma systemu dochodów własnych budżetu Unii Europejskiej .....	260
7.1. Ogólna charakterystyka budżetu UE.....	260
7.2. System dochodów własnych budżetu UE.....	265
7.3. Propozycje Komisji Europejskiej w zakresie podatkowych dochodów własnych budżetu UE.....	269
7.4. Transgraniczny podatek VAT jako źródło dochodów własnych budżetu UE.....	275
<b>Zakończenie .....</b>	<b>279</b>
<b>Literatura.....</b>	<b>285</b>
<b>Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości .....</b>	<b>296</b>
<b>Dokumenty instytucji Wspólnoty .....</b>	<b>299</b>

## Wykaz skrótów

### Akty normatywne

- I dyrektywa – Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. WE L 71 z 14.04.1967, s. 1301, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3)
- II dyrektywa – Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax (Dz. Urz. WE L 71 z 14.04.1967, s. 1303)
- VI dyrektywa – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23)
- VIII dyrektywa – Ósma dyrektywa Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom nie mającym siedziby na terytorium kraju (Dz. Urz. WE L 331 z 27.12.1979, s. 11, z późn. zm. ; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 79)

dyrektywa VAT	– dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
TUE	– Traktat z dnia 7 lutego 1992 r. o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z późn. zm., zał. 30)
TFUE	– Traktat z dnia 25 marca 1957 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej; tytuł zmieniony przez art. 2 pkt 1 Traktatu z Lizbony zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2007 r., s. 1, z późn. zm.) z dniem 1 grudnia 2009 r.
TWE	– Traktat z dnia 25 marca 1957 r. ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z późn. zm., zał. 2)

### **Czasopisma, orzecznictwo i inne**

DNB	– Dochód Narodowy Brutto
ECR	– European Court Reports
ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości (również jako Trybunał)
EWWiS	– Europejska Wspólnota Węgla i Stali
IMF	– Międzynarodowy Fundusz Walutowy
KPPod	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
PNB	– Produkt Narodowy Brutto
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
RST	– podatek od sprzedaży detalicznej (Retail Sales Tax)
VIES	– System Wymiany Informacji o Podatnikach (VAT Information Exchange System)
WDT	– wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
WNT	– wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny
WTT	– wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna

## Wstęp

W końcu lat 60. ubiegłego wieku w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej rozpoczął się proces harmonizacji podatkowej, który miał doprowadzić do opracowania i wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zagwarantować realizację idei wspólnego rynku przy zachowaniu zasad równej konkurencji i zrównoważonego rozwoju.

Państwa członkowskie Wspólnoty, w których pierwotnie obowiązywały różne podatki obrotowe, dokonały wyboru konstrukcji prawnej podatku od wartości dodanej (podatek VAT) jako optymalnej formy opodatkowania obrotu. Niezbędne zatem stało się wypracowanie wspólnych regulacji, które wyznaczyłyby ramy dla dostosowania krajowych przepisów podatkowych. Zakresem harmonizacji – rozumianej we Wspólnocie jako proces dostosowywania systemów podatkowych różnych reżimów prawnych dla realizacji celów wspólnej polityki podatkowej, stanowiący element procesu budowania szerszego międzynarodowego podmiotu gospodarczego – objęte zostały wszystkie elementy konstrukcji prawnej podatku VAT, tzn. podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawka podatkowa (w ograniczonym zakresie), a także ulgi i zwolnienia podatkowe.

Aktem prawnym, który stanowił podwaliny dla wprowadzenia wspólnego systemu VAT, była Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. WE L 71 z 14.04.1967, s. 1301, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3; dalej: I dyrektywa). Kluczowym postanowieniem zawartym w I dyrektywie było zobowiązanie wszystkich krajów Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej do zastąpienia stosowanych powszechnie podatków obrotowych wspólnym systemem podatku od wartości dodanej, sprzyjającym konkurencyjności i swobodzie przepływu towarów i usług

wewnątrz wspólnego rynku. Jednak dopiero uchwalenie 17 maja 1977 r. Szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23; dalej: VI dyrektywa) zapoczątkowało proces pogłębionej harmonizacji w tym zakresie.

Co istotne, pomimo uchwalenia VI dyrektywy, obrót towarami między przedsiębiorcami z różnych państw członkowskich nadal traktowany był jako eksport bądź import towarów, a zatem – z punktu widzenia stosowanych procedur rozliczania podatku VAT w obrocie transgranicznym – nie miało prawnego znaczenia, czy unijni podatnicy podatku VAT dokonywali dostawy (nabycia) towarów do (z) innego państwa członkowskiego, czy do (z) państwa trzeciego.

Ustanowienie z dniem 1 stycznia 1993 r. wspólnego rynku i zniesienie granic celnych pomiędzy państwami członkowskimi spowodowało, iż mechanizm opodatkowania dostaw towarów dokonywanych między przedsiębiorcami, oparty na zasadzie zwolnienia z opodatkowania eksportu towarów i opodatkowaniu importu towarów na granicach państw członkowskich – nie mógł dalej funkcjonować. Stanowiło to bezpośrednią przyczynę implementowania do wspólnego systemu VAT szczególnych zasad opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych i ustanowienia unikalnego transgranicznego prawnopodatkowego stanu faktycznego w postaci wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (wcześniej import) i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (wcześniej eksport).

Prawodawca unijny przyjął za podstawową regułę opodatkowania dostaw towarów w obrębie Wspólnoty zasadę przeznaczenia (ang. *destination principle*), która zakłada, że opodatkowanie podatkiem VAT następuje w miejscu ostatecznej konsumpcji towaru będącego przedmiotem transakcji, według stawki podatku obowiązującej w kraju nabycia towaru. Natomiast wewnątrzspółnotowa dostawa towarów jest zwolniona z opodatkowania dla podatników podatku VAT, dokonujących takiej dostawy na rzecz podatników mających siedzibę w innym państwie UE. Taki model zapewnia neutralność na poziomie produkcji towarów – opodatkowanie podatkiem VAT nie preferuje ani produkcji krajowej, ani importu towarów.

Podstawą unijnego systemu opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem VAT jest zatem zwolnienie z opodatkowania dostaw towarów realizowanych przez unijnych podatników podatku VAT

na rzecz podatników z innych państw członkowskich, a opodatkowanie nabywców towarów (unijnych podatników podatku VAT). Mechanizm ten nie ma jednak zastosowania do dostaw towarów realizowanych przez unijnych podatników podatku VAT na rzecz konsumentów indywidualnych z innych państw członkowskich – opodatkowanie następuje wtedy co do zasady w kraju pochodzenia towarów.

Przyjęty w 1993 r. system opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych w UE stanowi w efekcie rozwiązanie hybrydowe, oparte na unikalnym, jednoczesnym zastosowaniu dwóch zasad transgranicznego opodatkowania obrotu towarowego podatkiem VAT – zasady przeznaczenia oraz zasady pochodzenia.

W tym kontekście podkreślenia wymaga, iż dla opodatkowania międzynarodowego obrotu towarowego państwa na całym świecie powszechnie stosują konstrukcję podatku VAT, opartą na zasadzie przeznaczenia. Co jednak istotne, pomiędzy dwoma państwami, czyli państwem pochodzenia towaru i państwem przeznaczenia towaru, nienależącymi do Wspólnoty (lub gdy jedno z nich nie jest członkiem UE), istnieje granica celna, pozwalająca na efektywną kontrolę przepływu towarów. W ramach Wspólnoty dokonano natomiast wyboru konstrukcji administracyjnej niespotykanej w skali światowej – zniesiono granice celne pomiędzy państwami członkowskimi, pozostawiając jednocześnie system opodatkowania handlu transgranicznego wewnątrz Wspólnoty między podatnikami podatku VAT, oparty na zasadzie przeznaczenia (opodatkowanie w państwie nabycia towarów).

W efekcie prawidłowość rozliczenia transakcji wewnątrzspółnotowych uzależniona jest w znacznej mierze od interpretacji prawnopodatkowego stanu faktycznego, dokonywanej przez samych podatników; przemieszczenie towarów między państwami członkowskimi nie jest już administracyjnie identyfikowane w ramach wewnątrzspółnotowych procedur celnych. Jeżeli do tego dodamy daleko niezadowalający poziom współpracy między organami podatkowymi państw członkowskich przy kontroli transakcji wewnątrzspółnotowych – wymagający tzw. kontroli symultanicznych przeprowadzanych jednocześnie w dwóch (lub więcej) państwach UE – bardzo wyraźnie widać dysfunkcjonalność obecnego systemu VAT w zakresie opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych, dokonywanych wewnątrz Wspólnoty, skutkującą coraz większą skalą oszustw podatkowych bazujących na wykorzystywaniu luk w przyjętym systemie wewnątrzspółnotowego VAT.

Biorąc powyższe pod uwagę, jednym z głównych motywów podjęcia tematu harmonizacji opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych w UE jest fakt, iż ustanowiony w 1993 r. system (oparty na zasadzie przeznaczenia) zaprojektowany został jako system przejściowy – na okres 4 lat; w 1997 r. zastąpić miał go system ostateczny oparty na tzw. zasadzie pochodzenia (ang. *origin principle*), zakładający opodatkowanie dostaw towarów dokonywanych w obrębie Wspólnoty w państwie, w którym towary zostały wytworzone, bez względu na to, w którym państwie członkowskim dokonana zostanie ich ostateczna konsumpcja. Przyjęcie takiego rozwiązania skutkowałoby ustanowieniem jednolitych zasad opodatkowania podatkiem VAT wszystkich transakcji objętych zakresem przedmiotowym tego podatku, dokonywanych w obrębie Unii Europejskiej, bez względu na to, czy stronami transakcji byłiby podatnicy podatku VAT z tego samego państwa, czy z różnych państw członkowskich.

Ustanowienie systemu ostatecznego w przewidzianym terminie (1997 r.) okazało się niemożliwe, a wśród wielu przyczyn takiego stanu rzeczy kluczowe okazały się bariery o charakterze prawnym, administracyjnym, ekonomicznym i politycznym, tj.: ograniczenia związane z mechanizmem clearingów dochodów podatkowych, brak efektywnej współpracy służb fiskalnych państw członkowskich, struktura budżetowych wpływów podatkowych państw członkowskich, zróżnicowanie stawek podatkowych, przyjęcie wspólnej waluty jedynie przez część państw UE czy zakłócenia warunków konkurencji na wspólnym rynku. Na bariery o charakterze administracyjnym i ekonomicznym nałożyła się ponadto obawa państw członkowskich przed utratą suwerenności podatkowej na rzecz Unii Europejskiej.

W niniejszej pracy podjęto próbę kompleksowej analizy prawnopodatkowych i finansowych aspektów funkcjonowania przejściowego systemu VAT w zakresie transakcji wewnątrzspółnotowych. Ze względu na fakt, iż problematyka optymalnej konstrukcji prawnej podatku nakładanego na transakcje transgraniczne jest w światowej literaturze przedmiotu przedstawiana w sposób bardzo zróżnicowany – niezależnie od analizy teoretycznoprawnej – założeniem badawczym jest także uzyskanie odpowiedzi na pytanie, jaki model wspólnego systemu VAT byłby optymalny, zarówno z perspektywy przedsiębiorców dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych, jak i państw członkowskich realizujących dochody podatkowe z tytułu takich transakcji. Wszechstronna analiza tytułowego zagadnienia ma zatem umożliwić teoretyczne i całościowe usyste-

matyzowanie kluczowych kwestii związanych z omawianą problematyką, a przeprowadzone rozważania – stanowić podstawę do sformułowania wniosków *de lege lata* i postulatów *de lege ferenda*.

Głównym celem pracy jest przeprowadzenie analizy wskazującej, że bariery wprowadzenia w Unii Europejskiej ostatecznego systemu VAT – pomimo iż nadal uznawany jest on za długofalowy cel Wspólnoty – są na tyle istotne, że jego implementacja jest bardzo mało prawdopodobna. Mając to na uwadze – na podstawie wyników przeprowadzonych badań – przedstawiono alternatywną koncepcję wspólnego systemu VAT, opartą na podziale kompetencji i dochodów podatkowych między Unią Europejską a państwami członkowskimi, charakterystyczną dla państw federacyjnych i bazującą na koncepcji federalizmu fiskalnego.

Dla osiągnięcia założonych celów dokonana została analiza wspólnotowych przepisów prawa podatkowego, normujących zakres opodatkowania podatkiem VAT transakcji wewnątrzwspólnotowych, poprzedzona określeniem formalnych źródeł prawa podatkowego Unii Europejskiej.

Analiza przepisów Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (obecnie: Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej)<sup>1</sup> oraz dyrektywy Rady 112/2006/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.) – określających zasady opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych – ma zatem na celu ustalenie ich znaczenia ze względu na system prawa wspólnotowego, do którego należą, jak również celów, które przyświecały prawodawcy unijnemu przy ustanawianiu systemu przejściowego VAT w zakresie opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Na podstawie tej analizy – przyjmując, iż fundamentem budowy systemu podatkowego są właściwie ustalone źródła podatkowe – badaniu poddane zostały administracyjne i finansowe aspekty funkcjonowania obecnego systemu przejściowego, planowanego systemu ostatecznego, jak również alternatywnego federacyjnego systemu VAT w Unii Europejskiej.

Problematykę finansów Unii Europejskiej ujęto dwupłaszczyznowo, poprzez analizę możliwości połączenia reformy wspólnego systemu VAT

<sup>1</sup> Traktat z dnia 25 marca 1957 r. ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z późn. zm., zał. 2); dalej: TWE, Traktat; zgodnie z art. 1 zmienionego mocą Traktatu z Lizbony Traktatu o Unii Europejskiej podstawę Unii stanowią Traktat o Unii Europejskiej oraz Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 115 z 09.05.2008, s. 1); dalej: TFUE. Oba traktaty mają taką samą moc prawną, a Unia zastępuje Wspólnotę Europejską i jest jej następcą prawnym. Termin „Wspólnota” stosowany będzie zatem w niniejszej pracy na zwyczajowe określenie Unii Europejskiej.

z reformą systemu źródeł finansowania budżetu UE – skutkujących zwiększeniem autonomii finansowej Unii Europejskiej i przyznaniem jej bezpośrednich dochodów z tytułu podatku VAT nakładanego na transakcje wewnątrzspółnotowe.

Poza wstępem i zakończeniem praca zawiera sześć rozdziałów merytorycznych, a jej struktura jest wynikiem przyjętego zakresu rozważań. Każdy z rozdziałów kończy się krótkim podsumowaniem, pełniącym również rolę wprowadzenia do rozdziału kolejnego. Na początku poruszono kwestie ogólne i zakreślono krótki rys historyczny podatku VAT oraz procesu harmonizacji tego podatku we Wspólnocie, aby następnie odnieść się do zagadnień bardziej szczegółowych, takich jak przepisy prawne normujące problematykę opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych oraz administracyjne i finansowe aspekty funkcjonowania obecnego systemu przejściowego VAT. W dalszej kolejności szczegółowej analizie poddano założenia opracowanego przez Komisję Europejską ostatecznego systemu VAT oraz przyczyny jego niewprowadzenia, stanowiące przesłankę do zaprezentowania w ostatnim rozdziale koncepcji alternatywnego federacyjnego systemu VAT w Unii Europejskiej.

W rozdziale I opisane zostały generalne zasady funkcjonowania podatku VAT, jego geneza, historyczny rozwój i usytuowanie w grupie podatków obrotowych oraz ekonomiczne konsekwencje jego stosowania – zarówno na poziomie krajowym (wewnętrznym), jak i międzynarodowym. Takie ujęcie stanowi niezbędną podbudowę teoretyczną do dokonania analizy funkcjonalnej systemu przejściowego VAT przyjętego w Unii Europejskiej, jak również oceny możliwości ustanowienia w UE ostatecznego lub alternatywnego systemu VAT.

W rozdziale II przedstawiona została geneza i najważniejsze etapy procesu harmonizacji podatków obrotowych w państwach członkowskich, a także podstawowe zasady, na których opiera się wspólny system VAT w Unii Europejskiej.

Rozdział III zawiera szczegółową analizę regulacji prawnych w zakresie transakcji wewnątrzspółnotowych, uwzględniającą zarówno orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości i polskich sądów administracyjnych, jak również praktykę stosowania regulacji wspólnotowych przez administrację podatkową.

W rozdziale IV dokonano oceny funkcjonowania obecnego przejściowego systemu VAT w zakresie opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych pod kątem efektywności jego administrowania przez władze

podatkowe 27 państw członkowskich oraz zapobiegania coraz bardziej wyrafinowanym mechanizmom przestępstw podatkowych, dokonywanych przy wykorzystaniu mechanizmów tego systemu. W rozdziale tym przedstawione zostały również propozycje legislacyjne instytucji Wspólnoty, mające na celu modernizację i poprawę efektywności funkcjonowania systemu przejściowego.

Rozdział V poświęcono szczegółowej prezentacji założeń ostatecznego systemu VAT, opracowanych przez Komisję Europejską, oraz analizie przyczyn, które spowodowały, że zaprojektowany system nie został implementowany.

Istotne bariery uniemożliwiające ustanowienie w Unii Europejskiej systemu ostatecznego stanowią przyczynek do przedstawienia w ostatnim rozdziale koncepcji unijnego systemu VAT, opartej na modelu federalizmu fiskalnego (federacyjny system VAT). Zaprezentowana koncepcja stanowić może rozwiązanie alternatywne dla państw członkowskich, które decydując się na przekazanie części kompetencji – a przede wszystkim dochodów podatkowych – na poziom Unii Europejskiej, umożliwiłyby, postulowaną od wielu lat, zmianę struktury dochodów własnych budżetu UE.



# Rozdział I

## Charakterystyka podatku od wartości dodanej (podatku VAT)

### 1. Historyczny rozwój podatku VAT

Genezy opodatkowania podatkami pośrednimi można doszukiwać się już w rozwiązaniach podatkowych stosowanych w starożytnym Rzymie. Główną rolę odgrywał tam podatek obrotowy, który może być traktowany jako pierwowzór współczesnych form podatków obrotowych. Był to tzw. *centesima rerum venalium*, pobierany w wysokości 1% od ceny sprzedaży brutto towarów, gruntów, domów oraz środków żywności lub w wysokości 4% w przypadku sprzedaży niewolników<sup>1</sup>.

Ta pierwsza koncepcja podatku obrotowego stanowiła swoiste połączenie stosowanych obecnie opłat (podatków) od obrotu nieprofesjonalnego oraz podatków od obrotu profesjonalnego. W ramach owego pierwowzoru do opodatkowania obrotu włączone zostały więc zarówno transakcje niezawodowe, tj. sprzedaż towarów dokonywana przez podmioty niezajmujące się zawodowo handlem, oraz zawodowe, tj. sprzedaż towarów dokonywana przez kupców<sup>2</sup>.

W średniowieczu rolę podatków pośrednich pełniły regalia zastrzeżone dla władców, związane np. z wyłącznością na polowania, w leśnictwie, rybołówstwie, górnictwie, stopniowo rozszerzanych na dochody z loterii, emisji pieniądza, dochodów z wód, soli, działalności poczty i telegrafu, kolei<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 20.

<sup>2</sup> Tamże, s. 21.

<sup>3</sup> N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995, s. 33.

Z kolei między XII a XV w. coraz większą rolę odgrywały akcyzy nakładane m.in. na wino, skóry, sól, barwniki, ryby, piwa, mięsa – stając się istotną należnością miejską, pobieraną od dóbr konsumpcyjnych<sup>4</sup>.

Pierwszy podatek obrotowy, w formie ogólnej, wprowadzono w Kastylii w 1342 r. (hiszp. *alcabala*). Podatek ten pobierany był przy sprzedaży dóbr ruchomych i obciążał nie tylko artykuły spożywcze i dobra luksusowe, ale również artykuły konsumpcyjne<sup>5</sup>.

W innych krajach podatek obrotowy nie był w zasadzie znany aż do końca I wojny światowej. Przejściowo, w latach 1596–1601, obowiązywał we Francji podatek zwany *pancartes*, nakładany na dobra importowe przewożone przez bramy miejskie (stawka wynosiła 5% obrotu)<sup>6</sup>, a w latach 1862–1865 podatek obrotowy stosowany był podczas wojny secesyjnej w Stanach Zjednoczonych (stawka wynosiła pierwotnie 5%, a później 6% od obrotu)<sup>7</sup>. W okresie od roku 1916 do 1923 opodatkowanie podatkiem obrotowym wprowadzono w Niemczech, Włoszech i Czechosłowacji, we Francji, na Węgrzech i w Rumunii oraz w Polsce<sup>8</sup>, a motywem jego wprowadzenia była konieczność zgromadzenia środków na prowadzenie działań wojennych (w latach 1914–1918), a następnie na odbudowę ze zniszczeń I wojny światowej.

W Niemczech – właśnie z powodu ogromnych wydatków wojennych – w 1916 r. wprowadzona została tzw. opłata stemplowa, która wynosiła 1% i nakładana była na sprzedaż większości towarów. W 1918 r. Niemcy podniosły wysokość stawki nakładanej na sprzedaż towarów do 5%, natomiast sprzedaż detaliczna towarów luksusowych obłożona została 10% podatkiem od sprzedaży<sup>9</sup>.

Autorem generalnej koncepcji podatku od wartości dodanej był niemiecki ekonomista – Carl von Siemens, który zaprojektował go w 1919 r. jako uszlachetnioną wersję podatku obrotowego<sup>10</sup>. Jednakże przełomowym momentem w historii rozwoju konstrukcji podatku obrotowego, w jego współcześnie najpowszechniejszej formie podatku od wartości dodanej, był 1954 r., kiedy to podatek VAT wprowadzony został we Francji, w opar-

---

<sup>4</sup> F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe Drugiego Milenium*, Toruń 2000, s. 24.

<sup>5</sup> Tamże, s. 27.

<sup>6</sup> Tamże.

<sup>7</sup> H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa 2002, s. 12.

<sup>8</sup> N. Gajl, *Modele...*, s. 34.

<sup>9</sup> A.G. Buehler, *Recent Developments of the General Sales Tax*, *The Journal of Political Economy* 1928, nr 1, s. 84.

<sup>10</sup> A. Komar, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Warszawa 1996, s. 64.

ciu o koncepcję opracowaną w 1952 r. przez M. Laurego<sup>11</sup>. Zgodnie z podstawowym założeniem konstrukcji wprowadzonej we Francji, gdy określony produkt trafiał do rąk kolejnego pośrednika, ten dodawał do wartości produktu pewną wartość i od tego właśnie przyrostu każdy z pośredników obowiązany był płacić podatek<sup>12</sup>. Pierwotnie podatek dotyczył tylko przedsiębiorstw produkcyjnych, a później fakultatywnie mógł być stosowany w odniesieniu do handlu i innych przedsiębiorstw usługowych<sup>13</sup>.

Druga połowa ubiegłego wieku to już okres, w którym podatek VAT implementowany został do systemów podatkowych wszystkich krajów należących do OECD, z wyjątkiem Stanów Zjednoczonych<sup>14</sup>.

## 2. Konstrukcja podatku VAT

### 2.1. Metody ustalania podstawy opodatkowania VAT

Używany w polskiej doktrynie termin „podatek VAT” stanowi swoistą zbitkę językową, której podstawowy element stanowi skrót od angielskiego terminu *Value Added Tax* (VAT), oznaczający w dosłownym tłumaczeniu podatek od wartości dodanej. Jednakże termin ten nie ma charakteru uniwersalnego i występuje w praktyce bądź jako podatek od wartości dodanej (ang. *Value Added Tax*, *Value-Added Tax*), bądź też jako podatek od towarów i usług (ang. *Goods and Services Tax*)<sup>15</sup>.

Podatek VAT definiowany jest jako podatek oparty na szerokiej podstawie opodatkowania, nakładany na wszystkich szczeblach obrotu gospodarczego, z możliwością odliczenia od podatku należnego w danej fazie obrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu<sup>16</sup>. Według innego ujęcia podatek VAT to podatek nakładany na sprzedaż dóbr, co najmniej na poziomie produkcji, z systemowym mechanizmem potrącania podatku nakładanego na dobra nabyte jako nakłady od podatku należnego z tytułu produkcji<sup>17</sup>.

<sup>11</sup> M. Lauré, *Traité de la politique fiscale*, Paris 1952.

<sup>12</sup> P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 491.

<sup>13</sup> H. Kuzińska, *Rola...*, s. 15.

<sup>14</sup> M. Keen, B. Lockwood, *Is the VAT a Money Machine?*, *National Tax Journal* 2006, nr 4, s. 906.

<sup>15</sup> V. Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting. Value-Added Tax*, vol. 1, International Monetary Fund 1996, s. 4.

<sup>16</sup> R.M. Bird, P. Gendron, *VAT Revisited – A New Look at the Value Added Tax in Developing and Transitional Countries*, International Tax Program, University of Toronto, October 2005, s. 8.

<sup>17</sup> L. Ebrill, M. Keen, J.P. Bodin, V. Summers, *The Modern VAT*, Washington 2001, s. 2.

Z uwagi na fakt, iż podatek od wartości dodanej stanowi jeden z rodzajów podatku obrotowego, przed analizą cech immanentnych tylko dla podatku VAT należy dokonać jego usytuowania w kategorii podatków obrotowych.

Podstawowym podziałem w ramach systemów podatkowych poszczególnych państw jest podział na podatki bezpośrednie i pośrednie. Zasadniczą cechą podatków bezpośrednich jest to, iż obliczane są od indywidualnego dochodu lub przychodu, natomiast podstawową cechą charakteryzującą podatki pośrednie jest brak powiązania pomiędzy przedmiotem podatku (którym jest co do zasady obrót) a źródłem podatku, czyli zyskiem. Inaczej zatem niż w podatku dochodowym, który jest klasycznym podatkiem bezpośrednim, występowanie obowiązku podatkowego oraz wysokość zobowiązania podatkowego nie zależą od uzyskanego zysku, lecz od wykonania określonej transakcji (obrotu)<sup>18</sup>.

Stąd też przyjmuje się, iż każdy podatek obrotowy jest podatkiem pośrednim, gdyż jest narzutem na cenę, a nie pobraniem części uzyskanego dochodu<sup>19</sup>.

Zasadniczo więc przedmiotem opodatkowania podatkami obrotowymi jest dokonywanie czynności, w wyniku których następuje przechodzenie dóbr przez poszczególne stadia w procesie produkcji i wymiany<sup>20</sup>. Biorąc zaś za kryterium podziału przedmiot opodatkowania, wyróżnić można: ogólny (powszechny) podatek obrotowy, obciążający obrót wszystkimi dobrami; selektywne podatki obrotowe, obciążające obrót tylko niektórymi dobrami (np. akcyza); podatki obrotowe od przenoszenia wartości majątkowych (np. podatek od czynności cywilnoprawnych)<sup>21</sup>.

Z uwagi na cel badawczy pracy przedmiotem dalszej analizy będzie jedynie ogólny podatek obrotowy, który z kolei przybierać może różne formy, klasyfikowane według dwóch podstawowych kryteriów, tj. liczby faz obrotu gospodarczego podlegającego opodatkowaniu oraz sposobu ustalania podstawy opodatkowania.

Według kryterium liczby faz obrotu gospodarczego podlegających opodatkowaniu wyróżnić można trzy rodzaje podatku obrotowego: podatek pobierany we wszystkich fazach obrotu gospodarczego, który obciąża sprzedaż począwszy od surowców, poprzez materiały i półfabrykaty,

---

<sup>18</sup> M. Poszwa, *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie*, Warszawa 2007, s. 99.

<sup>19</sup> H. Kuzińska, *Rola...*, s. 10.

<sup>20</sup> H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. II, Warszawa 2006, s. 13.

<sup>21</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe. Część szczegółowa*, Warszawa 1998, s. 149.

a na produktach finalnych skończywszy (podatek wszechfazowy); podatek pobierany tylko w niektórych fazach obrotu gospodarczego, który obciąża przykładowo tylko sprzedaż hurtową i detaliczną gotowych wyrobów (podatek wielofazowy), oraz podatek pobierany tylko w jednej fazie obrotu gospodarczego, np. tylko od sprzedaży towarów przez producenta (podatek jednofazowy).

Według kryterium sposobu ustalania podstawy opodatkowania wyróżnić można podatek od obrotu brutto oraz podatek od obrotu netto – podatek od wartości dodanej.

Przyjęcie konstrukcji podatku od obrotu brutto oznacza, że podstawą opodatkowania jest cały obrót zrealizowany w danej fazie, odpowiadający kwocie należnej za sprzedane towary wraz z podatkiem. Cechą charakterystyczną podatku opartego na konstrukcji obrotu brutto, w przypadku kiedy naliczany jest we wszystkich lub kilku fazach obrotu, jest tzw. efekt kumulacji, który powoduje zwiększanie podstawy opodatkowania, wysokości podatku, a w konsekwencji – ceny towaru, w zależności od ilości faz obrotu, przez które przechodzi towar od momentu jego wytworzenia, aż do jego nabycia przez finalnego konsumenta<sup>22</sup>.

Wybór z kolei konstrukcji podatku od obrotu netto oznacza, że podstawą opodatkowania jest obrót zrealizowany w danej fazie, pomniejszony jednakże o obrót dokonany w fazie poprzedniej; podatek obciąża więc nie cały obrót dokonany w każdej fazie, lecz jedynie wartość w danej fazie dodaną<sup>23</sup>. Cechą charakterystyczną tej grupy podatków obrotowych jest wyłączenie z podstawy opodatkowania wszystkich obrotów obciążonych podatkiem we wcześniejszych fazach produkcji i wymiany, stąd też dla tej konstrukcji podatku obrotowego przyjęto nazwę podatek od wartości dodanej<sup>24</sup>, gdzie wartość dodana (ang. *value added*) jest wyrazem liczbowym nowo wytworzonej wartości w przedsiębiorstwie.

Obciążenia podatkowe w podatku od wartości dodanej narastają stopniowo i uzależnione są przede wszystkim od wartości dodanej w określonej fazie obrotu oraz od stosowanej stawki podatku. Stąd też podatek ten nie zniekształca cen w poszczególnych fazach obrotu ani ceny płaconej przez konsumenta, gdyż jest ona zależna od dodanej wartości, a nie od ilości faz obrotu<sup>25</sup>.

<sup>22</sup> Tamże, s. 152.

<sup>23</sup> H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 14.

<sup>24</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 154.

<sup>25</sup> Tamże.

W przypadku kiedy podatek VAT nakładany jest wyłącznie na konsumpcję, taki podatek konsumpcyjny jest ekwiwalentny wobec podatku dochodowego. Wynika to z faktu, że konsumpcję określa się jako dochód pomniejszony o oszczędności, a te wyłączane są powszechnie z podatku dochodowego<sup>26</sup>.

## 2.2. Metody ustalania zobowiązania podatkowego w VAT

Do ustalenia wysokości obciążenia podatkowego, przypadającego na każdą fazę obrotu (podatku częściowego), stosuje się generalnie dwie metody, tj. metodę odliczenia (ang. *subtraction method*) – polegającą na zastosowaniu stawki podatkowej do podstawy opodatkowania (wartości dodanej) w każdej fazie obrotu, oraz metodę fakturową (ang. *invoicing method*) – polegającą na odliczeniu od podatku należnego w danej fazie obrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie<sup>27</sup>.

Obie metody dążą do nieopodatkowywania transakcji pośrednich; jeżeli sprzedawca nie dokona opodatkowania transakcji, strata dochodów z tytułu podatku VAT będzie dokładnie skorygowana, jeżeli nabywca również nie dokona odliczenia (nie zażąda zwrotu) podatku, który powinien być naliczony z tytułu zakupu<sup>28</sup>.

Metoda odliczenia zakłada oszacowanie wartości dodanej – będącej podstawą opodatkowania – za pomocą różnicy pomiędzy produkcją a poniesionymi nakładami; taka metodologia zakłada zatem produkcyjne podejście do ustalania podstawy opodatkowania i samego obliczenia należnego podatku VAT<sup>29</sup>.

Obecnie jedynym państwem, które stosuje metodę odliczenia jest Japonia. W 1989 r. został tu wprowadzony podatek konsumpcyjny, oparty właśnie na metodzie odliczenia przy zastosowaniu stawki 3%. Powodem, dla którego nie wprowadzono w Japonii podatku VAT opartego na powszechnie stosowanej metodzie fakturowej, był bardzo silny opór niektórych grup interesu, a w szczególności małych przedsiębiorców i sprzedawców detalicznych<sup>30</sup>. Japońskie ministerstwo finansów pragnęło ponadto

---

<sup>26</sup> J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004, s. 607.

<sup>27</sup> H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 18.

<sup>28</sup> L. Ebrill [i in.], *The Modern...*, s. 21.

<sup>29</sup> S.R. Singh, M.P. Shrivastava, S.K. Gupta, *Economics of Value Added Tax*, New Delhi 2008, s. 23.

<sup>30</sup> M. Tamaoka, *The Regressivity of a Value Added Tax: Tax Credit Method and Subtraction Method – A Japanese Case*, *Fiscal Studies* 1994, nr 2, s. 58.

utrzymać tzw. koszty dostosowania (ang. *compliance cost*), związane z wprowadzeniem nowego podatku na niskim poziomie dla małego biznesu, a wprowadzając stawkę na niskim poziomie 3% – możliwie w niewielkim stopniu obciążyć konsumentów<sup>31</sup>. Obecnie sprzedaż towarów i świadczenie usług na terytorium Japonii, a także import towarów do tego państwa opodatkowane są podatkiem w wysokości 5% (4% to krajowa stawka podatku, a 1% to stawka podatku lokalnego)<sup>32</sup>.

Metoda odliczenia realizuje w sposób bezpośredni mechanizm funkcjonowania podatku od wartości dodanej, gdyż podatnik w każdej fazie obrotu odejmuje od zrealizowanego obrotu wartość obrotu z fazy poprzedniej i do różnicy (czyli wartości dodanej) stosuje stawkę podatkową, obliczając w ten sposób kwotę podatku podlegającego wpłacie do organu podatkowego<sup>33</sup>. Wartość dodaną w kolejnych fazach obrotu zdefiniować można jako różnicę pomiędzy wartością towarów i usług sprzedanych a wartością towarów i usług zakupionych, jako czynników produkcji o charakterze pośrednim<sup>34</sup>.

Wskazuje się, że zastosowanie metody odliczenia wymaga znacznie prostszego systemu rozliczeń niż metoda fakturowa, gdyż nie wymaga stosowania dokumentów rozliczeniowych w postaci faktur, stanowiących podstawę obliczenia podatku należnego do zapłaty – podatek należny obliczany jest bowiem poprzez przemnożenie stawki podatku przez różnicę pomiędzy sprzedażą a nakładami (zakupami) dokonany przez podatnika w danej fazie obrotu<sup>35</sup>. Sprzedawca nie jest więc zobowiązany do wystawiania faktury z wyodrębnioną kwotą podatku, jednakże zobowiązany jest do obliczania zobowiązań podatkowych w corocznym sprawozdaniu w specyficzny sposób. Podatek należny obliczany jest poprzez zastosowanie stawki podatkowej do obrotu zrealizowanego w danej fazie, natomiast podatek naliczony obliczany jest poprzez pomnożenie, zawierających podatek, kosztów nabycia towarów i usług wynikających z ksiąg rachunkowych przez ułamek, którego licznik stanowi stawka podatkowa, a mianownik wynosi 100 plus stawka podatkowa<sup>36</sup>.

<sup>31</sup> Tamże.

<sup>32</sup> R.F. van Brederode, *Systems of General Sales Taxation. Theory, Policy and Practice*, Alphen aan den Rijn 2009, s. 101.

<sup>33</sup> H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 18.

<sup>34</sup> G.E. Metcalf, *Value-Added Tax*, Department of Economics of Tufts University, Working Paper 2006, s. 2.

<sup>35</sup> M. Tamaoka, *The Regressivity...*, s. 59.

<sup>36</sup> M. Sobuś, *Projekty nowych konstrukcji podatkowych w Stanach Zjednoczonych*, KPPod 2006, nr 2, s. 101.

Metoda odliczenia, która w początkowym etapie stosowana była przez większość państw wprowadzających podatek VAT do swoich systemów podatkowych, stopniowo zastępowana była drugą z metod, zwaną powszechnie metodą fakturową, i obecnie to właśnie ona jest powszechnie stosowana zarówno w ramach wspólnego systemu VAT w Unii Europejskiej, jak i w większości państw, w których funkcjonuje podatek VAT.

Dla zrozumienia mechanizmu funkcjonowania podatku od wartości dodanej opartego na metodzie fakturowej należy zestawić trzy terminy<sup>37</sup>: podatek należny w danej fazie, który wynika z zastosowania stawki podatkowej do obrotu zrealizowanego przez podatnika w tej samej fazie; podatek naliczony w danej fazie, stanowiący podatek zawarty w fakturach dokumentujących zakup towarów bądź usług, wystawionych na rzecz podatnika przez dostawcę towaru (jest to podatek zapłacony w fazie poprzedzającej zrealizowanie obrotu); podatek przypadający do zapłaty w danej fazie, stanowiący różnicę pomiędzy podatkiem należnym a podatkiem naliczonym – jeżeli różnica jest wartością ujemną (podatek naliczony w danej fazie obrotu jest wyższy niż podatek należny) podatek do zapłacenia przekształca się w podatek do zwrotu na rzecz podatnika.

Z punktu widzenia techniki obliczania podatku metoda fakturowa polega na tym, że najpierw ustalana jest kwota podatku od pełnej wartości obrotu zrealizowanego w danej fazie i po ustaleniu kwoty podatku zapłaconego w poprzedniej fazie następuje różnicowanie tak ustalonych kwot podatkowych – podatek nie jest więc integralnym elementem ceny i każdorazowo musi być wykazywany jako odrębna pozycja w dokumencie sprzedaży<sup>38</sup>.

Tak ukształtowana konstrukcja obliczania należnego podatku powoduje więc podwójne sprawdzenie podatku zapłaconego w poprzedniej fazie z uwagi na fakt, że sprzedawcy są zobowiązani do wykazania podatku VAT na fakturze<sup>39</sup>, co wpływa na skuteczność mechanizmów samokontroli podatników uczestniczących w następujących po sobie etapach obrotu. Z kolei fakt, iż finalne obciążenie podatkowe jest uzależnione od wysokości stawki podatku zastosowanej na ostatnim etapie obrotu, powoduje, że dostawcy na pośrednich etapach nie powinni poszukiwać szczególnych

---

<sup>37</sup> H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe...*, s. 18.

<sup>38</sup> W. Maruchin, *VAT – harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998, s. 16.

<sup>39</sup> S.R. Singh, M.P. Shrivastava, S.K. Gupta, *Economics...*, s. 25.

korzyści podatkowych poprzez próby stosowania niższych stawek podatkowych dla opodatkowania dokonywanych transakcji<sup>40</sup>.

Z uwagi na zmodyfikowaną, w pewnym stopniu, ekonomiczną konstrukcję podatku obliczanego według metody fakturowej, w wielu krajach, w których wprowadzono podatek od wartości dodanej, nie używa się tradycyjnej nazwy „podatek od wartości dodanej”, ale np. „powszechny podatek obrotowy” czy „podatek od towarów i usług”<sup>41</sup>.

Podstawowe różnice wynikające z zastosowania omawianych metod biorą się z faktu, że metoda fakturowa odnosi się do transakcji będącej czynnością opodatkowaną, natomiast metoda odliczenia odnosi się do podmiotu dokonującego tej czynności opodatkowanej. Metoda fakturowa oznacza zatem, że podatek na każdym etapie obrotu ma charakter niejako wstępny, będąc wynikiem dopiero innego obliczenia w kolejnej fazie, natomiast metoda odliczenia prowadzi do powstania finalnej kwoty podatku na każdym etapie obrotu<sup>42</sup>. Jako istotną zaletę tej metody wskazuje się również powiązanie zobowiązania podatkowego z określoną transakcją i związany z tym system dokumentacyjny – w postaci oryginałów i kopii faktur dokumentujących dokonaną czynność opodatkowaną – umożliwiającą dogodną weryfikację prawidłowości opodatkowania transakcji przez organy podatkowe<sup>43</sup>.

Posługiwanie się w dalszej części pracy terminem „podatek od wartości dodanej” (podatek VAT) odnosić się będzie do podatku, którego mechanizm funkcjonowania oparty jest na metodzie fakturowej, poza wyjątkowymi odwołaniami do metody odliczenia.

### 2.3. Typy podatku VAT

Podatek VAT nie jest konstrukcją jednorodną i może przybierać nieco odmienne postaci. Wyróżnia się trzy zasadnicze typy podatku VAT, tj. konsumpcyjny podatek VAT, dochodowy podatek VAT oraz podatek VAT obciążający produkcję brutto.

Wybór podatku obciążającego konsumpcję oznacza przede wszystkim, że opodatkowaniu podlegać będzie jedynie obrót dobrami konsump-

<sup>40</sup> M.C. Purohit, *Value Added Tax. Experiences of India and Other Countries*, New Delhi 2007, s. 11.

<sup>41</sup> W. Maruchin, *VAT – harmonizacja...*, s. 16.

<sup>42</sup> L. Ebrill [i in.], *The Modern...*, s. 21.

<sup>43</sup> D. Gotz-Koziańkiewicz, *Podatek od wartości dodanej*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa* 1990, nr 9, s. 12.

cyjnymi, z wyłączeniem od opodatkowania dóbr kapitałowych. Przedsiębiorca dodaje pewną wartość do towarów lub usług zakupionych od innych przedsiębiorców przy użyciu swojej siły roboczej oraz środków produkcji (budynków, urządzeń itd.). Cechą charakterystyczną jest to, iż podatnik traktuje wydatki inwestycyjne (zakup maszyn, urządzeń) dla celów podatkowych w ten sam sposób, jak wszelkie pozostałe nabycia dóbr i usług, czyli podatek VAT zawarty w cenie nabywanych dóbr podlega odliczeniu od podatku należnego z tytułu sprzedaży przez podatnika towarów (świadczenia usług)<sup>44</sup>.

Z kolei zastosowanie dochodowego typu podatku VAT oznacza, że opodatkowaniu podlega nie tylko obrót dobrami konsumpcyjnymi, ale również dobrami kapitałowymi. Tak więc model ten odzwierciedla „wartość dodaną” w działalności gospodarczej w danym okresie podatkowym<sup>45</sup>. Z punktu widzenia rozliczeń podatnika, naliczony podatek VAT związany z dokonanymi wydatkami inwestycyjnymi podlega odliczeniu poprzez amortyzację nabytych dóbr inwestycyjnych, nie jest natomiast możliwe bezpośrednie odliczenie od podatku należnego związanego ze sprzedażą towarów<sup>46</sup>. Oznacza to, że odliczenie zapłaconego przez nabywcę dóbr inwestycyjnych podatku VAT rozłożone jest w czasie i zrównane z okresem ekonomicznego użytkowania tychże dóbr. Model dochodowy podatku VAT stosowany jest obecnie w Argentynie oraz w Peru.

Natomiast podatek VAT obciążający produkcję brutto nakładany jest tylko na sprzedaż towarów po odjęciu od kwoty sprzedaży wartości zakupu wyłącznie tych dóbr, które są bezpośrednio zużywane w procesie produkcji, wyłączając z możliwości odliczenia wydatków inwestycyjnych, tj. zakupu maszyn (urządzeń) czy innych dóbr kapitałowych<sup>47</sup>. Z uwagi na fakt, że ten model VAT uniemożliwia bezpośrednie odliczenie zakupu dóbr kapitałowych, jak i amortyzacji tych wydatków w czasie ekonomicznego używania dóbr, skutkuje to dyskryminującym traktowaniem dóbr kapitałowych w działalności przedsiębiorstw, co tłumaczy jego bardzo rzadkie stosowanie<sup>48</sup>.

---

<sup>44</sup> J.M. Bickley, *A Value-Added Tax Contrasted with a National Sales Tax*, Washington 2004, s. 3.

<sup>45</sup> M. Gillis, C.S. Shoup, G.P. Sicut, *Value Added Taxation in Developing Countries*, A World Bank Symposium, Washington 1990, s. 6.

<sup>46</sup> J.M. Bickley, *A Value-Added Tax...*, s. 3.

<sup>47</sup> C.S. Shoup, *Criteria for Choice among Types of Value-Added Tax*, World Bank Discussion Paper 1986, nr 191, s. 9.

<sup>48</sup> Ten typ podatku VAT stosowany był we Francji w latach 1936–1953, a obecnie, w zmodyfikowanej formie, stosowany jest w Maroku.

**Rafał Lipniewicz** – doktor nauk prawnych, wykładowca na Wydziale Administracji Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. Witelona w Legnicy, współpracuje z Wyższą Szkołą Bankową we Wrocławiu. Specjalizuje się w problematyce z zakresu europejskiego i międzynarodowego prawa podatkowego.

■ Niniejsza publikacja przedstawia analizę prawnopodatkowych i finansowych aspektów funkcjonowania przejściowego systemu VAT w zakresie opodatkowania wymiany handlowej między państwami członkowskimi, w kontekście efektywności jego administrowania przez organy podatkowe państw członkowskich i zapobiegania coraz bardziej wyrafinowanym rodzajom przestępstw podatkowych, dokonywanych przy wykorzystaniu tego systemu.

■ Szczegółowo zaprezentowane zostały także opracowane przez Komisję Europejską założenia ostatecznego systemu VAT oraz przyczyny, które spowodowały, że nie został on ustanowiony w planowanym terminie.

■ Bariery wprowadzenia w Unii Europejskiej ostatecznego systemu VAT – mimo iż nadal uznawany jest on za długofalowy cel Unii – wydają się na tyle istotne, że jego implementacja jest bardzo mało prawdopodobna. Mając to na uwadze, Autor przedstawił alternatywną koncepcję wspólnego systemu VAT, opartą na podziale kompetencji i dochodów podatkowych między Unią Europejską a państwami członkowskimi, charakterystyczną dla państw federacyjnych i bazującą na idei federalizmu fiskalnego.

Cena 69 zł

ISSN 1897-4392  
ISBN 978-83-264-0182-1



9 788326 401824

Zamówienia:

tel. 022 535 81 22, fax 022 535 81 39

zamowienia.książki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

Księgarnia internetowa www.profinfo.pl