

KATARZYNA WÓJTOWICZ

*Rozwiązania państw Unii Europejskiej w dziedzinie stawek
i zakresu przedmiotowego podatku VAT*

A study of the rates and the range of the subject of VAT applied in the European Union

UWAGI WSTĘPNE

Harmonizacja podatków wiąże się ze zbliżaniem prawa podatkowego w ramach Unii Europejskiej dla zapewnienia właściwego funkcjonowania jednolitego rynku, ale nie służy wyeliminowaniu narodowych systemów prawnych.¹ Cechą charakterystyczną instytucji dyrektyw jest bowiem to, że wiążą one państwa członkowskie jedynie co do celu, jaki ma zostać osiągnięty, pozostawiając w wielu przypadkach swobodę wyboru konkretnych rozwiązań legislacyjnych na gruncie jurysdykcji wewnętrznych. Takie podejście do mocy wiążącej tych instrumentów oznacza zatem dopuszczalność zróżnicowania prawodawstwa krajowego poszczególnych członków Wspólnoty.² Pomimo zaawansowania procesu ujednoczenia, konstrukcje podatków od wartości dodanej występujących na obszarze UE nie są zatem identyczne. Największym wyzwaniem dla działań harmonizacyjnych jest dalsze zbliżanie poziomu stawek podatku VAT oraz jego zakresu przedmiotowego. Głównymi barierami tej operacji w poszczególnych państwach członkowskich są dwie przeciwstawne tendencje: z jednej strony – potrzeba zapewnienia wydajności fiskalnej, z drugiej zaś – konieczność ochrony poziomu życia własnych obywateli. Dlatego też w wiele krajów stosuje przewidziane w prawie wspólnotowym

¹ C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa polskiego z prawem wspólnotowym w zakresie akcyz*, [w:] B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWE, Warszawa 1998, s. 151.

² Szerzej na temat charakteru prawnego dyrektywy: A. Pomorska, *Podłoże, zakres i instrumenty harmonizacji podatków pośrednich*, [w:] A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, K. Wójtowicz, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Wydawnictwo UMCS, Lublin, 2003, s. 34.

rozwiązania specjalne (tzw. *special schemes*), pozwalające na zindywidualizowanie niektórych elementów konstrukcyjnych podatku od wartości dodanej w zależności od specyficznych potrzeb oraz wewnętrznych realiów systemu gospodarczego i prawnego.

Poznanie różnych sposobów implementacji postanowień dyrektyw do prawodawstw wewnętrznych państw piętnastki wydaje się szczególnie istotne w perspektywie przesądzonego już poszerzenia Wspólnoty z co najmniej dwóch powodów.

Po pierwsze, praktyczne doświadczenia członków UE w zakresie wdrażania wspólnego systemu VAT wyznaczają nowo przyjętym państwom możliwe pole manewru przy poszukiwaniu dostępnych sposobów ograniczenia niekorzystnych efektów działań dostosowawczych dla ich gospodarek krajowych i to zarówno na etapie negocjacji, jak i już po pełnej akcesji do Wspólnoty (w szczególności chodzi tu o wspomniane już rozwiązania specjalne – stanowiące wyjątek od wspólnego systemu).

Po drugie, wnioski płynące z oceny stopnia ujednoczenia konstrukcji podatków od wartości dodanej na obszarze Wspólnoty, a zwłaszcza trudności towarzyszące temu procesowi, są zasadniczą przesłanką do modyfikowania i uzupełniania treści obowiązujących dotychczas dyrektyw. Procesu harmonizacji nie można zatem uznać za zakończony i należy liczyć się z dalszymi zmianami unijnego prawa podatkowego, które stanowić będą trudne wyzwanie zarówno dla obecnych, jak i przyszłych członków Unii.

Podkreślić należy, iż zaprezentowane w dalszej części niniejszego opracowania standardy unijne w odniesieniu do poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatku VAT wynikają przede wszystkim z postanowień Szóstej Dyrektywy z 17 maja 1977 roku.³

STRUKTURA STAWEK PODATKU VAT W KRAJACH PIĘTNASTKI

W poszczególnych państwach członkowskich UE istnieją znaczne różnice w zarówno w samym poziomie stawek podatku VAT, ich liczbie, jak i zakresie towarów i usług objętych stawkami obniżonymi. Podkreślić należy, iż znaczenie tych rozbieżności poważnie wzrosło w momencie utworzenia wspólnego rynku wewnętrznego, kiedy okazało się, iż mogą się one przyczyniać do zakłócania konkurencji pomiędzy podatnikami zarejestrowanymi w różnych państwach oraz zwiększać ryzyko wyboru przez nabywców towarów tych jurysdykcji podatkowych, w których obciążenia podatkiem VAT są najniższe.⁴ Skutkiem tego zjawiska byłyby z kolei redukcja wpływów z podatku od wartości dodanej

³ VI Dyrektywa Rady nr 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej, ujednoczona podstawa wymiaru podatku (OJ L 145 13.06.77 p. 1 z późn. zm.) – zwana dalej Szóstą Dyrektywą.

⁴ *Szósta Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, red. K. Sachs, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2003, s. 278.

w państwach o stosunkowo wysokim ciężarze opodatkowania. Należy przypuszczać, iż istniejące dysproporcje w tej dziedzinie nasila się jeszcze po planowanym na maj 2004 roku rozszerzeniu Wspólnoty. Trudności w procesie ujednolicenia stawek podatkowych tłumaczyć należy przede wszystkim obawą państw członkowskich przed negatywnymi skutkami tych działań dla ich gospodarek narodowych, w tym dla równowagi budżetów krajowych oraz względami społecznymi i historycznymi.

Porównanie poziomu stawek podatku VAT obowiązujących w państwach członkowskich w roku 2003 (przedstawionych w tab. 1) ze standardami w tej dziedzinie wyznaczonymi przez postanowienia Szóstej Dyrektywy⁵ pozwala na sformułowanie kilku ogólnych wniosków.⁶

Po pierwsze, wysokość *stawek podstawowych* podatku VAT w krajach piętnastki jest zgodna z wytycznymi prawa wspólnotowego, które określają minimalny dopuszczalny poziom obciążenia tym podatkiem w wysokości 15%.⁷ W ramach dopuszczalnego limitu rozpiętość stawek jest jednak znaczna i sięga w skrajnych przypadkach nawet 10% (np. w Luksemburgu podstawowa stawka podatku wynosi 10%, a w Szwecji i Danii 25%). Istniejące dysproporcje w poziomie obciążeń podatkiem VAT w krajach przystępujących do Unii pozwalają ponadto przypuszczać, iż po ich przyjęciu rozwarstwienie to w ramach Wspólnoty jeszcze się pogłębi.

Po drugie, prawo wspólnotowe uprawnia państwa członkowskie do stosowania jednej lub dwóch *stawek obniżonych* – nie niższych jednak niż 5% – i odnoszących się jedynie do wymienionych w Załączniku H do Szóstej Dyrektywy ściśle określonych kategorii dostaw towarów i świadczenia usług. Powyższe stawki ustalane są przede wszystkim w odniesieniu do produktów mających znaczenie ze względów społecznych – w celu ochrony dochodów najuboższych gospodarstw domowych (obniżona stawka dotyczy podstawowych produktów żywnościowych, czyli tzw. dóbr pierwszej potrzeby), bądź też tych, których opodatkowanie niższymi stawkami jest uzasadnione historycznie. Stawki obniżone mogą mieć także zastosowanie do dostaw gazu i energii elektrycznej, pod warunkiem, iż nie

⁵ Szerzej na temat wymogów prawa wspólnotowego w dziedzinie podatku VAT: J. Szolno-Koguc, *Standardy Unii Europejskiej w zakresie podatku VAT*, [w:] A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, K. Wójtowicz, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003, s. 34.

⁶ Więcej na temat rozwiązań państw UE w zakresie opodatkowania VAT: K. Wójtowicz, *Doświadczenia państw UE w zakresie funkcjonowania VAT i akcyzy*, [w:] A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, K. Wójtowicz, *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Wydawnictwo UMCS, Lublin, 2003, s. 161–183.

⁷ Kwestie wysokości stawek podatku VAT na obszarze Wspólnoty regulowane są w Tytule IX, Art. 12 Szóstej Dyrektywy.

Tab. 1. Poziom stawek podatku VAT w roku 2003 obowiązujących w państwach członkowskich i państwach przystępujących do UE

The rates of value added tax applied in the member and accession states of the European Union in 2003

Państwo	Stawka podstawowa (%)	Stawka obniżona (%)	Stawka preferencyjna (%)	Stawka przejściowa (%)
AUSTRIA	20,0	10,0	–	12,0
BELGIA	21,0	6,0	–	12,0
DANIA	25,0	–	–	–
FINLANDIA	22,0	8,0 lub 17,0	–	–
FRANCJA	19,6	5,5	2,1	–
GRECJA	18,0	8,0	4,0	–
HISZPANIA	16,0	7,0	4,0	–
HOLANDIA	19,0	6,0	–	–
IRLANDIA	21,0	13,5	4,3	13,5
LUKSEMBURG	15,0	6,0	3,0	12,0
NIEMCY	16,0	7,0	–	–
PORTUGALIA	19,0	5,0 lub 12,0	–	–
SZWECJA	25,0	6,0 lub 12,0	–	–
WIELKA BRYTANIA	17,5	5,0	–	–
WŁOCHY	20,0	10,0	4,0	–
Cypr	15,0	5,0	–	–
Czechy	22,0	5,0	–	–
Estonia	18,0	5,0	–	–
Litwa	18,0	5,0 lub 9,0	–	–
Łotwa	18,0	9,0	–	–
Malta	15,0	5,0	–	–
Polska	22,0	7,0	–	–
Słowacja	20,0	14,0	–	–
Słowenia	20,0	8,5	–	–
Węgry	25,0	12,0	–	–

Źródło: *VAT Rates Applied in the Member States and Accession States of the European Community*. Situation at 30 October 2003. European Commission, DOC/2402/2003-EN.

towarzyszy temu ryzyko zakłócenia konkurencji.⁸ Zakres obowiązywania stawek zredukowanych w stosunku do omówionej kategorii dóbr prezentuje tab. 2. W tabeli tej przedstawiono także wykorzystywanie stawek obniżonych przez państwa przystępujące do Wspólnoty.

Po trzecie, z danych zawartych w tabelach 1 i 2 wynika, iż większość państw członkowskich stosuje kilka stawek obniżonych, których poziom w niektórych przypadkach jest niższy niż minimum określone w Szóstej Dyrektywie. W niektórych krajach preferencyjne zasady opodatkowania wprowadzone zostały bo-

⁸ Z możliwości tej skorzystały m.in. Włochy, gdzie stawka na dostawy gazu i energii elektrycznej dla odbiorców indywidualnych wynosi 10%, Portugalia, w której 5% stawką objęto dostawy energii elektrycznej oraz Luksemburg stosujący stawkę 6%, por.: Report from the Commission on reduced VAT rates drawn up in accordance with Article 12 (3) of the Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment. Brussels, 22.10.2001, COM (2001) 599 final.

Tab. 2. Zakres stosowania obniżonych stawek VAT na wybrane towary i usługi
Application of reduced VAT rates on selected goods and services

Państwo	Wykaz towarów i usług					
	Produkty spożywcze (%)	Dostawy wody (%)	Produkty farmaceutyczne (%)	Transport pasażerski (%)	Książki i czasopisma (%)	Towary i usługi w produkcji rolnej (%)
AUSTRIA	10,0	10,0	–	10,0	10,0	10,0
BELGIA	6,0 lub 12,0	6,0	6,0	6,0 lub 0,0	6,0 lub 0,0	6,0 lub 12,0
DANIA	–	–	–	0,0 lub zw.	–	–
FINLANDIA	–	–	8,0	8,0	8,0 lub 0,0	–
FRANCJA	5,5	5,5	5,5	5,5	5,5 lub 2,1	5,5
GRECJA	8,0	8,0	8,0	8,0	4,0	8,0
HISZPANIA	4,0 lub 7,0	7,0	4,0	7,0	4,0	7,0
HOLANDIA	6,0	6,0	6,0	6,0 lub zw.	6,0	6,0
IRLANDIA	4,3 lub 0,0	zw.	0,0	zw.	0,0	–
LUKSEMBURG	3,0	3,0	3,0	3,0 lub zw.	3,0	3,0
NIEMCY	7,0	7,0	–	7,0	7,0	7,0
PORTUGALIA	5,0 lub 12,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
SZWECJA	12,0	–	0,0	6,0 lub 0,0	6,0 lub zw.	–
W. BRYTANIA	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	–
WŁOCHY	4,0 lub 10,0	10,0	10,0	10,0 lub zw.	4,0	4,0
Cypr	5,0	–	0,0	0,0	(*)	5,0
Czechy	5,0	5,0	5,0	5,0 lub 0,0	5,0	5,0
Estonia	–	–	5,0	0,0	5,0	–
Litwa	5,0	–	5,0	5,0	5,0	5,0
Łotwa	9,0	9,0	9,0	–	9,0	–
Malta	0,0	0,0	0,0	0,0	5,0	–
Polska	0,0 lub 7,0	7,0	7,0	7,0	7,0	3,0
Słowacja	14,0	14,0	14,0	14,0 lub 0,0	14,0	14,0
Słowenia	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5
Węgry	12,0	12,0	12,0 lub 0,0	0,0	0,0	–

(–) oznacza brak stosowania stawki obniżonej w odniesieniu do danej kategorii towaru lub usługi; (zw.) zwolnienie podatkowe bez prawa do zwrotu podatku naliczonego; (0,0) zwolnienie podatkowe z prawem do zwrotu podatku naliczonego; (*) oznacza, że jeszcze nie zdecydowano o zastosowaniu stawki obniżonej bądź podstawowej w odniesieniu do danej kategorii dóbr lub usług.

Źródło: *VAT Rates Applied in the Member States and Accession States of the European Community*. Situation at 30 October 2003. European Commission, DOC/2402/2003-EN.

wiem na mocy tzw. *przepisów przejściowych*, a ich celem stało się przede wszystkim ograniczanie niekorzystnych efektów jednorazowego ujednoczenia stawek podatkowych dla gospodarek państw członkowskich. Gwałtowna zmiana wysokości obciążeń podatkiem VAT (przede wszystkim jego podwyżka) przy braku przepisów przejściowych mogłaby bowiem przyczynić się spadku rentowności niektórych branż, ograniczania zatrudnienia w tych sektorach oraz zwiększenia opłacalności „szarej strefy”, a w konsekwencji napotkać duży opór społeczny. Na mocy tych przepisów państwa członkowskie mogą utrzymać obniżone stawki podatku w wysokości niższej od stawki minimalnej (są to tzw. *stawki super obniżone*, czy też

stawki preferencyjne), o ile obowiązywały one w dniu 1 stycznia 1991 roku i dotyczą jedynie dostaw zrealizowanych z jasno określonych względów społecznych, których beneficjentem jest końcowy konsument. Z tej możliwości skorzystało sześć państw: Francja, Grecja, Hiszpania, Irlandia, Luksemburg i Włochy, przy czym wysokość stosowanych stawek preferencyjnych waha się od 2,1% do 4,3%. Najszerszy katalog dóbr i usług opodatkowanych stawką preferencyjną w wysokości 3% przewidziano w ustawodawstwie Luksemburga; obejmuje on m.in: produkty spożywcze (w tym napoje), produkty farmaceutyczne, ubrania i obuwie dla dzieci, książki, gazety, czasopisma, usługi związane z dostawą wody i utylizacją odpadów, usługi kulturalne i socjalne, usługi hotelarskie, wstęp na imprezy sportowe, dzieła sztuki, transport pasażerski, budownictwo.⁹ We Włoszech stawką preferencyjną w wysokości 4% opodatkowano zaś: produkty spożywcze, farmaceutyki oraz sprzęt medyczny, czasopisma i książki, opłaty za korzystanie z sieci telewizyjnych, usługi budowlane i remontowe oraz usługi socjalne. W stosunkowo niewielkim zakresie stawkę preferencyjną wykorzystuje się w Grecji (stawka 4% ma zastosowanie do opodatkowania czasopism i książek oraz usług kulturalnych), w Hiszpanii (w odniesieniu do produktów spożywczych, sprzętu medycznego i farmaceutyków oraz usług związanych z sektorem nieruchomości), we Francji (stawka 2,1% dotyczy czasopism i książek, farmaceutyków oraz opłat telewizyjnych) oraz Irlandii (w której obniżoną stawką opodatkowano produkty spożywcze).¹⁰

Po czwarte, państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1991 roku utrzymywały zredukowany poziom obciążeń na dostawy towarów i usług, inne niż przewidziane w Szóstej Dyrektywie, mogą nadal w okresie przejściowym stosować w stosunku do nich stawkę obniżoną, nie niższą niż 12% (tzw. stawka przejściowa). Z powyższej możliwości skorzystały cztery kraje: Austria, Belgia, Irlandia i Luksemburg i we wszystkich tych państwach (z wyjątkiem Irlandii) zastosowana stawka pozostaje na poziomie minimalnym. Jeśli chodzi o katalog produktów i usług objętych opodatkowaniem na zasadach preferencyjnych, to obejmuje on – przykładowo w Belgii – niektóre surowce energetyczne, opłaty za korzystanie z płatnej telewizji kablowej, opony samochodowe, w Luksemburgu – niektóre oleje mineralne (benzynę bezołowiową, produkty ropopochodne) oraz wyroby tytoniowe, usługi turystyczne, przewodniki turystyczne, usługi i wydawnictwa reklamowe, a także wina, natomiast w Irlandii – energię elektryczną, usługi kosmetyczne, turystyczne, fotograficzne, związane z rolnictwem, usługi związane z budową i konserwacją nieruchomości.

Po piąte wreszcie, należy zauważyć, iż na mocy Szóstej Dyrektywy wprowadzono możliwość stosowania obniżonych stawek podatku dla świadczenia *usług wymagających dużego nakładu pracy*, których wykaz zawarto w Załączniku K do Szóstej Dyrektywy. Celem takiego uregulowania było promowanie wzrostu

⁹ VAT Rates Applied in the Member States and Accession States of the European Community. Situation at 30 October 2003. European Commission, DOC/2402/2003-EN.

¹⁰ *Ibidem*.

zatrudnienia w sektorze takich usług dzięki spadkowi cen i związanemu z nim możliwemu wzrostowi popytu na te świadczenia. Ponadto wariant ten – adresowany przede wszystkim do niewielkich firm działających na lokalnym rynku i funkcjonujących zazwyczaj poza przepisami VAT – nakłoniłby je do prowadzenia działalności zgodnie z wymogami prawa podatkowego i wyjścia z tzw. „szarej strefy”. Rozwiązanie powyższe wprowadzono jedynie na okres próbny od 1 stycznia 2000 roku do 31 grudnia 2003 roku z możliwością przedłużenia jego obowiązywania w przypadku realizacji zakładanych celów. Z opcji tej skorzystało dziesięć państw członkowskich, a zakres wykorzystania przez nie stawek obniżonych w stosunku do tej kategorii usług przedstawia tabela 3.

Tab. 3. Wysokość stawek obniżonych stosowanych w państwach UE dla usług wymagających znacznych nakładów pracy ludzkiej

Reduced VAT rates applied by member states of the European Union to the labor-intensive services

Państwo członkowskie	Rodzaj usługi						
	Drobne usługi naprawcze			Odnawianie i remont prywatnych nieruchomości mieszkalnych (%)	Usługi mycia okien i sprzętania (%)	Usługi opieki domowej (%)	Usługi fryzjerskie (%)
	rowerów (%)	obuwia i wyrobów ze skóry (%)	ubrań i bielizny (%)				
Belgia	6,0	6,0	6,0	6,0	–	–	–
Francja	–	–	–	5,5	5,5	5,5	–
Grecja	–	–	8,0	–	–	8,0	–
Hiszpania	–	–	–	7,0	–	–	7,0
Holandia	6,0	6,0	6,0	6,0	–	–	6,0
Irlandia	–	–	–	–	–	zw.	–
Luksemburg	6,0	6,0	6,0	–	6,0	–	6,0
Portugalia	–	–	–	5,0	–	5,0	–
Wielka Brytania	–	–	–	5,0	–	–	–
Włochy	–	–	–	10,0	–	zw.	–

(–) oznacza brak stosowania stawki obniżonej w odniesieniu do danej usługi; (zw.) zwolnienie podatkowe bez prawa do zwrotu podatku naliczonego.

Źródło: *VAT Rates Applied in the Member States and Accession States of the European Community. Situation at 30 October 2003*. European Commission, DOC/2402/2003-EN.

Przedstawiony wyżej zakres i poziom stosowanych w państwach unijnych stawek podatkowych ulegał w okresie funkcjonowania Wspólnoty znacznym modyfikacjom. Kierunki tej ewolucji w kilku wybranych krajach piętnastki przedstawia tabela 4. Dane te pozwalają stwierdzić, iż stawki podstawowe w państwach członkowskich wykazują tendencję wzrostową. W przypadku trudności budżetowych, zwłaszcza w okresach dekoniunktury gospodarczej, podwyżka stawek podatków pośrednich stanowi bowiem znacznie lepsze źródło finansowania dodatkowych wydatków niż wzrost podatków bezpośrednich, ze względu na fakt występowania w odniesieniu do nich tzw. „znieczulenia podatkowego”. Charakterystyczne jest ponadto narastające zróżnicowanie poziomu stawek w ramach Wspólnoty.

Tab. 4. Ewolucja stawek podatku VAT w wybranych państwach Unii Europejskiej
The evolution of VAT rates applicable in selected member states of the European Union

Państwo członkowskie	Stawka podstawowa	Stawki obniżone	Stawka podwyższona
Belgia			
1.01.1971	18%	6% i 14%	25%
1.01.1980	16%	6%	25%
1.04.1992	19,5%	1%, 6%, 12%	–
1.01.2000	21%	6%	–
Niemcy			
1.01.1968	10%	5%	–
1.01.1978	12%	6%	–
1.07.1983	14%	7%	–
1.01.1993	15%	7%	–
1.04.1998	16%	7%	–
Francja			
1.01.1968	16,66%*	7% i 13%	20%
1.01.1973	20%	7% i 17,6%	33,33%
1.01.1989	18,6%	2,1%, 5,5% i 13%	28%
1.08.1995	20,6%	2,1% i 5,5%	–
1.04.2000	19,6%	2,1% i 5,5%	–
Wielka Brytania			
1.01.1976	8%	–	25%
1.01.1977	8%	–	12,5%
1.01.1995	17,5%	8%	–
1.09.1997	17,5%	5%	–

* do 1.1.1970 stawka VAT naliczana była od postawy zawierającej podatek.

Źródło: *VAT Rates Applied in the Member States and Accession States of the European Community*. Situation at 30 October 2003. European Commission, DOC/2402/2003-EN.

Podkreślić należy, iż dokonywane przez Radę Unii Europejskiej w odstępach dwuletnich analizy zakresu i struktury stawek zredukowanych stosowanych w państwach członkowskich wskazują na negatywne zjawiska związane z istniejącym systemem, mające wpływ na funkcjonowanie wspólnego rynku, którymi są: fakultatywność stawek obniżonych i znaczna rozpiętość ich poziomu, brak jednolitych definicji kategorii towarów usług wymienionych w Załączniku H do Szóstej Dyrektywy, a także czasowy lub stały charakter wprowadzanych derogacji.¹¹ Zasygnalizowane problemy przyczyniają się do znacznego skomplikowania obowiązujących przepisów i mogą doprowadzić do naruszenia jednej z fundamentalnych zasad wspólnego systemu VAT – neutralności opodatkowania. W celu przeciwdziałania dalszemu rozwarstwieniu poziomu stawek w ramach Wspólnoty

¹¹ Por. Report from the Commission on reduced VAT Rates drawn up in accordance with Article 12 (3) of the Sixth Council Directive of 17 May 1977..., *op. cit.*

zaproponowano **zatem** zachowanie na stałe części obniżonych stawek podatku VAT i ograniczenie ich zakresu wyłącznie do dóbr i usług wskazanych w Załączniku H do Szóstej Dyrektywy.¹²

ZAKRES PRZEDMIOTOWY PODATKU VAT NA OBSZARZE WSPÓLNOTY

Na mocy Szóstej Dyrektywy na obszarze Wspólnoty przedmiot podatku od wartości dodanej **stanowią** trzy kategorie czynności:

- dostawa towarów (*supply of goods*), wykonywana za wynagrodzeniem na terytorium kraju **przez** podatnika (za dostawę uznano także: przekazanie własności mienia na **zamówienie** złożone przez organ publiczny lub w jego imieniu lub wydanie mienia w **zamian** za odszkodowanie, rzeczywiste wydanie towarów na podstawie umowy mającej **na celu** udostępnienie towarów do używania na czas określony lub sprzedaż towarów z **odroczone** terminem płatności, przekazanie towarów na podstawie umowy, **która** przewiduje prowizję od zakupu lub sprzedaży),
- świadczenie usług (*supply of services*) wykonywane za wynagrodzeniem na terytorium kraju **przez** podatnika (za które uznano każdą transakcję nie stanowiącą dostawy towarów, w szczególności także: przeniesienie wartości niematerialnych i prawnych, **zobowiązanie** do zaniechania czynności oraz wykonywanie usług w imieniu władzy **publicznej** lub z mocy prawa),
- import towarów (*importation of goods*), a także
- wewnątrzwspólnotowe odpłatne nabycie towarów (*Intra-Community acquisition of goods*) przez **podatników** oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie nowych środków transportu, **objętych** podatkiem akcyzowym przez podmioty nie będące podatnikami.¹³

Podkreślić należy, iż przepisy dyrektywy w wielu przypadkach pozostawiają państwom członkowskim swobodę, co do uznania niektórych transakcji za dostawę towarów lub świadczenie usług na potrzeby opodatkowania podatkiem VAT. Podstawą do zastosowania takiego rozwiązania było zróżnicowanie wewnętrznych systemów prawnych, mogące doprowadzić do sytuacji, w których takie same transakcje powodowałyby w różnych krajach odmienne konsekwencje w zakresie podatku VAT. **Przy** podejmowaniu konkretnych decyzji państwa członkowskie winny się **zatem kierować** przede wszystkim ekonomicznym charakterem transakcji

¹² Skutkiem tego miałyby być całkowite zniesienie stawki przejściowej (*parking rate*) oraz zawężenie zakresu stawki super obniżonej (*super-reduced rate*) do towarów i usług wskazanych w Załączniku H, por. Proposal for council directive amending Directive 77/388/EEC as regards reduced rates of value added tax. 16.07.2003. COM (2003) 397 final.

¹³ Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zgodnie z art. 28(a)(3) Szóstej Dyrektywy zdefiniowane jest jako nabycie **prawa** do dysponowania jak właściciel rzeczą ruchomą, wysłaną lub przywiezioną przez dostawcę lub **nabywcę** (lub w imieniu jednego z nich) do państwa członkowskiego innego niż państwo wysyłki, **do osoby** nabywającej te towary. Wprowadzenie tego terminu wiązało się ze zniesieniem **granic celnych i podatkowych** po utworzeniu wspólnego rynku europejskiego i koniecznością likwidacji opodatkowania importu i zwolnienia dotyczącego eksportu między państwami członkowskimi.

oraz spójnością przyjętych rozwiązań z innymi dziedzinami prawa narodowego (po to, by nie dochodziło do podwójnego opodatkowania lub całkowitego braku opodatkowania niektórych transakcji). W szczególności dotyczy to możliwości uznania za dostawę towarów lub świadczenie usług: określonych praw ustanowionych na nieruchomościach, wykonywania robót budowlanych, wytwarzania we własnym zakresie pewnych towarów dla potrzeb własnej działalności oraz świadczenia usług przez podatnika na rzecz własnego przedsiębiorstwa.

Trzeba zauważyć, iż ujednoczenie zakresu przedmiotowego podatku VAT w państwach członkowskich wymaga przede wszystkim harmonizacji katalogu stosowanych zwolnień podatkowych. Jest to warunek realizacji głównej zasady wspólnego systemu VAT – powszechności opodatkowania, która dopuszcza stosowanie zwolnień jedynie w wyjątkowych, enumeratywnie wskazanych w przepisach prawa wspólnotowego przypadkach.

Zwolnienia z podatku VAT występujące w państwach członkowskich można klasyfikować według różnych kryteriów. Najistotniejszym z nich wydaje się podział ze względu na istnienie (bądź nie) prawa do odpisu podatku naliczonego, zgodnie z którym wyodrębnia się dwie grupy zwolnień, tj.:

- zwolnienie bez prawa do takiego odliczenia,
- zwolnienie, przy którym podatnik może odliczyć podatek naliczony, związany z transakcją zwolnioną – definiowane w prawodawstwach niektórych krajów jako opodatkowanie stawką 0%.

Na mocy Szóstej Dyrektywy do pierwszej grupy zwolnień zaliczyć należy przede wszystkim zwolnienia czynności wykonywanych w interesie publicznym (usługi pocztowe, medyczne, socjalne, edukacyjne, oświatowe i kulturalne) oraz niektóre transakcje związane z usługami finansowymi, ubezpieczeniami oraz rynkiem nieruchomości.

Zwolnienia czynności świadczonych w interesie publicznym stosowane są we wszystkich państwach Wspólnoty i należą do nich przede wszystkim usługi, a w niektórych przypadkach także towary, związane z ochroną zdrowia, kulturą, edukacją, kulturą fizyczną i sportem, działalnością charytatywną, działalnością poczty państwowej i publicznych stacji radiowych i telewizyjnych, transportem pasażerskim. Czynności te zostały – co do zasady – zwolnione z podatku, gdy wykonywane są przez podmioty działające na podstawie prawa publicznego. Wiele państw członkowskich (np. Belgia, Dania, Wielka Brytania, Irlandia) stosuje powyższe zwolnienia także w odniesieniu do podmiotów prywatnych, stowarzyszeń, fundacji określając jednak kryteria, które podmioty te muszą spełnić, by móc skorzystać ze zwolnienia. Ponadto w niektórych krajach, np. Wielkiej Brytanii i Irlandii pewne towary związane z opisywanymi czynnościami, takie jak: podręczniki szkolne, mapy, nuty, sprzęt medyczny, leki itd., opodatkowane są stawką 0%, dzięki czemu podatnik ma prawo do zwrotu podatku naliczonego.

Zwolnienia transakcji finansowych oraz transakcji związanych z obrotem nieruchomościami mają charakter fakultatywny, co oznacza, iż podatnik ma możliwość w odniesieniu do powyższych czynności prawo wyboru ogólnych zasad opodatkowania. Wariant polegający na opodatkowaniu tych usług zastosowano

w ustawodawstwach: Belgii, Luksemburga, Holandii czy Danii, natomiast w pozostałych państwach piętnastki zostały one obligatoryjnie zwolnione z opodatkowania bez prawa do odliczenia podatku naliczonego. Istotny problem dotyczący tego zwolnienia stanowią rozbieżności w zakresie czynności, które zostały nim objęte. Przykładowo, w odniesieniu do transakcji związanych z wynajmem nieruchomości, w poszczególnych państwach członkowskich przewidziano szereg wyłączeń ze zwolnienia, np.: najmu nieruchomości dla celów mieszkalnych (Austria, Włochy), najmu nieruchomości dla celów użytkowych (Austria, Francja, Hiszpania, Włochy), najmu obiektów sportowych i wypoczynkowych (Dania, Grecja, Irlandia, Portugalia, Szwecja, Wielka Brytania).¹⁴

Grupa zwolnień z podatku VAT, dla których przysługuje podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego, jest we wszystkich państwach piętnastki w miarę jednorodna i obejmuje przede wszystkim: eksport towarów i usług poza terytorium Wspólnoty, czynności związane z transportem międzynarodowym, wewnątrzwspólnotową dostawę towarów oraz import rzeczy podlegających zwolnieniu w obrocie krajowym. Do tej kategorii zwolnień zalicza się także, np. – w Belgii, Szwecji, Grecji dostawę i świadczenie usług na rzecz przewoźników powietrznych i morskich, dostawy towarów wynikające z porozumień dyplomatycznych i konsularnych oraz na rzecz organizacji międzynarodowych – natomiast we Włoszech i Szwecji – dostawę złota dewizowego na rzecz narodowych banków centralnych. Zwolnienia z prawem do zwrotu podatku zapłaconego we wcześniejszych fazach obrotu gospodarczego są w niektórych jurysdykcjach państw członkowskich (np. Belgii, Holandii, Włoszech, Danii, Finlandii, Szwecji, Wielkiej Brytanii oraz Irlandii) traktowane jak opodatkowanie stawką 0%. Możliwość ta dotyczy, oprócz eksportu i importu, także towarów i usług o charakterze konsumpcyjnym dostarczanych na rynku krajowym, o ile stawki takie obowiązywały w prawodawstwach krajowych w dniu 1 stycznia 1991, a ich stosowanie uzasadnione jest względami społecznymi lub przynosi korzyści ostatecznemu konsumentowi. Poniżej przedstawiono zakres stosowania stawki 0% w odniesieniu do tej kategorii dóbr w prawodawstwach niektórych państw Wspólnoty (tab. 5).

Warto wreszcie wspomnieć o grupie zwolnień podmiotowych z podatku VAT, które są elementem systemu specjalnych zasad opodatkowania, odnoszących się do grup podatników stanowiących tzw. małe przedsiębiorstwa. Dla tych podatników, ze względu na ograniczony rozmiar prowadzonej działalności, stosowanie regulacji ogólnych mogłoby wiązać się ze zbyt wysokimi kosztami wypełniania skomplikowanych obowiązków administracyjnych. Na mocy tych zasad państwa członkowskie mogą zwolnić z opodatkowania te podmioty, których roczny obrót nie przekracza 5000 EUR. W praktyce kwota ta nie jest respektowana jako maksymalny pułap uprawniający do zwolnienia, co widać w tab. 6. Powyższe odstępstwa znajdują swoje uzasadnienie w regulacji Szóstej Dyrektywy mówiącej o tym, iż państwa członkowskie, które w dniu jej przyjęcia stosowały zwolnienie

¹⁴ Guides to European Taxation, Value Added Taxation in Europe, International Bureau of Fiscal Documentation, według stanu na 1 stycznia 2003 r., za: *VI Dyrektywa VAT...*, s. 334.

Tab. 5. Zakres stosowania stawki 0% w odniesieniu do niektórych kategorii dóbr i usług w wybranych państwach członkowskich

Application of VAT zero rate to the certain products and services in selected member states

Państwo	Towary i usługi opodatkowane stawką 0%
Belgia	Dostawa gazet codziennych i tygodników, dostawa surowców wtórnych
Dania	Dostawa gazet i czasopism (ukazujących się częściej niż raz na miesiąc)
Irlandia	Dostawa książek i podręczników (z wyłączeniem gazet i czasopism); dostawa produktów żywnościowych i napojów (za wyjątkiem napojów alkoholowych, lodów i wyrobów cukierniczych); dostawa nasion i sadzonek oraz nawozów, dostawa karmy dla zwierząt; dostawa leków i sprzętu medycznego oraz artykułów higieny; dostawa ubiorów i obuwia przeznaczonego dla dzieci
Włochy	Dostawa złota (w sztabach); dostawa złomu metali; dostawa gruntów nie przeznaczonych pod zabudowę
Finlandia	Dostawa gazet i czasopism
Szwecja	Dostawa i import leków sprzedawanych na receptę lub na rzecz szpitali
Wielka Brytania	Dostawa książek, gazet, map, nut; dostawa produktów żywnościowych i napojów, dostawa nasion i sadzonek oraz nawozów; dostawa wody; dostawa farmaceutyków i leków (tylko wydawanych na receptę); dostawa sprzętu rehabilitacyjnego dla niepełnosprawnych; dostawa ubiorów i obuwia dziecięcego; budowa budynków na cele mieszkalne oraz świadczenie usług i dostawa materiałów z tym związanych; dostawa towarów na potrzeby organizacji charytatywnych; odprowadzanie ścieków; transport pasażerski publicznymi środkami transportu; sprzedaż odzieży roboczej, dostawa motocykli, przyczep kempingowych, jachtów

Źródło: *VAT Rates Applied in the Member States and Accession States of the European Community*. Situation at 30 October 2003. European Commission, DOC/2402/2003-EN.

podatkowe wobec grup podmiotów, których roczna wartość obrotu była równa lub wyższa od równowartości w walucie krajowej limitu 5000 EUR, mogły zwiększyć ten limit tak, by wielkość ta – po uwzględnieniu poziomu inflacji i innych czynników wpływających na wartość pieniądza – pozostawała na niezmiennym poziomie. Z prawa tego skorzystała m. in. Wielka Brytania, która podwoiła kwotę limitu z 14 000 EUR obowiązujących w roku 1978 do 28 000 EUR w roku 1981.¹⁵ Trzeba dodać, iż państwa przystępujące do Wspólnoty, w wyniku toczonych procesów negocjacyjnych również uzyskały prawo do stosowania wyższych limitów zwolnień podmiotowych podatku VAT. Powyższe limity podane są w tabeli 7.

Na zakończenie warto jeszcze wspomnieć o rozwiązaniach przyjętych w państwach Wspólnoty w odniesieniu do systemu pomniejszych podatku należnego o kwotę podatku zapłaconego przy nabyciu towarów i usług związanych z działalnością opodatkowaną, mającego istotne znaczenie dla faktycznej wysokości obciążeń podatkiem VAT. Stanowi ono podstawowy instrument umożliwiający realizację naczelną zasadę systemu VAT, tj. neutralności opodatkowania. Jest to

¹⁵ *VI Dyrektywa VAT...*, s. 603.

Tab. 6. Maksymalny limit obrotów uprawniający do korzystania ze zwolnienia podmiotowego z VAT w państwach członkowskich UE

Threshold for VAT exemptions for small enterprises in the EU member states

Państwo	Limit obrotów uprawniający do zwolnienia podmiotowego
Austria	22 000 EUR
Belgia	5 580 EUR
Dania	50 000 DKK
Finlandia	8 500 EUR
Francja	76 300 EUR lub 27 000 EUR*
Grecja	7 500 EUR lub 3 000 EUR*
Hiszpania	–
Holandia	–
Irlandia	51 000 EUR lub 25 500 EUR*
Luksemburg	10 000 EUR
Niemcy	16 620 EUR
Portugalia	9 976 EUR
Szwecja	–
Wielka Brytania	55 000 EUR
Włochy	–

* dotyczy odrębnie dostaw towarów i świadczenia usług.

Źródło: *VI Dyrektywa VAT...*, op. cit., s. 604 na podstawie informacji zgromadzonych w *Electronic VAT Assurance (eVa)* dostępnych na stronach internetowych w EYonline www.eyonline.com, według stanu na 1 stycznia 2003 r.

Tab. 7. Maksymalny limit obrotów uprawniający do korzystania ze zwolnienia podmiotowego z VAT w państwach przystępujących do Wspólnoty z dniem 1 maja 2004

Threshold for VAT exemptions for small enterprises in the EU accession states

Państwo	Limit obrotów uprawniający do zwolnienia podmiotowego
Cypr	15 600 EUR
Czechy	35 000 EUR
Estonia	16 000 EUR
Litwa	29 000 EUR
Łotwa	17 200 EUR
Malta	37 000 EUR lub (24 300 EUR lub 14 600 EUR)*
Polska	10 000 EUR
Słowacja	35 000 EUR
Słowenia	25 000 EUR
Węgry	35 000 EUR

* dotyczy odrębnie dostaw towarów i świadczenia usług.

Źródło: *VAT Rates Applied in the Member States and Accession States of the European Community*. Situation at 30 October 2003. European Commission, DOC/2402/2003-EN.

istotne ze względu na fakt, iż większość państw członkowskich w przepisach krajowych ograniczyła prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do niektórych rodzajów wydatków zwłaszcza w tych przypadkach, gdy istniała praktyczna trudność w rozróżnieniu zakupów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą i wydatków przeznaczonych na osobiste potrzeby podatnika.

Tab. 8. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do niektórych kategorii dóbr i usług
Right of VAT deduction on selected goods and services

Państwo	Towary monopolowe: wyroby tytoniowe, napoje alkoholowe	Usługi hotelarskie, zakwaterowanie	Reprezentacja	Wynajem/zakup samochodów osobowych, paliwo samochodowe	Usługi gastronomiczne
Austria	nie	tak	50%	nie	50%
Belgia	tak	tak	tak	50%	tak
Dania	nie	25%	tak	25%*	tak
Finlandia	tak	tak	tak	nie	tak
Francja	nie	tak	tak	nie**	tak
Grecja	tak	tak	tak	nie	tak
Hiszpania	nie	tak	nie	50%	tak
Holandia	nie	tak	nie	tak	nie
Irlandia	nie	tak	tak	nie	tak
Luksemburg	tak	tak	tak	tak	tak
Niemcy	nie	tak	tak	tak	nie
Portugalia	tak	tak	tak	tak	tak
Szwecja	tak	tak	tak	50%	tak
Wielka Brytania	nie	tak	tak	50%	nie
Włochy	nie	nie	nie	10%	nie

* dotyczy samochodów osobowych wynajmowanych na okres przynajmniej 6 m-cy, pod warunkiem, że przynajmniej 10% rocznego przebiegu związane jest z działalnością opodatkowaną.

** istnieje możliwość zwrotu 20% podatku naliczonego od benzyny używanej jako paliwo do samochodów osobowych, od których nie przysługuje zwrot podatku oraz 50% zwrotu podatku naliczonego od gazu używanego w tych samych celach.

Źródło: *VAT in the European Community. Application in the Member States, Facts for Use by Administrations, Traders Information Networks, etc...*, Situation at 1st July 2002, European Commission, TAXUD/C/3/TH D(2002) Brussels.

Katalog wyłączeń z odliczeń obejmuje najczęściej: usługi związane z reprezentacją, zakwaterowaniem i usługami hotelarskimi, związanymi z zaspokajaniem potrzeb podatnika i zatrudnionych pracowników. Ponadto, ograniczenie zwrotu podatku naliczonego (zazwyczaj do 25%–50%) dotyczy także usług wynajmu samochodów osobowych oraz zakupu paliwa (tab. 8).

PODSUMOWANIE

W podsumowaniu należy stwierdzić, iż proces ujednolicania konstrukcji podatku od wartości dodanej stanowi jedno z najtrudniejszych działań harmonizacyjnych w ramach Wspólnoty. W poszczególnych krajach piętnastki mamy do czynienia ze znaczną rozpiętością poziomu stawek podatku VAT oraz zróżnicowaniem ich liczby i zakresu dóbr i usług obciążonych stawkami zredukowanymi. Jeśli chodzi o katalog zwolnień we wspólnym systemie podatku VAT, to jest on dość szeroki i obejmuje dwie zasadnicze grupy. Do pierwszej z nich, charakteryzującej się brakiem prawa do zwrotu podatku naliczonego, zaliczyć należy: zwolnienie usług wykonywanych w interesie publicznym, usługi finansowe i ubez-

pieczeniowe oraz najem i dzierżawę nieruchomości, natomiast druga kategoria zwolnień – z możliwością zwrotu zapłaconego we wcześniejszych fazach podatku – obejmuje m.in. eksport i import towarów oraz niektóre towary i usługi szczególnie istotne ze względów społecznych. Głównymi przesłankami do wprowadzania preferencyjnych zasad opodatkowania są przede wszystkim względy społeczne, ale także historyczne i ekonomiczne. W niektórych krajach preferencyjne zasady opodatkowania wdrożone zostały na mocy przepisów przejściowych, a ich celem stało się przede wszystkim ograniczanie niekorzystnych efektów jednorazowego ujednolicenia stawek podatkowych dla gospodarek państw członkowskich.

SUMMARY

The article analyses the degree of unification of the structure of value added tax in member states of the European Union. Special attention has been paid to the two technical elements of VAT applied in the Community: the level of rates and the range of subject. The article concludes that there are many differences in the current structure of VAT rates, the scope of reduced rates and exemptions, which could obstruct the smooth working of single market and create distortion of competition. The main obstacles to the process of harmonization result from the very nature and functions of value added taxation. VAT is the object of special attention and care of the budget because of its fiscal capacity. Furthermore, it is transferred tax, which means that, in effect, it burdens the ultimate consumers of goods and services, and thus has an impact on the financial situation of many households. Therefore, the harmonization process had to be gradual and spread in time.

