

JACEK DZIOBEK-ROMAŃSKI  
AGATA BARCZEWSKA-DZIOBEK

PODATEK OD WARTOŚCI DODANEJ  
W UNII EUROPEJSKIEJ  
ZAGADNIENIA WYBRANE

Podatek od wartości dodanej (ang.: *the value added tax*, fr.: *taxe sur la valeur ajoutée*), znany w Polsce jako podatek od towarów i usług, jest jednym z filarów współczesnych systemów podatkowych funkcjonujących we wszystkich bez mała obecnie istniejących państwach wysoko rozwiniętych (wyjątkiem są tutaj Stany Zjednoczone Ameryki Północnej). Podatek ten jednak przeszedł niemałą transformację od początku swego istnienia, nim zaczął obowiązywać w kształcie przyjętym obecnie.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie genezy podatku VAT obowiązującego w krajach wysokorozwiniętych, ze szczególnym uwzględnieniem państw Unii Europejskiej, a także jego roli w systemie opodatkowania obrotu. Ze względu na fakt, iż nieodłącznym elementem opodatkowania obrotu w Polsce jest podatek akcyzowy<sup>1</sup> – wydaje się, że w tym kontekście pożądane będzie krótkie przedstawienie tego podatku obowiązującego na Zachodzie.

---

Dr JACEK DZIOBEK-ROMAŃSKI – adiunkt w Katedrze Nauki Administracji KUL; adres do korespondencji: Al. Raławickie 14, c – 716, 20-950 Lublin.

Mgr AGATA BARCZEWSKA-DZIOBEK – doktorantka w Katedrze Nauki Administracji KUL; adres do korespondencji: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r., o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11 z 1993 r., poz. 50 z późn. zm., rozdz. 3.

1. GENEZA PODATKU ORAZ ETAPY WPROWADZANIA GO  
W POSZCZEGÓLNYCH KRAJACH  
ZE SZCZEGÓLNYM UWZGLĘDNIENIEM PAŃSTW UNII EUROPEJSKIEJ

Początków wprowadzonego w życie w 1954 roku podatku od wartości dodanej należy upatrywać w koncepcji niemieckiego ekonomisty Clarka Friedricha von Siemensa, który ideę takiego podatku nazwanego przez niego „uszlachetnionym podatkiem obrotowym” stworzył jeszcze w 1919 roku i zawarł w swojej pracy *Veredelte Umsatzsteuer*<sup>2</sup>. Koncepcja ta nie spotkała się jednak z szerszym zainteresowaniem w ówczesnych Niemczech<sup>3</sup>. Jako pierwszy plany wprowadzenia tego podatku rozważał Kongres Stanów Zjednoczonych Ameryki w czasie II wojny światowej. Uchwalił on nawet, po długich dyskusjach, ustawę o podatku od wartości dodanej, jednakże nie wprowadzono jej później w życie<sup>4</sup>. W 1950 r. władze japońskie na skutek indagacji okupujących ten kraj Amerykanów próbowały urzeczywistnić tę ideę, wprowadzając ustawę o tym podatku, jednakże po kilku odroczeniach, w 1954 roku parlament japoński ostatecznie ją uchylił<sup>5</sup>.

Próby wprowadzenia podatku od wartości dodanej podjęto w końcu we Francji wraz ze stopniowym, w latach 1954-1955, znoszeniem podatku od produkcji, na podstawie ustawy, którą parlament francuski uchwalił w kwietniu 1954 roku<sup>6</sup>. Stosowany tam wcześniej jednofazowy podatek od produkcji był pobierany w momencie, gdy towar w końcowej fazie przybrał formę nadającą się do odbioru przez konsumenta. Ze strony opłacalności stosowania

---

<sup>2</sup> Simensstadt 1921. Piszą na ten temat m.in.: A. K o m a r, *Systemy podatkowe Państw Wspólnot*, Warszawa 1989, s. 125; t e n ż e, *Finanse a Wspólnoty Europejskie*, Warszawa 1983, s. 46; W. B a r t k o w i a k, *VAT. Ustawa o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym*, cz. 1, Bydgoszcz 1993, s. 8-9 oraz P. S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej jako forma opodatkowania obrotu*, „Roczniki Nauk Prawnych”, 6(1996), s. 138.

<sup>3</sup> Zob. K o m a r, *Finanse a Wspólnoty Europejskie*, s. 46.

<sup>4</sup> Zob. E. G r z e l a k, *VAT – podatek od wartości dodanej*, Warszawa 1991, s. 11; S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 138. W Stanach Zjednoczonych Ameryki do dzisiaj stosowany jest jednofazowy podatek od sprzedaży artykułów i usług w handlu detalicznym (zob. D. G o t z - K o z i e r k i e w i c z, *Podatki od wydatkowania dochodu (podatki pośrednie)*, w: *Finanse w gospodarce kapitalistycznej*, red. M. Kucharski, Warszawa 1986, s. 274, 281-282).

<sup>5</sup> Ostatecznie Japonia wprowadziła ten podatek dopiero w 1989 roku. Zob. B a r t k o w i a k, *VAT. Ustawa o podatku od towarów i usług...*, s. 8-9; K o m a r, *Finanse a Wspólnoty Europejskie*, s. 46; t e n ż e, *Systemy podatkowe...*, s. 125; S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 138.

<sup>6</sup> Zob. J. J. P h i l i p p e, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Paryż 1973, s. 31 n.; K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 125; t e n ż e, *Finanse a Wspólnoty Europejskie*, s. 46; S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 138 i in.

był ten podatek najbardziej wydajny, bowiem obciążając fazę końcową miał źródło w towarze o największej dla niego wartości. Jednakże problemem w funkcjonowaniu podatku produkcyjnego była niemożność jego poboru od surowców i półfabrykatów, które trafiały do konsumentów obok towarów ostatecznie przetworzonych. Rozwiązaniem było dobrowolne przyjęcie statusu producenta, przy czym taki nieprzetworzony do końca towar nie był po uiszczeniu podatku od produkcji opodatkowany ponownie, nawet po przetworzeniu. Podatek od produkcji z czasem został pobierany również w innych fazach, niż produkcja, wraz z zastosowaniem techniki odliczeń wcześniej zapłaconych należności, co stało się podstawą do przekształcenia go w podatek od wartości dodanej<sup>7</sup>.

Potrzeba unifikacji systemu podatkowego całej Europy pojawiła się wraz z podpisaniem 25 marca 1957 roku w Rzymie układu o *Utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej*<sup>8</sup>, której celem było utworzenie wspólnego rynku oraz stopniowe ujednoczenie polityki gospodarczej państw członkowskich<sup>9</sup>. Zapoczątkowany wtedy proces integracji napotykał rozliczne przeszkody. Komplikacje owe dotyczyły również polityki fiskalnej – w tym podatkowej: każdy z systemów podatkowych poszczególnych państw cechowało zróżnicowanie: tak w strukturze, jak i ilościowe, bowiem każdy z nich ukształtował się w odmiennych warunkach historycznych i gospodarczych<sup>10</sup>. Powołany w 1960 roku Komitet Podatkowy i Finansowy pod przewodnictwem prof. Neumarka za najbardziej odpowiedni system podatku obrotowego mającego funkcjonować w EWG uznał podatek obowiązujący we Francji<sup>11</sup>. Podatek ten miał bowiem istotne zalety w porównaniu z innymi formami opodatkowania obrotu, gdyż istniejące do tej pory w różnych krajach podatki obrotowe brutto powodowały deformacje relacji cen na skutek wielokrotnego opodatkowania produktu finalnego, czego następstwem było zniekształcenie

<sup>7</sup> Zob. P. M. G a u d e m e t, *Finanse publiczne*, Warszawa 1990, s. 133-134.

<sup>8</sup> Zob. D. G o t z - K o z i e r k i e w i c z, *Podatki w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej*, Warszawa 1975, s. 114-116; J. G ł u c h o w s k i, *Prawo podatkowe państw zachodnich*, Toruń 1986, s. 40-44; S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 138-139; K o m a r, *Finanse a Wspólnoty Europejskie*, s. 45-54.

<sup>9</sup> Zob. Z. K l e p a c k i, *Europejska Wspólnota Gospodarcza EWG*, w: *Encyklopedia Organizacji Międzynarodowych*, Warszawa 1975, s. 63; t e n ż e, *Organizacje międzynarodowe rozwiniętych państw kapitalistycznych*, Warszawa 1986, s. 81.

<sup>10</sup> Zob. R. W i e r z b a, *Problemy harmonizacji podatków w EWG*, „Finanse”, 1989, nr 2-3, s. 56.

<sup>11</sup> Zob. G r z e l a k, *VAT – podatek od wartości dodanej*, s. 11; S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 139.

konkurencji w handlu<sup>12</sup>. Wady tej natomiast pozbawiony był podatek od wartości dodanej, który dzięki cząstkowej formie zapłaty w poszczególnych fazach obrotu był podatkiem przejrzystym i neutralnym w procesie kształtowania się cen<sup>13</sup>.

Pierwsze prace nad harmonizacją podatków obrotowych w EWG, w celu przygotowania jednolitego systemu VAT, rozpoczęły się w 1962 roku powołaniem zespołów mających za zadanie zbadanie możliwości ujednoczenia podatków od obrotu i zastąpienia ich podatkiem od wartości dodanej<sup>14</sup>. Raporty tych zespołów stanowiły podstawę do opracowania pierwszego projektu dyrektywy w tej sprawie. Projekt ten został zmodyfikowany przez Komisję Wspólnot Europejskich w 1964 roku, a już w kwietniu 1967 roku uchwalony przez Radę Europy<sup>15</sup>. Przewidywano trzy etapy ujednoczenia: określonych typów podatków, podstawy opodatkowania oraz stawek podatkowych<sup>16</sup>. Owa pierwsza dyrektywa stanowiła przyczynek do unifikacji podatku, który – jak planowano – miał być wprowadzony do ustawodawstw podatkowych państw członkowskich do 1 stycznia 1970 roku<sup>17</sup>. Pierwsza dyrektywa komisji była jednak na tyle ogólna, że podczas prac w grupach roboczych wymagała stałej weryfikacji, dlatego też w kwietniu 1967 roku Rada Europy uchwaliła drugą

---

<sup>12</sup> Wielofazowy podatek obrotowy, zwany także podatkiem kaskadowym, ma charakter kumulatywny. Jego kwota nie zależy od wysokości podatków uiszczanych od danego wyrobu, czy też usługi w poprzednich fazach, ani też od wielkości przyrostu ich wartości. Jego kumulatywny charakter ma wpływ na wzrost cen, gdyż zależą one bezpośrednio od faz obrotu. Podatek ten nie obciąża w takim stopniu produktu wytworzonego w jednym, zintegrowanym przedsiębiorstwie, w którego skład wchodzi wiele zakładów obejmujące wszystkie etapy produkcji tego towaru, co taki sam produkt wytwarzany w procesie współdziałania wielu odrębnych przedsiębiorstw kooperujących ze sobą. Wpływa to zatem ujemnie, co jest uwarunkowane motywami fiskalnymi, na pionową koncentrację przedsiębiorstw, co jest czynnikiem hamującym dla rozwoju specjalizacji i kooperacji przedsiębiorstw uwarunkowanej czynnikami ekonomicznymi. Natomiast zniekształcenie relacji cen wynika z zakupów już opodatkowanych półproduktów przez producentów, przy czym wielkość zniekształconą zależy od ilości etapów pośrednich – od surowca do produktu finalnego. Szerzej na ten temat pisze D. Gotz-Kozierkiewicz (*Podatki od wydatkowania dochodu (podatki pośrednie)*, s. 274–275).

<sup>13</sup> Zob. W i e r z b a, *Problemy harmonizacji podatków*, s. 57.

<sup>14</sup> Zob. A. K o m a r, *Probleme der Steuerharmonisierung in der EG*, Europa-Institut, Saarbrücken 1983, z. 21, s. 8; t e n ż e, *Systemy podatkowe...*, s. 165.

<sup>15</sup> Zob. *Erste Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer*, AB1, s. 1301; także: G ł u c h o w s k i, *Prawo podatkowe państw zachodnich*, s. 40; K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 165; t e n ż e, *Probleme der Steuerharmonisierung in der EG*, s. 8.

<sup>16</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 165.

<sup>17</sup> Zob. K l e p a c k i, *Europejska Wspólnota ...*, s. 69; K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 165; S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 139.

dyrektywę<sup>18</sup>. Określała ona strukturę podatku od wartości dodanej oraz podstawowe pojęcia z tego zakresu. Równocześnie przyjęto zasadę, w myśl której zamierzano opodatkować towary w kraju ich przeznaczenia, co oznaczało zwolnienie od tego podatku towarów eksportowanych. Spowodowało to konieczność zastosowania skomplikowanego systemu granicznych rozliczeń wyrównawczych z tytułu eksportu, ze względu na to, że stawki podatkowe były w dalszym ciągu różne w krajach członkowskich. Towary i usługi były w nich więc w różnym stopniu opodatkowane, dlatego też przy sprzedaży ich za granicę konieczne stało się wyrównanie różnic w obciążeniu<sup>19</sup>.

W 1968 roku Francja, idąc śladem dyrektyw Rady Europy, dostosowała do nich swój model podatku od wartości dodanej. Jednocześnie inne kraje, zarówno zjednoczone w EWG, jak i spoza tej organizacji (wykaz państw stosujących VAT przed 1992 rokiem zawiera tab. 1), zaczęły wprowadzać ten wariant podatku obrotowego. Warto dodać, że przed 1968 rokiem VAT wprowadziły: Senegal w 1961 r. i Brazylia w 1967 roku<sup>20</sup>. Każde z tych państw dostosowywało ten podatek, co oczywiste, do warunków wewnętrznych swoich gospodarek, czego skutkiem była konieczność skorygowania w ramach EWG powstałych w ten sposób różnic.

Przez wzgląd na to, że termin 1 stycznia 1970 roku okazał się nierealny dla unifikacji systemu podatku obrotowego, trzecia dyrektywa Rady Europy, z grudnia 1969 r.<sup>21</sup>, odroczyła termin wprowadzenia jednolitego podatku o dwa lata – do 1 stycznia 1972 roku<sup>22</sup>. Dwie następne dyrektywy, czwarta i piąta z kolei<sup>23</sup>, odroczyły termin wprowadzenia tego podatku we Włoszech i Belgii do stycznia 1973 roku<sup>24</sup>.

---

<sup>18</sup> Zob. *Zweite Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer-Struktur und Anwendungsmöglichkeiten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems*, ABl, s. 1303; zob. także: A. K o m a r, *Finanse, a Wspólnoty Europejskie*, Warszawa 1983, s. 46.

<sup>19</sup> Zob. W i e r z b a, *Problemy harmonizacji podatków*, s. 55.

<sup>20</sup> Zob. W. B i e ń, *Czy celowe jest wprowadzanie podatku od wartości dodanej?*, „Finanse”, 1989, nr 5, s. 9.

<sup>21</sup> Zob. *Dritte Richtlinie des Rates vom 9. Dezember 1969 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer-Einführung der Mehrwertsteuer in den Mitgliedstaaten*, ABl, nr L 320; zob. także: K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 166.

<sup>22</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 166.

<sup>23</sup> Zob. *Vierte Richtlinie des Rates vom 20. Dezember 1971 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer-Einführung der Mehrwertsteuer in Italien*, ABl, nr L 283 oraz *Fünfte Richtlinie des Rates vom 4. Juli 1972 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer-Einführung der Mehrwertsteuer in Italien*, ABl, nr L 162; zob. także: K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 166.

<sup>24</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 166; Z. K l e p a c k i, *Organizacje międzynarodowe rozwiniętych państw kapitalistycznych*, Warszawa 1986, s. 121.

Tab. 1. Początkowe stawki podatku od wartości dodanej w niektórych państwach

Państwo	Miesiąc i rok wprowadzenia	Początkowe stawki w % sprzedaży
Argentyna	I 1975	16
Austria	I 1973	8; 16
Belgia	I 1971	6; 14; 18
Boliwia	X 1973	5; 10; 15
Brazylia <sup>2</sup>	I 1967	15
Brazylia <sup>3</sup>	I 1967	15
Chile	III 1975	8; 20
Dania	VII 1977	10
Dominikana	I 1983	6
Ekwador	I 1970	4; 10
Francja <sup>1</sup>	I 1968	6,4; 13,6; 20; 25
Filipiny	I 1988	10
Grecja	I 1987	6; 18; 36
Gwatemala	VIII 1983	7
Haiti	X 1982	7
Hiszpania	I 1986	6; 12 33
Holandia	I 1969	4; 12
Indonezja	I 1985	10
Irlandia	XI 1972	5,26; 16,37; 30,26
Izrael	VII 1976	8
Korea Płd.	VI 1977	10
Kolumbia	I 1975	4; 6; 10
Kostaryka	I 1975	10
Luksemburg	I 1970	2; 4; 8
Madagaskar	I 1969	6; 12
Meksyk	I 1980	10
Maroko	IV 1986	7; 12; 14; 19; 30
Nigeria	I 1986	8; 12; 16
Nikaragua	I 1975	6
Norwegia	I 1970	20
Nowa Zelandia	V 1975	10
Panama	III 1977	5
Peru	VII 1976	3; 20; 40
Portugalia	I 1986	8; 16; 30
RFN	I 1968	5; 10
Senegal	III 1961	-
Szwecja	I 1969	2; 6,38; 11,1
Tajwan	IV 1986	5
Tunezja	VII 1988	6; 17; 29
Turcja	I 1985	10
Urugwaj	I 1968	5; 14
Węgry	I 1988	15; 25
Wielka Brytania	IV 1973	10
Włochy	I 1973	6; 12; 18
Wybrzeże Kości Słoniowej	I 1960	8

Źródło: *Book Cites Benefits of Value-Added Tax*, IMF Survey, November 14<sup>th</sup>, 1988; W. B i e ń, *Czy celowe jest wprowadzanie podatku od wartości dodanej?*, „Finanse”, 1989, nr 5, s. 9 oraz M. W e r a l s k i, *Współczesne systemy podatkowe. Zarys porównawczego prawa podatkowego*, Warszawa 1979, s. 134-147.

<sup>1</sup> We Francji podatek od wartości dodanej był stosowany od 1954 r., obok dwóch innych rodzajów podatku obrotowego: podatku od usług oraz podatku lokalnego; w 1968 r. przeprowadzono zasadniczą reformę systemu podatkowego; <sup>2</sup> Przy transakcjach między stanami; <sup>3</sup> Przy transakcjach wewnątrz stanów. W pionowych szeregach podano stawki, w których poszczególne wielkości oddzielono średnikami, przecinkami natomiast oznaczono ułamkowe części procentów.

Prawdziwego przełomu dokonała szósta<sup>25</sup> dyrektywa Rady Europy, z maja 1977 roku, która zapoczątkowała drugi etap ujednociania podatku, mający na celu ujednoczenie podstaw wymiaru, zakresu podmiotowego, unifikacji zwolnień, a także zawierająca wskazówki co do stawek podatkowych i niektórych kwestii proceduralnych<sup>26</sup>.

Jednakże owa szósta dyrektywa nazbyt optymistycznie przyjmowała termin wprowadzenia jej do ustawodawstw podatkowych państw członkowskich – do końca grudnia 1977 roku, co było w dużym stopniu podyktowane postanowieniami przyjętymi przez Radę Europy w kwietniu 1970 r. dotyczącymi zastąpienia wkładów państw zrzeszonych w Organizacji udziałami określonymi procentowo w stosunku do dochodów własnych. Zamiana ta miała się zrealizować do 1975 roku<sup>27</sup>. Procedura ratyfikacyjna jednak ze względów polityczno-ekonomicznych wydłużyła się do końca 1979 roku (była to przecież rezygnacja z części suwerenności podatkowej). Niemalą także rolę hamującą odegrały tutaj wewnętrzne względy ekonomiczne: z powodu kryzysu, który wtedy istniał, a który jeszcze bardziej pogłębiłoby zrzeczenie się części dochodów wewnętrznych na rzecz budżetu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej. Z tej przyczyny do stycznia 1978 roku dyrektywę tę wprowadziły do swych ustawodawstw zaledwie Belgia i Wielka Brytania. W tym roku do zalet Komisji zastosowały się Francja, Holandia i Dania<sup>28</sup>. Efektem tego stanu rzeczy była sytuacja, w której funkcjonowały obok siebie dwa systemy źródeł dochodów budżetowych EWG: część z nich opierała się na wkładach członkowskich, część zaś na udziałach procentowych tych państw w budżecie Organizacji. Konsekwencją niepodporządkowania się dyrektywie przez pozostające państwa było...

---

<sup>25</sup> Zob. *Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes. Common system of the value added tax: uniform basis of assessment*, Official Journal of the EC, nr L 145.

<sup>26</sup> Zob. A. K o m a r, *Gospodarka budżetowa Europejskich Wspólnot*, Warszawa–Poznań 1981, s. 52; t e n ż e, *Systemy podatkowe...*, s. 166; S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 139.

<sup>27</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 166; S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 138-139.

<sup>28</sup> Zob. W i e r z b a, *Problemy harmonizacji podatków*, s. 57.

stałe państwa, tj. Irlandię, Luksemburg, RFN i Włochy, była groźba zaskarżenia ich przez Komisję do Trybunału o naruszenie postanowień traktatowych. Proces unifikacji najdłużej trwał w RFN ze względu na toczące się tam spory, pomiędzy rządzącą wtedy koalicją socjalliberalną a chadecją, w kwestii traktowania granic wewnętrznych tego kraju. Impulsem przyspieszającym prace w Bundestagu nad ratyfikacją dyrektywy był fakt, iż w stosunku do Niemiec Komisja złożyła taką skargę. Od stycznia 1980 roku budżet EWG opierał się wyłącznie na wpływach pochodzących z podatku od wartości dodanej<sup>29</sup>.

Szósta dyrektywa Rady Europy podstawę opodatkowania określała wariantowo, natomiast wybór konkretnego wariantu pozostawiła uznaniu państw członkowskich. Wariantowo także określono podstawę opodatkowania mającą funkcjonować w okresie przejściowym, trwającym od stycznia 1978 r. do grudnia 1982 roku, po upływie którego Rada miała określić jednolitą podstawę opodatkowania. Pierwszy wariant zakładał określenie podstawy opodatkowania według zeznań podatników składanych organom administracji podatkowej państw członkowskich – część spośród tych deklaracji przekazywana była do budżetu Wspólnoty w stopniu odpowiadającym procentowemu udziałowi w nim tego państwa, część zaś pozostawała w budżecie własnym państwa. Według drugiego wariantu wpływy z podatku od wartości dodanej określono szacunkowo, przy równoczesnym stosowaniu szacunkowej stawki podatkowej<sup>30</sup>.

Dalsze prace nad harmonizacją podatku były związane z wprowadzeniem go do systemów podatkowych nowo przyjętych do Wspólnoty państw: Grecji, Hiszpanii i Portugalii. Dotyczyły one również rozwiązań bardziej szczegółowych, takich jak: opodatkowanie podróżnych, cudzoziemców, dzieł sztuki itp. Niezbędnym posunięciem było także zdefiniowanie podstawy opodatkowania w sposób jednolity. Istniejące w różnych państwach regulacje wyjątkowe, wyłączające z opodatkowania niektóre wyroby, uniemożliwiały zniesienie granic podatkowych, ze względu na fakt, iż taki stan rzeczy spowodowałby migrację podatników do kraju stosującego wyłączenie<sup>31</sup>. Był to problem niemały, toteż projekty takie zostały opracowane przez Komisję i przedstawione Radzie. Komisja do Spraw Podatku od Wartości Dodanej EWG wychodziła w nich z założenia, że wielkość i liczba stawek podatkowych powinna być tak dalece zbliżona między krajami członkowskimi, by można było zrealizo-

<sup>29</sup> Zob. K l e p a c k i, *Organizacje międzynarodowe*, s. 122.

<sup>30</sup> Zob. K o m a r, *Finanse a Wspólnoty Europejskie*, s. 49; t e n ż e, *Systemy podatkowe...*, s. 167.

<sup>31</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 186-187.



wać zniesienie kontroli granicznych do końca 1992 roku. W związku z tym propozycje Komisji zdążyły do tego, aby poszczególne kraje nie zwiększały ilości oraz wielkości stawek. Rada określiła widełkowo stawki przewodnie, do których poszczególne kraje zrzeszone w EWG dostosowałyby obowiązujące u siebie skale podatkowe<sup>32</sup>. Nie oznaczało to bynajmniej zlikwidowania rozbieżności pomiędzy stawkami, gdyż jak stwierdzono, wzorując się na podstawie relacji stawek występującej pomiędzy poszczególnymi stanami wchodzącymi w skład USA, wystarczające dla ujednoczenia systemu jest to, by stawki nie różniły się między sobą o więcej niż 6% w różnych państwach. Przy tym rozkładzie takie czynniki, jak: uzależnienie nabywców od nawyków, jakości usług i towarów, wygody itp. nie wywołają powikłania w wymianie towarowej i wielkości sprzedaży<sup>33</sup>.

Dużym ułatwieniem harmonizacji był zastosowany przez EWG elektroniczny system rozliczania podatku od wartości dodanej pomiędzy państwami, wprowadzony od 1990 roku, który pozwalał przenieść kontrole z granic międzypaństwowych na teren poszczególnych państw, co w praktyce znacznie ułatwiło obrót handlowy<sup>34</sup>.

Jak dotąd, podatek od wartości dodanej funkcjonuje we wszystkich krajach wchodzących w skład Unii Europejskiej – przyjęty w takim stopniu, że umożliwiło to zniesienie granic podatkowych z dniem 1 marca 1992 roku, co nastąpiło w przewidzianym przez Radę terminie. Oczywiście, jak już wspomniano, VAT nie jest podatkiem obowiązującym wyłącznie w krajach europejskich, lecz wprowadziło go i z powodzeniem stosuje ponad 50 państw<sup>35</sup>, w tym także niektóre kraje Europy Wschodniej<sup>36</sup>, co stanowi blisko  $\frac{1}{3}$  wszystkich krajów świata i z powodzeniem system ten spełnia tam swoją rolę.

## 2. SYSTEM VAT OBOWIĄZUJĄCY W UNII EUROPEJSKIEJ

Wśród stosowanych obecnie w rozwiniętych krajach podatków obrotowych na pierwszą pozycję wysuwa się podatek od wartości dodanej, obok dwóch

---

<sup>32</sup> Zob. W i e r z b a, *Problemy harmonizacji podatków*, s. 59.

<sup>33</sup> Tamże, s. 60.

<sup>34</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 187.

<sup>35</sup> Zob. G r z e l a k, *VAT – podatek od wartości dodanej*, s. 13.

<sup>36</sup> Węgry wprowadziły VAT do swojego systemu podatkowego w 1988 r., Polska i Czechy zaś w 1993 r. Zob. S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 140.

innych powszechnych form opodatkowania obrotu, tj. podatków: kaskadowego<sup>37</sup> oraz jednofazowego<sup>38</sup>. Zakres podatku od wartości dodanej obejmuje wszystkie ogniwa obrotu od surowca, poprzez jego przetworzenie w dane dobro, aż do jego ostatecznego zbycia w handlu detalicznym.

Podatek ten dotyczy zarówno dostawy towarów, jak i świadczenia usług przez zarejestrowanych przedsiębiorców, którzy tym samym są osobami podlegającymi obowiązkowi podatkowemu, a także zużycie wewnętrzne w ich przedsiębiorstwach oraz import. Przedmiotem opodatkowania są więc obroty towarami i świadczenie usług z wyjątkiem obrotów dobrami przeznaczonymi na eksport. Podatek ten charakteryzuje: jednolitość i równość opodatkowania, powszechność, fazowość oraz potrącalność<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> O podatku kaskadowym wspomniano już w niniejszym artykule przy okazji omawiania francuskiego modelu opodatkowania obrotu przed 1954 r. Szerzej o tej formie opodatkowania obrotu piszą m.in.: D. G o t z - K o z i e r k i e w i c z, *VAT. Podatek od towarów i usług*, Warszawa–Katowice 1992, s. 244-245; K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 122-124; N. G a j l, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1992, s. 244-245; S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 136-137. Warto przypomnieć że podatek ten obowiązywał także w Polsce w odniesieniu do podmiotów innych niż tzw. *jednostki gospodarki uspołecznionej*, w stosunku do których stosowano ustawę z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym, t. jedn.: Dz.U. Nr 43 z 1983 r., poz. 191 z późn. zm. Unormowania te uchylili dopiero ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r., o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11 z 1993 r., poz. 50. Pojęcie „jednostek gospodarki uspołecznionej” wymazano z polskiego systemu prawnego na podstawie noweli do *Kodeksu cywilnego* z dnia 28 lipca 1990 r., Dz.U. Nr 55 z 1990 r., poz. 321 i Nr 79, poz. 464, zaś w dziedzinie prawa podatkowego usunęła je dopiero ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r., o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11 z 1993 r., poz. 50, art. 55, ust. 1, pkt. 2. Pisze o tym Smoleń (*Podatek od wartości dodanej...*, s. 40, przyp. 13).

<sup>38</sup> Obok wspomnianego w przypisie poprzednim podatku kaskadowego obowiązującego w Polsce przed 1993 rokiem, opodatkowanie tzw. jednostek gospodarki uspołecznionej odbywało się na podstawie ustawy z dnia 26 lutego 1982 r., o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej, t. jedn.: Dz.U. Nr 12 z 1987 r., poz. 77 z późniejszymi zmianami świadczenie to miało charakter jednofazowego podatku obrotowego. Na ten temat pisze m.in.: N. G a j l, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 214; t e n ż e, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1992, s. 244-245; S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 136; K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 122-124; G o t z - K o z i e r k i e w i c z, *VAT. Podatek od...*, s. 244-245.

<sup>39</sup> Zob. W. M a r u c h i n, *VAT – harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998, s. 26-33; W. W ó j t o w i c z, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, Warszawa 1993, s. 4-5; A. G ł o w i ń s k i, S. S z y m a n i a k, *Podatek od towarów i usług. Akcyza*, Sopot 1993, s. 10-12; S m o l e Ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 137; W. W ó j t o w i c z, *VAT*, Warszawa 1995, s. VII; K. W ó Ź n i a k, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, Warszawa 1993, s. 10-12.

Podmiotami tego podatku są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki nie posiadające osobowości prawnej, które regularnie lub dorywczo prowadzą we własnym imieniu działalność w charakterze kupców, producentów lub świadczących usługi<sup>40</sup>.

Podstawą opodatkowania tym podatkiem jest wartość dodana. Stanowi ją kwota należna z tytułu zapłaty za sprzedaż rzeczy lub świadczenie usług, wartość towarów i usług przeznaczonych na cele własne podatnika, tudzież wartość celna towarów pochodzących z importu. Jest nią ponadto odpłatność z tytułu kosztów transportu, ubezpieczenia, opakowania i innych podatków. Do podstawy opodatkowania na ogół nie wlicza się rabatów gotówkowych, niektórych danin oraz procentu z tytułu odroczonej spłaty, nie jest to jednak regułą obowiązującą we wszystkich krajach Unii Europejskiej<sup>41</sup>.

Wartość dodaną, czyli różnicę w obrotach pomiędzy poszczególnymi fazami produkcji można ustalić w dwojaki sposób: stosując metodę sumowania całkowitego dochodu podatnika, lub przez określenie różnicy pomiędzy przychodami brutto osiągniętymi przez innego podatnika w poprzedniej fazie. Podczas stosowania pierwszej metody następuje zatem obliczanie w sposób bezpośredni tej wartości towaru, którą podatnik dodał do wcześniej uzyskanego półproduktu, czego wynikiem jest produkt finalny lub inny półprodukt. W drugim natomiast przypadku, co jest metodą coraz powszechniej stosowaną (z uwagi na bardziej wyraźne nawiązanie do wartości dodanej osiągniętej przez podatnika, a także unika się w ten sposób zjawiska kumulacji obrotu) następuje potrącenie obrotu w jednej fazie od obrotu w drugiej fazie<sup>42</sup>. Ustalenie wysokości podatku przy zastosowaniu pierwszej metody jest kwestią prostą: mając określoną wartość dodaną (dodajmy, iż określenie tej wartości jest kwestią niezwykle pracochłonną) należy zastosować w bezpośrednim od-

---

<sup>40</sup> Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r., o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11 z 1993 r., poz. 50 z późniejszymi zmianami, art. 5, ust. 1. Konstrukcja tego podatku została już dość szeroko omówiona w literaturze przedmiotu, stąd też autorzy nie stawiają sobie za cel jej opisanie. Niniejsze krótkie analizy wynikają tylko z potrzeb artykułu. Szerzej kwestie te opisują wszystkie bez mała podręczniki z zakresu prawa finansowego i podatkowego. Zob. m.in.: W. W ó j t o w i c z, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, Warszawa 1993; A. G ł o w i ń s k i, S. S z y m a n i a k, *Podatek od towarów i usług. Akcyza*, Sopot 1993; W. W ó j t o w i c z, *VAT*, Warszawa 1995; K. W o ź n i a k, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, Warszawa 1993; M. K u c h a r s k i, *Finanse w gospodarce kapitalistycznej*, Warszawa 1986, s. 276 i in.

<sup>41</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 126.

<sup>42</sup> Zob. M a r u c h i n, *VAT – harmonizacja polskiego...*, s. 26-33; D. G o t z - K o z i e r k i e w i c z, *Przewodnik po VAT. Metody wymiaru i poboru*, „Życie Gospodarcze”, 1993, nr 3, s. 22; S m o l e ń, *Podatek od wartości dodanej...*, s. 137 i in.

niesieniu do niej stawkę podatkową, otrzymamy w ten sposób kwotę należnego podatku. Obliczając wielkość podatku przy zastosowaniu drugiej metody – ustalającej wartość netto poprzez potrącenie obrotu brutto podatnika z poprzedniej fazy od obrotu brutto podatnika, którego chcemy opodatkować – można także zastosować powyższy sposób ustalenia wysokości podatku (do obrotu netto odnieść stawkę podatkową). Jednakże wielkość kwoty należnej z tytułu podatku można również obliczyć poprzez zastosowanie stawki podatkowej do obrotu brutto i od otrzymanego w ten sposób podatku od obrotu brutto odjąć podatek brutto zapłacony w poprzedniej fazie produkcji<sup>43</sup>. Ten ostatni sposób jest obecnie coraz powszechniej stosowany z uwagi na jego prostotę w obliczaniu, eliminację konieczności stosowania w szerokim zakresie ksiąg podatkowych i handlowych oraz przejrzystość konstrukcji. Jednakże ta metoda, pomimo wyliczonych wyżej przymotów, w jakimś stopniu zaprzecza charakterowi VAT jako podatkowi od wartości dodanej, z uwagi na fakt odejścia od pierwotnych założeń konstruktorów tego podatku, ustalających podatek od przyrostu wartości rzeczy, gdyż sfalszowaniem wzoru idealnego jest konstrukcja obliczania obrotu netto poprzez ustalenie różnicy pomiędzy obrotami brutto. Stąd też na obecnym etapie stosowania VAT, termin „podatek od wartości dodanej” ma w zasadzie swoje źródło wyłącznie w historii.

Jak już powiedziano, metoda ta jest powszechnie w Europie stosowana (za wyjątkiem dwufazowego fińskiego podatku obrotowego)<sup>44</sup>. Występuje tutaj zsumowanie obrotu jako podstawy opodatkowania, jednakże podatnik potrąca sobie z należności podatek uiszczony w poprzedniej fazie. Owo potrącenie może mieć miejsce natychmiast, kiedy następuje niezwłocznie potrącenie podatków, a także obrotów z tytułu sprzedaży dóbr inwestycyjnych i produkcyjnych, czego wynikiem jest obciążenie przez podatek wyłącznie wydatków konsumpcyjnych. Może ono zostać odroczone, co w praktyce może doprowadzić do obciążenia obrotu dobrami inwestycyjnymi, albo produkcyjnymi<sup>45</sup>.

Omawiany podatek charakteryzują istotne zalety w porównaniu z innymi formami opodatkowania obrotu. Najważniejszą spośród tych cech jest cząstkowy charakter jego zapłaty, który polega na wyłączeniu z podstawy opodatkowania tych obrotów, które zostały już opodatkowane we wcześniejszych fazach wymiany towarów i usług, albo na potrąceniu z kwoty podatku należ-

---

<sup>43</sup> Zob. A. Wesołowski, *Podatek od towarów i usług (VAT)*, „Przegląd Podatkowy”, 1991, nr 5, s. 5.

<sup>44</sup> Zob. Komar, *Systemy podatkowe...*, s. 124.

<sup>45</sup> Zob. Grzelak, *VAT – podatek od...*, s. 22.

nej od całości obrotu kwot podatków naliczonych w poprzednich fazach<sup>46</sup>. Ten ostatni sposób obliczania należnego podatku jest niekiedy zwany metodą kredytu podatkowego. Podatek ten przyjmuje więc formę obciążania wyłącznie obrotu netto. Jakkolwiek VAT pobierany jest we wszystkich fazach obrotu, podobnie jak podatek kaskadowy, w istocie swojej obciąża on jedynie jednego – finalnego odbiorcę towaru lub usługi, a więc konsumenta. Sytuację tę wywołuje łatwa przierzucalność podatku, która wynika z prostoty i przejrzystości sposobu jego obliczania i poboru – każdy następny płatnik wpisuje do wystawianego przez siebie rachunku kwotę podatku należnego od danej fazy obrotu<sup>47</sup>. Zabezpiecza to zwrot pełnej kwoty podatku, zarówno tej, która została zapłacona wcześniej przez poprzedniego zbywcę, wkalkulowanej w cenę nabycia surowca oraz innych towarów niezbędnych w danej fazie produkcji, jak również tej kwoty, która została odprowadzona do budżetu. Dzięki przejrzystej zasadzie zwrotu uiszczanego wcześniej podatku, płatnik taki nie staje się podatnikiem, bowiem ciężar finalny, jaki ponoszą kolejni płatnicy tego podatku, w efekcie końcowym sprowadza się zaledwie do zamrożenia zasobów pieniężnych w okresie od uiszczenia podatku do jego zwrotu. VAT zatem nie jest podatkiem wkalkulowanym w cenę półproduktów, jaką ponoszą producenci, lub wytwórcy w kolejnych fazach. Ma on natomiast charakter znajdującej się w rozliczeniach „pozycji przejściowej”. Wynika z tego jego neutralność z punktu widzenia konkurencji, ponieważ stopień obciążenia cen towarów i usług jest niezależny od ilości faz obrotu<sup>48</sup>.

Ujednoczenie obciążenia tym podatkiem w stosunku do cen towarów i usług jest realne wyłącznie w przypadku przestrzegania pewnych warunków systemu tego podatku. Główną zasadą jest zawężenie do niezbędnego minimum zwolnień podmiotowych, bowiem zwolniony od podatku wytwórca nie dysponuje prawem do zwrotu podatku zapłaconego w poprzedniej fazie. W związku z tym zobligowany do uiszczenia podatku nabywca towaru, czy

---

<sup>46</sup> Zob. W. Maruchin, *VAT – harmonizacja polskiego...*, s. 18-19; B. Brzezicki, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, Warszawa 1998, s. 87-88.

<sup>47</sup> Zob. D. Gótz - Kozierkiewicz, *Podatek od wartości dodanej w EWG*, „Studia Finansowe”, 1972, nr 12, s. 264.

<sup>48</sup> Zob. J. Ickiewicz, *VAT – warunki wprowadzania*, „Przegląd Podatkowy”, 1991, nr 5, s. 4; T. Famulsk, *Podatek od wartości dodanej, doskonalszy instrument*, „Życie Gospodarcze”, 1988, nr 27, s. 6; Maruchin, *VAT – harmonizacja polskiego...*, s. 20-21; D. Gótz - Kozierkiewicz, *Ocena funkcjonowania podatku od wartości dodanej z punktu widzenia możliwości jego wprowadzenia w Polsce*, „Studia Ekonomiczne”, 1987, nr 37, s. 57 n.

też usługi od osoby objętej zwolnieniem podmiotowym, zmuszony jest jeszcze raz obliczyć podatek od raz już opodatkowanego obrotu netto. W wyniku takiego procesu dokonuje się przerwanie zasady zwrotu podatku uiszczonego w poprzednich etapach. W tej sytuacji zatem VAT jest wkalkulowany w koszty własne osoby wyłączonej z opodatkowania, a później zostaje wliczony w cenę zbytu i przerzucony na kolejnego w tym łańcuchu nabywcę towaru. Część podatku staje się więc niepotrącalnym elementem ceny i powoduje wzrost kosztów. Występuje więc tutaj zjawisko kumulacji obciążenia podatkiem, co ma niebagatelny wpływ na wyżkę ceny<sup>49</sup>.

Zjawiska tego można by uniknąć w dwojaki sposób: albo na etapie bezpośredniej sprzedaży konsumentowi dokonanej przez producenta zwolnionego z opodatkowania, albo przy założeniu, że wszystkie fazy obrotu występujące po fazie zwolnionej od opodatkowania będą także od niego zwolnione, w sytuacji, gdy stosuje się jakiegokolwiek zwolnienia podmiotowe<sup>50</sup>.

Przy prawidłowym stosowaniu systemu podatku od wartości dodanej należałoby także w stopniu maksymalnym ograniczyć specjalne regulacje odnoszące się zarówno do obrotu przedsiębiorstw w zależności od ich wielkości, jak również opodatkowania wybranych gałęzi gospodarki<sup>51</sup>.

Podatek od wartości dodanej jest wygodną formą opodatkowania obrotu w międzynarodowej wymianie towarowej, gdyż nie wywołuje komplikacji stosowania prawidłowych zwrotów podatku przy eksporcie oraz obciążeń wyrównawczych z tytułu importu<sup>52</sup>. Sfera eksportu w tym podatku jest całkowicie zwolniona, natomiast import towarów jest traktowany na równi ze sprzedażą dóbr wytworzonych w danym kraju ze względu właśnie na takie samo obciążenie towarów importowanych co towarów krajowych, do których stosuje się podatek od wartości dodanej w tym samym wymiarze.

Innym, nie mniej istotnym, czynnikiem konstrukcji podatku od wartości dodanej jest wyłączenie z opodatkowania nakładów inwestycyjnych. Dokonywanie zakupów środków trwałych nie wywołuje dodatkowych dolegliwości

---

<sup>49</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 124.

<sup>50</sup> Zob. W e s o ł o w s k i, *Podatek od towarów i usług (VAT)*, s. 5, a także: B r z e z i ń s k i, G ł u c h o w s k i, K o s i k o w s k i, *Harmonizacja prawa podatkowego...*, s. 92-102.

<sup>51</sup> Zob. M a r u c h i n, *VAT – harmonizacja polskiego...*, s. 23; D. G o t z - K o z i e r k i e w i c z, *Przewodnik po VAT. Zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe*, „Życie Gospodarcze”, 1993, nr 4, s. 26.

<sup>52</sup> Zob. B r z e z i ń s k i, G ł u c h o w s k i, K o s i k o w s k i, *Harmonizacja prawa podatkowego...*, s. 123-127; M a r u c h i n, *VAT – harmonizacja polskiego...*, s. 114-116; T. M i c h a l i k, *Umowa komisji a VAT*, „Przegląd Podatkowy”, 1998, nr 1, s. 15.

finansowych z tytułu obciążenia podatkiem, bowiem podatek od zakupu tego rodzaju artykułów jest pobierany na bieżąco z podatku należnego od wyrobów finalnych. Może on być również potrącany w okresach amortyzacyjnych<sup>53</sup>, nie powodując w ten sposób zamrożenia środków finansowych.

Najczęściej stosowane są zwolnienia przedmiotowe, obok wyżej wymienionych, dotyczą dwóch głównych grup towarów i usług. Pierwsza z nich łączy się zasadniczo z eksportem towarów i usług, druga natomiast obejmuje w głównej mierze usługi związane z działalnością prawniczą i medyczną, a także usługi z rodzaju socjalnych, kulturalnych i wychowawczych, usługi związane z działalnością poczty, handel nieruchomościami, handel złotem i jego wyrobami, usługi o charakterze charytatywnym, świadczenia rzeczy i usług organizacji pracodawców i pracowników na rzecz ich członków oraz transakcje finansowe<sup>54</sup>.

Nadto wyjątkowo takie kraje, jak Francja i Holandia, zwalniają od opodatkowania także rolnictwo (we Francji dotyczy ono tylko tej części działalności rolniczej, która w swym charakterze i rozmiarze nie jest porównywalna z działalnością przemysłową lub handlową). Natomiast, w takich krajach, jak Belgia i RFN, w odniesieniu do rolnictwa stosuje się stawki obniżone<sup>55</sup>.

W krajach Unii Europejskiej regułą jest, iż rolnicy zwolnieni są od składania deklaracji podatkowych. Jednakże, podczas zakupu środków potrzebnych w gospodarstwie rolnym obciążeni są oni podatkiem od wartości dodanej. Natomiast w odniesieniu do sprzedaży dóbr wytwarzanych przez gospodarke rolną stosowane są stawki obniżone lub zwolnienia od opodatkowania. Ze względu na to, że kwestia obliczania wcześniej uiszczonych podatków wkalkulowanych w ceny zakupów środków niezbędnych dla funkcjonowania gospodarstwa jest w dużym stopniu skomplikowana, co odnosi się także do obliczania w skali całej gospodarki łącznego obciążenia rolnictwa podatkiem od wartości dodanej, poszczególne kraje rozwiązały ten problem w różny sposób. We Francji i RFN, w odniesieniu do rolników stosuje się system ryczałtowego wyrównywania podatków uiszczonych w związku z nakładami koniecznymi – zwrot podatku wynosi 2% wartości zbytu produktów pochodzenia roślinnego oraz 3% wartości zbytu produktów pochodzenia zwierzęcego. Niemcy stosują także system ryczałtowego zwrotu podatku rolnikom

---

<sup>53</sup> Zob. *Uzasadnienie projektu*, w: *Projekt ustawy o podatku od produktów i usług oraz o podatku konsumpcyjnym*, druk sejmowy nr GB/1/1254, brak daty, *nie publ.*, s. 12. W identyczny sposób wypowiada się A. Wesołowski (*Podatek od towarów i usług (VAT)*, s. 5).

<sup>54</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 134-135.

<sup>55</sup> Zob. W e s o ł o w s k i, *Podatek od towarów...*, s. 5.

przy sprzedaży dóbr przez nich wytworzonych. Rolnicy mają także możliwość obciążenia podatkiem nabywców przy dokonaniu sprzedaży produktów, do których ma zastosowanie stawka obniżona. Ci zaś mogą potrącać ów podatek z własnego zobowiązania podatkowego<sup>56</sup>.

Podatek od sprzedaży towarów realizowanej przez rolników określony został ryczałtowo, w związku z tym nie są oni zobowiązani ani do wykazywania obrotu i wcześniej zapłaconych podatków, ani do płatności na rzecz urzędów podatkowych. Stąd też w Unii Europejskiej w stosunku do części rolników może mieć miejsce subwencjonowanie ich produkcji – w przypadku, gdy zwroty podatku przekraczają uzasadniony poziom obciążenia zakupów; u części zaś rolników występuje dodatkowe obciążenie tym podatkiem, gdy zwrot podatku nie pokrywa całkowicie uiszczonych wcześniej jego kwot<sup>57</sup>.

Poszczególne państwa w odmienny sposób starają się zapobiec kumulacji podatku, która, jak już wspomniano, może zaistnieć przy zakupie towarów lub usług zwolnionych z podatku. Belgia na przykład przyznaje niektórym świadczeniom zwolnionym od podatku prawo do zwrotu podatku uiszczanego w fazie poprzedniej. Inaczej rozwiązano ów problem w Wielkiej Brytanii i Holandii, gdzie wprowadzono stawkę zerową, która uprawnia do korzystania z zasady potrącania wcześniej zapłaconego podatku<sup>58</sup> (nie przysługuje to w przypadku zwolnienia od opodatkowania podatkiem VAT). Jest to więc swoista konstrukcja zwalniająca z zasady niepotrącania podatków przy dostawach towarów i usług zwolnionych z opodatkowania, gdyż polega na nadaniu stawce zerowej, poprzez fikcję prawną, swoistej wymiernej wartości i pozwala traktować ją na równi z innymi stawkami. Stawką zerową w Holandii, podobnie jak w Wielkiej Brytanii, objęto eksport i świadczenia na rzecz zagranicznych zleceniodawców. Nadto w Wielkiej Brytanii stosuje się ją w odniesieniu do wielu artykułów nieobjętych wcześniej podatkami od zakupu, jak np. żywność, prasa, książki, energia elektryczna, węgiel, gaz, budownictwo oraz leki<sup>59</sup>.

W międzynarodowej wymianie między krajami Unii Europejskiej import towarów podlega opodatkowaniu, ich eksport zaś, w takich krajach, jak: Belgia, Francja i RFN jest objęty stawką zerową. W odniesieniu do innych przedsiębiorców eksporter jest więc uprawniony do potrącania wcześniej

<sup>56</sup> Zob. G o t z - K o z i e r k i e w i c z, *Podatek od wartości...*, s. 267.

<sup>57</sup> Zob. K. W o ź n i a k, *Podatek od towarów i usług VAT*, Warszawa 1993, s. 58; M a r u c h i n, *VAT – harmonizacja polskiego...*, s. 83-84.

<sup>58</sup> Zob. W e s o ł o w s k i, *Podatek od towarów...*, s. 5.

<sup>59</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 137-138.



zapłaconych podatków. W systemie francuskim w stosunku do eksportu stosuje się zasadę odroczenia terminu płatności podatku, według której przesuwa się jego zapłatę na termin późniejszy niż ten, w którym podatek należałoby zapłacić, stosując metodę typowego poboru<sup>60</sup>. Co prawda, obroty takie nie różnią się w zakresie potrącalności podatku od zwykłych obrotów podlegających opodatkowaniu. Jednakże odroczenie takie daje eksporterowi niemałe korzyści, wyływające z faktu uniknięcia zamrożenia środków objętych płatnością aż do momentu jego zwrotu.

W wymianie towarowej pomiędzy krajami Wspólnoty Europejskiej, główną zasadą jest tzw. zasada opodatkowania towarów będących przedmiotem handlu zagranicznego w kraju przeznaczenia. Zgodnie z nią towar przeznaczony na sprzedaż za granicę jest w kraju eksportera zwolniony od podatku od wartości dodanej, natomiast opodatkowuje się go dopiero w kraju importera, zgodnie z obowiązującymi tam stawkami<sup>61</sup>. Oczywiście wszelkie towary zakupione przez eksportera w celu wytworzenia dobra przeznaczonego do sprzedaży za granicę, czyli zakupy eksportera w fazie obrotu poprzedzającej eksport są opodatkowane w jego własnym kraju i tam też następuje zwrot podatku naliczonego z tego tytułu. Towar przeznaczony na eksport jest ostatecznie opodatkowany w kraju jego importera. Fakt ten stwarza konieczność przekazywania podatku pobranego w kraju eksportera do budżetu kraju importującego<sup>62</sup>. Jest to prosta operacja, wzięwszy pod uwagę, że w obu krajach obowiązuje taka sama stopa procentowa podatku, natomiast sytuacja ta komplikuje się w przypadku, gdy pomiędzy krajami zachodzi różnica w wysokości stawek. Kraje zrzeszone w Unii Europejskiej, w celu uniknięcia powikłań stąd wynikających, stworzyły system wielostronnych kompensat należności i zobowiązań z tytułu obciążenia podatkiem od wartości dodanej. Elementem tego systemu jest rachunek kompensacyjny, służący rozliczaniu globalnych sald zgłaszanych przez kraje członkowskie, zamiast stosowania rozliczeń przy każdej jednostkowej transakcji. Ustalanie niezbędnych informacji stosowanych przy obliczeniach rachunku kompensacyjnego odbywa się na

---

<sup>60</sup> Zob. K u c h a r s k i, *Finanse w gospodarce...*, s. 281. Zgodnie z Szóstą Dyrektywą VAT staje się płatny wówczas, gdy towar fizycznie „wjeżdża” na terytorium Unii Europejskiej. Nie jest możliwe niezapłacenie VAT od dokonanego importu, a jest on określany jako płatny w następnym zeznaniu podatkowym VAT. Zob. B r z e z i ń s k i, G ł u c h o w s k i, K o s i k o w s k i, *Harmonizacja prawa podatkowego...*, s. 125.

<sup>61</sup> Zob. W i e r z b a, *Problemy harmonizacji...*, s. 59.

<sup>62</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 168; G r z e l a k, *VAT – podatek od wartości dodanej*, s. 18.

podstawie deklaracji podatkowych składanych przez podatników w poszczególnych krajach, stąd też zbędna staje się kontrola graniczna w wymianie międzynarodowej. Dane państwo zobowiązuje się do wyrównań wobec rachunku kompensacyjnego, gdy jego dochody budżetowe z tytułu podatku od wartości dodanej, zapłaconego od towarów wytworzonych w nim i następnie wyeksportowanych do innych krajów Wspólnoty są wyższe od odliczeń w tym podatku stosowanych wobec towarów importowanych do niego z innych krajów.

Natomiast uprawnienie, czyli wierzytelność tego kraju wobec rachunku kompensacyjnego powstaje, gdy dochody budżetowe z podatku pobranego od towarów wyeksportowanych są niższe od odliczeń w opodatkowaniu towarów importowanych z innego państwa<sup>63</sup>.

Odmiennym problemem niezbędnym do funkcjonowania systemu podatku od wartości dodanej są stawki podatkowe, które, będąc zastosowanymi do podstawy, pozwalają ustalić wysokość należnej kwoty podatku<sup>64</sup>. Dla całkowitej harmonizacji VAT, przeprowadzonej w ramach Unii Europejskiej, najlepszym rozwiązaniem z punktu widzenia przejrzystości systemu oraz kosztów związanych z naliczaniem podatku byłaby jego konstrukcja, charakteryzująca się jedną stawką w odniesieniu do wszystkich towarów i usług, w każdym kraju. Komisja do Spraw Harmonizacji Podatku od Wartości Dodanej, opierając się na przeprowadzonych badaniach, których przyczyną była świadomość nierealności aż tak daleko posuniętego ujednoczenia stawek, dowiodła, iż zróżnicowanie stóp podatku pomiędzy poszczególnymi krajami Wspólnoty maksymalnie o 6% nie wywołała perturbacji w funkcjonowaniu tego podatku, z uwagi na wpływ na konkurencję w wymianie międzynarodowej towarów i usług. Zatem z punktu widzenia likwidacji granic podatkowych, jakie dzieliły kraje zrzeszone w krajach Wspólnoty Europejskiej, wystarczająca jest tylko częściowa harmonizacja stawek podatku. Stąd też Komisja zaleciła państwom członkowskim przyjęcie takiego poziomu dwóch stóp, który spowodowałby najmniejsze zakłócenia w gospodarce budżetowej danego kraju, i który jednocześnie mieściłby się w widełkowato ujętych wysokościach stawek: w przypadku stopy normalnej w granicach 14-20% podstawy, natomiast w przypadku stopy obniżonej – odpowiednio w granicach 4-9%<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup> Zob. W i e r z b a, *Problemy harmonizacji...*, s. 60.

<sup>64</sup> Zob. K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 136.

<sup>65</sup> Zob. W i e r z b a, *Problemy harmonizacji...*, s. 59.

W praktyce, w większości krajów Unii Europejskiej stosuje się obecnie trzy rodzaje stóp podatkowych: stopę obniżoną, normalną oraz podwyższoną (ta ostatnia zostanie omówiona niżej w związku z poruszaniem kwestii związanych z akcyzą). W ramach tych trzech rodzajów, w poszczególnych krajach obowiązuje zróżnicowana liczba stawek, one zaś mają różną wysokość. Ich ilość waha się od dwóch do siedmiu, natomiast poziom kształtuje się w granicach 0%-38% (zarówno ilość stawek, jak i ich wysokość, tak w Unii Europejskiej, jak i poza nią, można odczytać z tabeli 1. Jedynymi krajami, które stosują wyłącznie jedną stopę podatku w odniesieniu do wszystkich kategorii towarów i usług są: Wielka Brytania, gdzie stawka wynosi 15%<sup>66</sup> oraz Dania, gdzie ma ona wartość 22%. Pozostałe państwa Unii Europejskiej różnicują swoje stawki, i tak: stawka podstawowa waha się od 5% w Hiszpanii, poprzez 12% w Luksemburgu, 14% w RFN i 18% we Francji, aż do 23% w Irlandii.

Jeśli chodzi o stawki obniżone, to ich wielkość różnicują na ogół poszczególne kraje w zależności od rodzaju artykułów będących przedmiotem obrotu; w RFN istnieje jedna stawka obniżona, stosowana do artykułów spożywczych, czasopism, dzieł sztuki, książek i komunikacji i wynosi ona 7%. Natomiast takie kraje, jak: Belgia, Francja, Włochy i Luksemburg, stosują dwie stopy obniżone – niższa z nich stosowana jest w odniesieniu m.in. do podstawowych artykułów żywnościowych i wynosi odpowiednio 6%, 5,5%, 2% i 3%, wyższa natomiast odnosi się do innych artykułów objętych zniżkami, tj. leków, energii elektrycznej, transportu publicznego i kształtuje się ona od 6% w Luksemburgu, poprzez 7% we Francji i 8% we Włoszech aż do 17% w Belgii.

Wyjątkiem są Holandia i Irlandia, które stosują jedną stawkę obniżoną oraz dodatkowo stawkę zerową w odniesieniu do usług na statkach i samolotach, zaopatrzenia w komunikacji, obsługi złota w bankach centralnych, sprzedaży książek, pasz, nawozów, lekarstw i energii elektrycznej.

Co się zaś tyczy stawki podwyższonej, to Belgia stosuje dwa rodzaje takich stawek – niższą dla artykułów o podwyższonym standardzie, czyli samo-

---

<sup>66</sup> Te, jak również wszystkie inne dane, dotyczące stóp podatkowych, opracowano na podstawie: B r z e z i ń s k i, G ł u c h o w s k i, K o s i k o w s k i, *Harmonizacja prawa podatkowego...*, s. 108-117; M a r u c h i n, *VAT – harmonizacja polskiego...*, s. 146-148; K o m a r, *Systemy podatkowe...*, s. 136-140; M. W e r a l s k i, *Współczesne systemy podatkowe. Zarys porównawczego prawa podatkowego*, Warszawa 1979, s. 134-141; J. S o k o ł o w s k i, *Warunki i skutki wprowadzenia podatku VAT*, „Przegląd Podatkowy”, 1992, nr 1, s. 8.

chodów osobowych, biżuterii, futer oraz odbiorników telewizyjnych, wynosi ona 25%, a wyższą dla towarów luksusowych, za które uważa się samochody o pojemności silnika powyżej 3000 cm<sup>3</sup> i niektóre wyroby jubilerskie, zegarki z metali szlachetnych oraz kosmetyki, o wartości 33%. Inaczej kwestię tę rozwiązały Francja i Włochy. Stosują one jedną stawkę dla tego typu towarów i wynosi ona odpowiednio – 33,3% i 38%, przy czym, co warto dodać, we Włoszech stawkę podwyższoną stosuje się do używek. Takie kraje zaś, jak Holandia, Luksemburg, Irlandia i RFN nie stosują stawki podwyższonej.

\*

Innym rodzajem podatku od obrotu stosowanego w wielu krajach jest podatek akcyzowy. Jest to dość specyficzny i nietypowy rodzaj opodatkowania obrotu, w którym obciąża się podatkiem wybrany rodzaj towarów. Przedmiotem akcyzy jest sprzedaż towarów luksusowych, używek i artykułów codziennego użytku (poszczególne kraje indywidualnie kształtują katalog artykułów opodatkowanych tym podatkiem)<sup>67</sup>. Podatek ten ma swoje bezpośrednie źródło w monopolu państwa na wytwarzanie, sprzedaż i wydobycie pewnych, określonych dóbr oraz w wielu innych podatkach od spożycia, także podatkach historycznych (podatek od soli). Akcyza jest jednym z głównych źródeł dochodu budżetu państwa<sup>68</sup>. Warto dodać, że w Europie Zachodniej wpływy z podatków akcyzowych od napojów alkoholowych, wyrobów tytoniowych i materiałów pędnych w stosunku do dochodu narodowego wahają się od 5%<sup>69</sup> w Holandii, Francji i Belgii, poprzez 7% w RFN, 8% we Włoszech i Luksemburgu, 10% w Grecji, 11% w Wielkiej Brytanii, 12% w Danii, aż do 25% w Irlandii. Natomiast wpływy z tytułu akcyz w stosunku do innych obciążeń fiskalnych wynoszą obecnie od 7,8% w Holandii do 16,5% w Wielkiej Brytanii<sup>70</sup>.

Przedmiotem tego podatku, poza sprzedażą wyrobów wymienionych powyżej, jest sprzedaż takich artykułów jak: biżuteria, artykuły wyrabiane z metali szlachetnych, wyroby futrzarskie, dywany, odbiorniki radiowe i telewizyjne,

---

<sup>67</sup> Zob. Brzeziński, Głuchowski, Kosikowski, *Harmonizacja prawa...*, s. 147; Komar, *Systemy podatkowe...*, s. 146.

<sup>68</sup> Zob. Grzelak, *VAT - podatek od wartości dodanej*, s. 14.

<sup>69</sup> Dane zostały zaczerpnięte z artykułu R. Wierzy (Problemy harmonizacji podatków w EWG, „Finanse”, 1989, nr 2-3, s. 55-63).

<sup>70</sup> Zob. Brzeziński, Głuchowski, Kosikowski, *Harmonizacja prawa...*, s. 149.

łodówki, samochody osobowe, łodzie motorowe, niektóre rodzaje broni palnej, sprzęt wędkarski i cukier. Najczęściej jednak podatek ten odnosi się do spożycia piwa, wina, wyrobów tytoniowych, benzyny i oleju napędowego<sup>71</sup>.

Podmiotem akcyzy jest konsument – nabywca. Akcyza jest pobierana równolegle z podatkiem od wartości dodanej sprzedaży towaru. Stawka w tym rodzaju podatku może być ustalona w procencie od wartości sprzedaży od danego towaru lub kwotowo – w odniesieniu do ilości tego dobra. Ze względu na wysokość, akcyzy w niebagatelnym stopniu wpływają na cenę opodatkowanego artykułu, podwyższając ją, na przykład w odniesieniu do papierosów stawka akcyzy w Unii Europejskiej waha się od 52% do 54% ceny podstawowej<sup>72</sup>.

Podatek akcyzowy, który funkcjonuje w krajach Unii Europejskiej, zupełnie różni się od omówionego tutaj podatku od wartości dodanej, wykracza to jednak poza zakres omawianego tutaj problemu. Jednak potrzebę umieszczenia krótkiej charakterystyki systemu akcyzy, stosowanego w krajach Unii, zrodziła konieczność uwzględnienia tego rodzaju podatku w obowiązującym w Polsce podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym<sup>73</sup>.

#### PODSUMOWANIE

Podatek od wartości dodanej ma długą historię. Zmiany, jakie przechodził, były wynikiem zarówno modyfikacji, mających swoje źródło w próbach jego udoskonalenia w trakcie stosowania, jak i w ścieraniu się nieraz odmiennych interesów państw.

Model VAT, jaki obecnie funkcjonuje na Zachodzie Europy, był wprowadzany przez długie lata, a w trakcie tego procesu dostosowywany na bieżąco do uwarunkowań gospodarczych i społecznych. Także w celu jego wprowadzenia poszczególne państwa zmuszone były do zmiany struktury ilościowej i jakościowej własnych gospodarek, co miało stanowić podatny grunt dla jego funkcjonowania. Tak więc zarówno te państwa, jak również przedsiębiorstwa, społeczeństwo, a w końcu poszczególni obywatele byli przygotowani do przejścia z jednego systemu na drugi, dzięki czemu system podatku od war-

---

<sup>71</sup> Zob. K u c h a r s k i, *Finanse w gospodarce kapitalistycznej*, s. 282; por. M. K a l i n o w s k i, *Współczesne problemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996, s. 79-81.

<sup>72</sup> Zob. W i e r z b a, *Problemy harmonizacji podatków...*, s. 62.

<sup>73</sup> Dz.U. Nr 11 z 1993 r., poz. 50 z późniejszymi zmianami.

tości dodanej może funkcjonować tam obecnie w stopniu takim, jak ma to miejsce dzisiaj i spełniać tam swoją rolę.

VALUE ADDED TAX IN EUROPEAN UNION  
SELECTED ISSUES

S u m m a r y

Value Added Tax, in Poland known as a products and services tax, is one of pillars of modern fiscal system functioning nowadays almost in each developed country. Since the beginning of its existence this type of tax had undergone quite a big modification before it started to be used in today's form.

Value Added Tax bears a long history. Changes of the tax were results either of modifications flowing from trials of its improvement while being in use, or of competing different interests of states.

VAT model, functioning nowadays in Western Europe, was being established for many years, and during this process it was currently adjusted to economic and social conditions. In order to establish VAT, particular countries were forced to change the quality and quantity structure of their economies, what was the ground for VAT functioning. Either those states or enterprises, societies, finally – particular citizens, were prepared for exchanging one system for the other, according to it VAT system can operate there in the current shape and form and VAT can play its role as well.

*Translated by: Agata Jurkowska*

**Słowa kluczowe:** VAT, podatki pośrednie, podatki w Unii Europejskiej, harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej, prawo podatkowe.

**Key word:** VAT, indirect taxes, taxes in the European Union, harmonization of the tax law in the European Union, tax law.