

MARIUSZ KICIAK

STAWKI PODATKU VAT W UNII EUROPEJSKIEJ I W POLSCE

1. WPROWADZENIE WSPÓLNYCH ZASAD PODATKU VAT W EUROPIE

VAT (*Value Added Tax*) jest podatkiem pośrednim, tzn. obciąża podatnika w sposób nie pozostający w ścisłym związku z jego sytuacją dochodową¹, pobierany jest od towarów i usług. Podatek ten jest neutralny w stosunku do ilości faz obrotu, tzn. jest niezależny od ilości transakcji, obciąża on wartość dodaną na każdym etapie obrotu. Podatek zapłacony w poprzednim etapie (VAT naliczony) jest odliczany od podatku VAT do zapłaty (VAT należny).

Pierwszym krokiem w kierunku wspólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT było ujednoczenie rodzaju podatków pośrednich stosowanych w państwach Unii Europejskiej (ówczesna EWG). Na przełomie lat 60. i 70. we wszystkich krajach wprowadzono podatek od wartości dodanej (VAT), zastępując nim istniejący w kilku krajach wielofazowy podatek od obrotu, tzw. podatek kaskadowy (kwota podatku zależała od ilości faz obrotu).

Najważniejsze znaczenie dla wprowadzenia wspólnej konstrukcji podatku VAT w państwach Unii Europejskiej miała Szósta Dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r. Regulowała ona podstawowe elementy tego podatku, tzn. podmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, mechanizm odliczeń oraz specyficzne zasady opodatkowania małych firm, biur podróży i rolnictwa. Dyrektywa ta weszła w życie 1 stycznia 1980 r.

Mgr MARIUSZ KICIAK – asystent Katedry Zarządzania Finansami w Instytucie Zarządzania i Marketingu na Wydziale Nauk Społecznych KUL; adres do korespondencji: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin.

¹ S. O w s i a k, *Finanse publiczne*, Warszawa: PWN 2001, s. 158.

Kolejnym krokiem do ujednoczenia podatku VAT w państwach Unii Europejskiej było wprowadzenie od 1 stycznia 1993 r. wspólnego rynku na terenie Unii Europejskiej. W związku z tym zniesiono kontrole graniczne w obrotach wewnątrz Unii, zamiast tego wprowadzono nowe dokumenty i procedury niezbędne do rejestrowania wielkości obrotu dla potrzeb podatkowych, między innymi wszystkie osoby i firmy, zarejestrowane jako płatnicy VAT, uzyskały numer identyfikacyjny. Numer ten jest niezbędny, by dostawca towaru bądź usługi miał prawo do zwolnionego z VAT eksportu. Dodatkowo w handlu wewnątrzunijnym zniesiono pojęcia „eksport” i „import”, zastępując je określeniami „wewnątrzunijne nabycie towarów lub usług” i „zwolnienie od dostaw wewnątrzunijnych”. Oznaczało to, że towary trafiające do danego kraju są obciążone jednakową stawką bez względu na pochodzenie towaru, natomiast by uniknąć podwójnego opodatkowania, towary „eksportowane” są zwolnione z podatku VAT.

2. STAWKI PODATKU VAT W EUROPIE²

Pomimo prób nie udało się natomiast ujednoczyć stawek podatkowych z uwagi na rozbieżne interesy poszczególnych krajów. Państwa członkowskie jednak uzgodniły, że wysokość stawki podstawowej nie może być niższa od 15%, zaś stawki obniżonej – od 5%. Dodatkowo ustalono, że mogą istnieć dwie stawki obniżone oraz że nie ma stawki 0% jako ogólnej zasady. Obowiązująca w niektórych krajach 0% stawka VAT jest traktowana jako wyjątek od reguły. Obecnie w krajach Unii Europejskiej istnieją duże różnice w poziomach stawek VAT (zob. tab. 1).

² Centrum Informacji Europejskiej, Fiszki Informacyjne – Podatki – www.cie.gov.pl

Tab. 1. Wysokość stawek podatku VAT w krajach Unii Europejskiej na dzień 1 maja 2000 r. (w %)

Kraj	Stawki podatku VAT				
	Super-zredukowana	Zredukowana	Podstawowa	Przejściowa	Zerowa
Austria	–	10 i 12	20	–	–
Belgia	1	6	21	12	Jest
Dania	–	–	25	–	Jest
Finlandia	–	8 i 17	22	–	Jest
Francja	2,1	5,5	19,6	–	–
Grecja	4	8	18	–	–
Hiszpania	4	7	16	–	–
Holandia	–	6	17,5	–	–
Irlandia	4,2	12,5	21	12,5	Jest
Luksemburg	3	6	15	12	–
Niemcy	–	7	16	–	–
Portugalia	–	5 i 12	17	–	–
Szwecja	–	6 i 12	25	–	Jest
W. Brytania	–	5	17,5	–	Jest
Włochy	4	10	20	–	Jest

Źródło: VAT Rates Applied in the Member States of the European Community. Situation at 1st May 2000, European Commission, DOC/2206/2000

Jak widać, najniższe stawki podstawowe są w Luksemburgu (15%), Niemczech i Hiszpanii (16%), natomiast najwyższe w Danii i Szwecji (25%); różnica między najniższą a najwyższą stawką wynosi aż 10%.

Najdłuższą listę towarów i usług, na które obowiązuje 0% stawka VAT, posiada Irlandia; obejmuje ona m.in. sprzedaż książek, żywności i napojów na potrzeby konsumpcyjne (z wyjątkiem napojów alkoholowych, innych napojów produkowanych przemysłowo oraz lodów), sprzedaż nasion, roślin, drzew itp., do produkcji żywności, sprzedaż nawozów w opakowaniach nie mniejszych niż 10 kg, sprzedaż leków doustnych dla ludzi i zwierząt, niektóre rodzaje sprzętu ortopedycznego, świece z wosku, odzież i obuwie dla dzieci

do lat 10 (z wyjątkiem wyrobów ze skór oraz wyrobów bez oznakowania rozmiaru lub wieku).

Również w Wielkiej Brytanii 0% stawkę VAT ma wiele produktów (książki, gazety, periodyki, mapy, niektóre produkty żywnościowe dla ludzi i zwierząt, z wyjątkiem lodów, czekolady, przetworzonych napojów itp., leki, instrumenty medyczne i chirurgiczne, łodzie i kaski dla celów przemysłowych, hełmy dla motocyklistów) oraz usług (dostawy wody innej niż destylowana i mineralna, usługi budowlane związane z budową domów mieszkalnych, transport osób środkami przewozu dla przynajmniej 12 osób, transport osób lub ładunku z/lub do miejsca poza Wielką Brytanią).

W Szwecji 0% stawka VAT obejmuje m.in. sprzedaż statków morskich do transportu osób i towarów, dla celów rybołówstwa lub ratownictwa, usługi naprawcze takich pojazdów, import części i wyposażenia do takich pojazdów, leki dostarczane do szpitali (krajowe i importowane).

We Włoszech taka stawka VAT odnosi się do handlu złodem metali żelaznych i nieżelaznych, a także obrotu ziemią, która nie może być wykorzystywana na cele budowlane.

W pozostałych krajach, gdzie występuje 0% stawka VAT, jej zakres przedmiotowy jest nieduży. Niektóre państwa w ramach okresów przejściowych stosują stawki przejściowe lub super zredukowane. Jak więc widać, jeszcze długo w Unii Europejskiej nie będzie ujednoliconych stawek podatku VAT.

Stawki podatku VAT na żywność w państwach Unii kształtują się od 0% w Wielkiej Brytanii aż po 25% w Danii i Szwecji, najczęściej jednak na żywność obowiązuje stawka od 3 do 8%. Wyroby tytoniowe obciążone są stawką podstawową we wszystkich krajach Unii poza Luksemburgiem, gdzie obowiązuje stawka przejściowa 12%. Podobnie jest w przypadku napojów alkoholowych (wyjątek stanowi wino w Luksemburgu i Portugalii) oraz pojazdów samochodowych.

Obniżone stawki obowiązują na wiele rodzajów usług, np. hotelowe (wyjątek Wielka Brytania), gastronomiczne (wyjątek Finlandia, Szwecja i Wielka Brytania), kulturalne (wyjątek Wielka Brytania), sportowe (wyjątek Austria, Francja i Wielka Brytania).

3. WPROWADZENIE PODATKU VAT W POLSCE

W Polsce podatek VAT wszedł w życie z dniem 5 lipca 1993 r. na mocy ustawy o podatku od towarów i usług z 8 stycznia 1993 r. z jej późniejszymi

zmianami³. Zastąpił on dwa podatki obrotowe: jeden dotyczący sektora nieuspołecznionego, i drugi, który odnosił się do sektora uspołecznionego (przedsiębiorstwa państwowe). Podatki obrotowe dla różnych sektorów gospodarki były inne; bardziej niekorzystny był podatek dla sektora nieuspołecznionego – pobierany od obrotu, gdzie opodatkowany był sam obrót, co powodowało, że im więcej było faz obrotu, tym większy podatek był płacony. Wprowadzenie podatku VAT pozwoliło ujednoczyć system podatkowy, umożliwiło równe traktowanie wszystkich podmiotów, jak również dało możliwość odliczania podatku już zapłaconego przez kontrahenta we wcześniejszej fazie obrotu⁴. Ten podatek bardzo szybko stał się głównym dostarczycielem środków do budżetu państwa.

4. DOSTOSOWANIE POLSKICH STAWEK VAT DO WYMOGÓW UNII EUROPEJSKIEJ⁵

Różnice występujące między przepisami polskimi i unijnymi dotyczą przede wszystkim wysokości stawek na poszczególne towary i usługi. Stawka podstawowa podatku VAT w Polsce, zgodna z prawem unijnym, jest równa 22%, zaś stawka obniżona, również zgodna z regulacjami unijnymi, wynosi 7%. Przed przystąpieniem do Unii Europejskiej Polska zobowiązała się do zwiększenia stawek na następujące towary i usługi:

z 0% na 7% na podstawowe środki produkcji dla rolnictwa, leśnictwa i rybołówstwa (z wyjątkiem maszyn i ciągników rolniczych), w tym nawozy sztuczne, składniki chemiczne mieszanek paszowych, pestycydy, preparaty weterynaryjne, wapno nawozowe, nawozy wapniowe, wyroby sieciowe, otręby, śruty, pasze przemysłowe oraz na sprzedaż nowych lokali mieszkalnych w budynkach wielomieszkaniowych, zrealizowanych w ramach polityki społecznej (w pozostałym zakresie na 22%);

z 0% na 22% na sprzedaż nowych lokali mieszkalnych, maszyny rolnicze, ogrodnicze lub leśne wraz z częściami zamiennymi, ciągniki rolnicze, przyczepy ciągnikowe rolnicze wraz z częściami zamiennymi, platyna i złoto przeznaczone na rezerwy państwowe oraz usługi rafinacji metali szlachetnych przeznaczonych na te rezerwy, sprzęt przeciwpożarowy dla straży pożarnej,

³ Dz. U. nr 11, poz. 50, z późniejszymi zmianami.

⁴ W. W ó j t o w i c z (red.), *Prawo podatkowe*, Bydgoszcz–Lublin: Oficyna Wydawnicza Branta 2002, s. 179-181.

⁵ Stanowisko negocjacyjne Polski w obszarze Podatki, s. 256-258 – www.cie.gov.pl

usługi magazynowania rezerw dla celów obronności, usługi druku wydawnictw dziełowych i prasowych;

z 7% na 22% na towary dla dzieci, w tym odzież, obuwie, przybory szkolne, zabawki i niektóre rodzaje sprzętu sportowego, kosmetyki dla niemowląt, wózki dziecięce, meble dla dzieci, podstawowe materiały budowlane, roboty dotyczące infrastruktury towarzyszącej budownictwu mieszkaniowemu, budowa i remonty budownictwa mieszkaniowego, budowa i remonty obiektów nauki i oświaty, kultury i sztuki, sakralnych, ochrony zdrowia, kultury fizycznej, mieszkalnych o charakterze tymczasowym itp., niektóre wyroby związane z ochroną zdrowia (np. okulary, szkła okularowe, strzykawki, aparaty do mierzenia ciśnienia, błony rentgenowskie, wyroby opatrunkowe), usługi naprawcze sprzętu rolniczego, instrumenty muzyczne, usługi gastronomiczne, inne usługi o mniejszym znaczeniu (ogłoszenia prasowe osób fizycznych, usługi geodezyjne, kartograficzne, ratownictwa górniczego, bieżnikowania opon, rzeczników patentowych i niektóre usługi prawne, usługi wiertnicze, usługi związane z budową dróg i obiektów mostowych oraz utrzymaniem tych obiektów, inne usługi specjalistyczne budownictwa).

W dziedzinach tych usuwanie różnic będzie następowało etapowo w latach 2000-2002, z wykorzystaniem stawek pośrednich w wysokości 3%, 12% i 17%.

Polska wystąpiła do Unii z wnioskiem o wprowadzenie okresów przejściowych w dochodzeniu do właściwych stawek VAT-u na usługi gastronomiczne – na okres 5 lat (z zachowaniem przez ten czas 7% stawki) oraz na określone kategorie książek i czasopism specjalistycznych, również na 5 lat (z zachowaniem przez ten czas 0% stawki). Ostatnio polski rząd chce wrócić do negocjacji i uzyskania również w budownictwie okresu przejściowego.

Przed wejściem do Unii Europejskiej Polska będzie musiała wprowadzić stawki VAT w miejsce dotychczasowych zwolnień:

1) stawkę 7% na produkty pochodzenia rolnego nieprzetworzone (z wyjątkiem mających zastosowanie przemysłowe), w tym: mięso surowe, jaja, drób, ryby, mleko, produkty upraw polowych i ogrodnictwa, inne produkty hodowli, gospodarki leśnej i łowieckiej, usługi pogrzebowe i kremacyjne oraz na dostawę niektórych wyrobów związanych z tymi usługami, a także na dzieła sztuki, przedmioty o wartości muzealnej, usługi bibliotek, usługi kultury i sztuki oraz sportu (wstęp na spektakle, koncerty, przedstawienia, imprezy sportowe, odbiór programów radiowych i telewizyjnych, wykorzystanie terenów i pomieszczeń sportowych), usługi komunalne (dostawa wody, usługi komunikacji miejskiej, sprzątanie ulic, gromadzenie odpadów), świadczenia na rzecz pracowników (wczasy i kolonie – noclegi);

2) stawkę 22% na nieprzetworzone i nisko przetworzone produkty pochodzenia rolnego (w tym: materiały roślinne używane do produkcji szczerbki, używane w farbiarstwie i garbarstwie, skóry surowe, zręby i zrzynki tartaczne, len surowy), niektóre usługi rolnicze związane ze skupem i przechowywaniem płodów rolnych, wyroby rękodzieła ludowego i artystycznego, usługi doradztwa rolniczego, niektóre usługi prawne i notarialne, posiłki profilaktyczne oraz posiłki wydawane w stołówkach i bufetach przyzakładowych, a także w barach mlecznych, usługi kultury i sztuki oraz sportu (usługi wykonawstwa artystycznego i literackiego, usługi świadczone przez autorów i kompozytorów, usługi związane z promowaniem imprez sportowych, usługi indywidualnych sportowców i sędziów prowadzone na własny rachunek), usługi komunalne (inne usługi w zakresie utrzymania placów i ulic miejskich, usługi pralnicze), świadczenia na rzecz pracowników (wczasy i kolonie – usługi gastronomiczne).

Oprócz tego na następujące towary i usługi będzie obowiązywało zwolnienie (7% lub 22% stawka) w zależności od rodzaju towaru czy usługi: darowizny składników majątku trwałego na rzecz szkół publicznych, jednostek samorządu terytorialnego, zakładów opieki zdrowotnej, placówek oświatowych, wynagrodzenia realizowane przez wykonawców wolnych zawodów na podstawie umów zlecenia lub umów o podobnym charakterze, sprzedaż i darowizna towarów używanych dokonywana przez podatników nie prowadzących działalności gospodarczej, prowizje i podobne wynagrodzenia z tytułu wykonywania umów agencyjnych i zlecenia, związanych z wykonaniem usług zwolnionych od VAT.

*

Jak widać, w najbliższym czasie czeka nas duży wzrost podatku VAT. Dla budżetu państwa to oczywiście pomyślna wiadomość, jednak dla nas, konsumentów, oznacza to kolejne podwyżki cen, tym razem spowodowane koniecznością dostosowania naszych norm do norm unijnych. Należy tutaj zwrócić uwagę, że stawka podstawowa podatku VAT obowiązująca w Polsce (22%) jest jedną z najwyższych w Europie, obok Finlandii (22%), Szwecji i Danii (25%), natomiast stawka obniżona będzie średnią stawką w Unii Europejskiej. Wynika stąd, że jeżeli koszt wytworzenia jakiegoś towaru będzie identyczny w Polsce i w innym kraju Unii (np. w Niemczech), to w Polsce towar ten będzie droższy, gdyż zostanie obłożony większą stawką podatku VAT. Oznac-

cza to, że nie będziemy krajem atrakcyjnym do dokonywania zakupów, a nasi obywatele będą mogli kupować tańsze towary u naszych sąsiadów. Polska, która musi się rozwijać szybciej niż pozostałe kraje Unii, aby je dogonić, powinna być bardziej konkurencyjna dla konsumentów, bo przecież po przystąpieniu do Unii Europejskiej naszymi potencjalnymi konsumentami staną się wszyscy mieszkańcy Europy.

THE RATE OF THE VALUE ADDED TAX (VAT)
IN THE EUROPEAN UNION AND IN POLAND

S u m m a r y

This article describes the size of rates of the VAT and its differentiation in countries of the European Union. It introduces the way that the European Union has passed, to work out common, general rules referring to the VAT, which are obligatory to all the countries of the European Union. It also shows how many changes, above all enlargement of the rates on individual products and services awaits Poland in the frames of accession to the European Union. From the article it follows that in Poland, after its accession to the European Union, some of the highest rates of the VAT in the whole Union will be obligatory.

Słowa kluczowe: podatek VAT, stawka VAT, Unia Europejska, Polska.

Key words: VAT, VAT rate, European Union, Poland.