

PRZYSZŁOŚĆ PODATKU VAT W ZJEDNOCZONEJ EUROPIE

Streszczenie: Artykuł omawia dążenie Unii Europejskiej do skutecznych i kompatybilnych rozwiązań w zakresie stosowania podatku VAT w różnych krajach oraz działania podejmowane w tym kierunku.

Słowa kluczowe: podatek VAT w Unii Europejskiej

1. Wstęp

Podatek od wartości dodanej funkcjonuje w ramach Zjednoczonej Europy ponad 40 lat w tym blisko 20 lat w Unii Europejskiej na zasadach wspólnego zsynchronizowanego podatku pośredniego. Podatek ten stanowi znaczące źródło dochodów dla krajowych budżetów państw członkowskich, a zarazem budżetu Unii. System podatku VAT, który opiera się na prawodawstwie przyjmowanym na szczeblu europejskim, a stosowanym na szczeblu krajowym, ma liczne niedociągnięcia, które powodują, że nie jest on w pełni skuteczny i kompatybilny z wymogami rzeczywistego jednolitego rynku, a rozwiązania strukturalne wkomponowane w moc ustawowych umocowań sprzyjają nadużyciom fiskalnym.

Problem ten został zauważony i zdefiniowany przez Radę Europy i Komisję Europejską już w początkowych latach naszego stulecia. Podejmowane czynności dla scalenia systemu i eliminowania negatywnych skutków stosowanych procedur nie zawsze przynosiły oczekiwane rezultaty. Kryzys finansowy wystawił państwa członkowskie na podwójne wyzwanie w dziedzinie polityki gospodarczej, a mianowicie konieczność wspierania stabilnego wzrostu gospodarczego oraz konsolidacji finansów publicznych poprzez politykę podatkową. Wśród zainteresowanych w przedmiocie sprawy stron panuje powszechne przekonanie, że fragmentacja przepisów VAT, w wyniku której funkcjonuje obecnie 27 odrębnych krajowych systemów podatkowych, stanowi główną przeszkodę dla skutecznego prowadzenia wewnątrzunijnej wymiany handlowej, co w następstwie uniemożliwia obywatelom czerpanie korzyści z rzeczywiście jednolitego rynku. Dla przedsiębiorców dokonujących transakcji na poziomie międzynarodowym, kosztem braku pełnej harmonizacji podatkowej jest złożoność systemu, konieczność ponoszenia dodatkowych nakładów na przestrzeganie przepisów i niepewność prawa. W konsekwencji wpływ norm fiskalnych w podatku VAT na praktyki handlowe przestaje być ekonomicznie neutralny.

Należy jednocześnie zaznaczyć, że ze zrozumiałych względów państwa członkowskie podejmują niechętnie jakiegokolwiek działania reformatorskie, które

mogłyby zagrozić dochodom z podatku VAT stanowiącym w 2009 roku około 784 mld EUR, czyli 21% krajowych dochodów podatkowych¹. Stąd akceptowane są zmiany tylko wtedy, gdy ryzyko korzyści i koszty są zrozumiałe i w pełni oszacowane.

W tym kontekście przedstawione poniżej informacje dotyczą proponowanych przez Unię Europejską zmian systemu podatku VAT w transakcjach wewnątrzunijnych wychodzących naprzeciw zidentyfikowanym problemom, przede wszystkim zdefiniowanym i określonym w komunikacie Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2011 roku².

2. Zasada miejsca przeznaczenia jako podstawa unijnego systemu podatku VAT

„Zielona księga”, opublikowana 1 grudnia 2010 roku w sprawie przyszłości podatku VAT³, stanowiła doskonałą sposobność do zweryfikowania, czy podjęte w 1967 r. zobowiązanie do ustanowienia docelowego kształtu systemu podatku VAT funkcjonującego w UE w taki sam sposób, jakby miało to miejsce w jednym państwie, opartego na zasadzie opodatkowania w państwie pochodzenia, jest nadal uzasadnione.

Z treści komunikatu Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2011 roku stanowiącego obecnie wiążące stanowisko Unii w zakresie docelowego systemu podatku VAT wynika, że wskazana zasada jest z punktu widzenia politycznego niemożliwa do realizacji. Ten impas zauważył nawet Parlament Europejski – dotychczasowy zagorzały obrońca zasady opodatkowania w miejscu pochodzenia – który wezwał do zwrotu ku zasadzie opodatkowania w miejscu przeznaczenia⁴.

Zainteresowane w przedmiocie sprawy strony przyznają także, że system oparty na zasadzie pochodzenia, który teoretycznie jest najbardziej dla nich atrakcyjny, nie będzie możliwy do zrealizowania w dającej się przewidzieć przyszłości. Opowiadają się zatem za właściwie funkcjonującym systemem opartym na opodatkowaniu w miejscu przeznaczenia jako rozwiązaniu pragmatycznym i politycznie osiągalnym.

W związku z powyższym Komisja doszła do wniosku, że nie istnieją już żadne uzasadnione powody, dla których należałoby utrzymać wskazany cel i wystąpi z wnioskiem o jego zaniechanie. Trwanie przy tym założeniu, podczas braku możliwości osiągnięcia na tej drodze postępu pod względem politycznym,

¹ KOM(2011) 851 wersja ostateczna. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, Bruksela, dnia 6.12.2011, s. 3.

² KOM(2011) 851 wersja ostateczna, op. cit.

³ „Zielona księga” w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM(2010)695 wersja ostateczna.

⁴ KOM(2011) 851 wersja ostateczna, op. cit., s. 5.

wpłynęłyby na obniżenie wiarygodności procesu podejmowania decyzji na szczeblu europejskim.

W opinii Komisji, odejście od zasady pochodzenia umożliwi rozpoczęcie dalszych działań w celu opracowania alternatywnych koncepcji dla właściwego funkcjonowania unijnego systemu podatku VAT opartego na zasadzie przeznaczenia. Od 1993 r. nie poczyniono w tym obszarze żadnych prac, bowiem wariant ten każdorazowo odrzucano na rzecz zobowiązania wobec zasady pochodzenia.

3. Koncepcja prostego i wydajniejszego podatku VAT

Dla realizacji założonych celów Komisja sprecyzowała w komunikacie z dnia 6 grudnia 2011 roku dwa kierunki działań, które powinny być podjęte w najbliższej przyszłości celem wypełniania kierunku zmian, tj., po pierwsze, uczynienie prowadzenia działalności gospodarczej na terenie całej UE możliwie tak prostym i bezpiecznym jak w przypadku wykonywania jej w realiach krajowych oraz po drugie, obniżenie kosztów przestrzegania przepisów w zakresie podatku VAT ponoszonych w przypadku dokonywania transakcji transgranicznych na terytorium Zjednoczonej Europy. Generalna zasada ma stanowić, że w żadnym przypadku wewnątrzspółnotowa wymiana handlowa nie może generować dodatkowych kosztów.

W nawiązaniu do pierwszego kierunku preferowanych przez Unię działań można stwierdzić, że proces reform zapoczątkowany przez „Zieloną księgę” powinien w rezultacie doprowadzić do stworzenia systemu podatku VAT, który będzie prosty, skuteczny i neutralny. Podatnik prowadzący działalność w ramach UE powinien mieć do czynienia z jednolitym zbiorem jasnych i prostych przepisów w zakresie podatku VAT, tj. tzw. kodeksem unijnego podatku VAT. Tego typu kodeks wprowadziłby przepisy dostosowane do nowoczesnych modeli prowadzenia działalności gospodarczej oraz ujednoliciłby obowiązki podatkowe skutkujące możliwością rozliczania się z administracją podatkową tylko w jednym państwie członkowskim. Wprowadzenie szerszej bazy podatkowej, jak również wdrożenie zasady opodatkowania stawką podstawową, przyczyniłoby się do pozyskania większych dochodów po mniejszych kosztach lub opcjonalnie pozwoliłoby na obniżenie stawki podstawowej w sposób neutralny dla dochodów. Jakikolwiek odstępstwa od tych zasad musiałyby być racjonalne i jednolicie zdefiniowane. Neutralność bowiem wymaga jednakowych przepisów regulujących prawo do odliczenia, a zarazem zminimalizowanych ograniczeń w zakresie korzystania z tego prawa.

Komisja w ramach wymienionego kierunku preferuje także na zasadach priorytetu:

- powołanie punktu kompleksowej obsługi przedsiębiorców działających w kilku państwach członkowskich. System ten utworzyłby drogę do jednolitego rozliczania transakcji wewnątrzspółnotowych oraz stanowiłby mechanizm ułatwiający dostęp do wspólnego europejskiego rynku,
- utworzenie unijnego portalu internetowego udostępniającego informacje w kilku językach na temat: rejestracji, fakturowania, deklaracji, oraz obo-

wiązków i ograniczeń w prawie do odliczenia podatku w poszczególnych państwach członkowskich,

- stworzenie kanału komunikacyjnego na poziomie UE w ramach którego organy podatkowe oraz przedstawiciele przedsiębiorców, w tym również Komisja, mogliby wymieniać opinie na temat praktycznych zagadnień związanych z administrowaniem podatkiem VAT. Obecnie mogą oni prowadzić dialog tego rodzaju z krajowymi organami podatkowymi, jednak brak jest szerszej platformy, która skupiłaby wszystkie zainteresowane strony, w szczególności w przypadku kwestii o tematyce transgranicznej,
- ujednoczenie kwestii dotyczących deklaracji podatkowych VAT, które mają być wielojęzyczne i stosowane opcjonalnie przez wszystkich przedsiębiorców w całej Unii.

W zakresie drugiego kierunku działań związanego z ograniczeniem kosztów przestrzegania przepisów w zakresie podatku od wartości dodanej w transakcjach dokonywanych pomiędzy podmiotami z różnych państw członkowskich, Komisja wyraziła opinię, że obecnie ponoszone przez przedsiębiorców koszty w tym zakresie są niewspółmiernie wysokie i wynoszą średnio od 2 do aż 8% kwoty pobranego VAT. Takie obciążenia przekraczają możliwości mniejszych przedsiębiorstw i nie ulegną one zmniejszeniu bez podjęcia w tym celu działań o charakterze politycznym. Z oceny ekonomicznej wynika, że usunięcie krajowych obowiązków wykraczających poza to, co stanowi wymóg UE, lub zmniejszenie o 10% rozbieżności występujących pomiędzy procedurami administracyjnymi państw członkowskich, mogłoby spowodować wzrost handlu wewnątrzunijnego o odpowiednio od 2,6 do 3,7%, natomiast realny PKB mógłby wzrosnąć od 0,2 do 0,4%. Choć w sprawozdaniu przyznaje się, że podane dane mogą być zawyżone, mimo wszystko wskazują one, że harmonizacja procedur związanych z podatkiem VAT przyczyniłaby się do wzrostu obrotów handlowych oraz PKB⁵.

4. Weryfikacja struktury stawek podatkowych

Szeroka debata publiczna w zakresie stosowania zróżnicowanych stawek podatkowych w podatku VAT w państwach członkowskich UE wskazała, że prowadzą one do dodatkowych kosztów obsługi systemu. Stwierdzono, przy jednoczesnym zastrzeżeniu że podane liczby mogą być zawyżone, iż ograniczenie o 50% występujących pomiędzy państwami członkowskimi różnic w strukturze stawek podatku VAT mogłoby zagwarantować wzrost wewnątrzunijnego handlu o 9,8% oraz zwiększenie realnego PKB o 1,1%⁶.

Ocena ta potwierdziła również wyrażane we wcześniejszych analizach ekonomicznych poglądy, że stosowanie stawek obniżonych częstokroć nie stanowi najbardziej odpowiedniego środka do osiągnięcia celów ekonomicznych prowadzonej polityki, w szczególności zapewnienia rozdziału dóbr na rzecz

⁵ KOM(2011) 851 wersja ostateczna, op. cit., s. 7.

⁶ KOM(2011) 851 wersja ostateczna, op. cit., s. 12.

ubogich gospodarstw domowych lub zachęcenia do konsumpcji dobra uznanego za społecznie pożądane⁷.

Komisja podkreśliła, że obecne stosowanie stawek obniżonych przekłada się na znaczące subsydia. Ich wielkość różni się znacznie pomiędzy państwami członkowskimi w zależności od sposobu wykorzystania stawek obniżonych. Ocena ekonomiczna wskazuje, że dla próby 9 państw członkowskich⁸ wskazane subsydia kształtują się pomiędzy 8,2% a 53,3% ich dochodów pozyskanych z podatku VAT. Zniesienie stawek obniżonych teoretycznie pozwoliłoby na obniżenie stawki podstawowej o wartość od 1,9 do 7,5 punktu procentowego⁹.

Stosowanie stawki zasadniczej stanowi zasadę podstawową i dyrektywa VAT nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku korzystania ze stawek obniżonych. Państwa członkowskie są zatem odpowiedzialne za ograniczenie w możliwie największym stopniu zakresu stosowania tego typu stawek, w przypadku gdy stanowią one rodzaj nieuzasadnionej ulgi podatkowej. Dlatego też komisja wyraziła pogląd, że obecna sytuacja ekonomiczna i finansowa, która wymaga intensywnej konsolidacji fiskalnej budżetów krajowych, stanowi kolejny powód do ograniczania stawek obniżonych, a nie podnoszenia stawek podstawowych.

Istnieje zatem kilka względów uzasadniających weryfikację obecnej struktury stawek podatku VAT. Komisja uważa, że taka weryfikacja powinna być oparta na kompleksowej ocenie skutków obejmujących wszystkie kwestie prawno ekonomiczne, jak również na następujących zasadach przewodnich:

- Stawki obniżone stanowią przeszkodę we właściwym funkcjonowaniu jednolitego rynku. Ich istnienie było uzasadnione w przeszłości. Dzisiaj stanowią czynniki zakłócające, gdyż zmianie uległo otoczenie ekonomiczne, gospodarcze i prawne państw członkowskich;
- zredukowane stawki na towary i usługi, na które popyt jest niewskazany w związku z polityką prowadzoną przez UE, winny być zniesione. Dotyczyłoby to głównie towarów i usług szkodliwych dla środowiska i zdrowia;
- podobne towary i usługi powinny podlegać takiej samej stawce podatku VAT, przy czym należy w tej mierze wziąć pod uwagę postęp technologiczny, tak aby uzyskać zbieżność pomiędzy środowiskiem online i światem fizycznym¹⁰.

Konkludując, Komisja w celu zwiększenia skuteczności systemu podatku VAT, opowiada się za ograniczonym stosowaniem obniżonych stawek tego podatku. Dlatego też wyraziła opinię, że dokona oceny istniejącej struktury stawek podatku VAT w świetle wyżej wskazanych zasad przewodnich, a następnie, po

⁷ Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* (Badanie na temat obniżonych stawek podatku VAT mających zastosowanie do towarów i usług w państwach członkowskich Unii Europejskiej), sprawozdanie końcowe, 21.6.2007.

⁸ Belgia, Francja, Niemcy, Grecja, Węgry, Włochy, Polska, Hiszpania i Zjednoczone Królestwo.

⁹ KOM(2011) 851 wersja ostateczna, op. cit., s. 13.

¹⁰ KOM(2011) 851 wersja ostateczna, op. cit., s. 12.

przeprowadzeniu stosownych konsultacji z zainteresowanymi stronami i państwami członkowskimi wystąpi z wnioskiem w tej sprawie. Ponadto aby złagodzić niepewność prawa i zmniejszyć koszty przestrzegania przepisów wynikających z 27 różnych struktur stawek podatkowych, Komisja zaproponuje umieszczenie na unijnym portalu internetowym ds. podatku VAT przejrzystych i wiążących informacji dotyczących wykazu towarów i usług, które w poszczególnych państwach członkowskich nie podlegają opodatkowaniu według stawki podstawowej.

5. W stronę solidniejszego oraz odpornego na nadużycia systemu podatku VAT

Analizy przeprowadzone na zlecenie Komisji wskazały, że 12% teoretycznej wielkości podatku VAT nie podlega poborowi¹¹. Jednak ubytek ten nie jest tylko konsekwencją przestępstw podatkowych, lecz wynika również z innych przyczyn, tzn. takich, w których podatek VAT nie jest pobierany w wyniku błędów, zaniedbań oraz upadłości.

Dlatego też Komisja uważa, że poza stałą potrzebą walki z nadużyciami w podatku VAT, istnieje również konieczność szerszego spojrzenia na tę problematykę i znalezienia lepszego sposobu poboru i kontroli podatku VAT.

Zdaniem Komisji sama kwestia udostępnienia narzędzi prawnych państwom członkowskim do zwalczania nadużyć fiskalnych nie jest determinantą na tyle elastyczną, aby zapewnić szybką i właściwą reakcję eliminującą nielegalne procedury. W związku z tym, zostanie dokonany przegląd wskazanych środków w celu osiągnięcia lepszych efektów podjętych w tym temacie działań. W perspektywie długoterminowej rozważane jest funkcjonowanie, przy wprowadzonym obecnie Eurofisc, unijnej grupy ds. kontroli transgranicznych skupiającej ekspertów z krajowych organów podatkowych. W efekcie przeprowadzane kontrole symultaniczne transakcji transgranicznych byłyby bardziej systematyczne oraz pozwoliłyby na korzystanie z fachowej wiedzy i doświadczenia odpowiedniej grupy kontrolerów i koordynatorów.

Komisja rozważa również wprowadzenie metody zarządzania podatkiem w oparciu o współregulację i samoregulację (soft law), gdzie termin „miękkie prawo” odnosi się do instrumentów, które nie posiadają żadnej mocy prawnie wiążącej lub których moc wiążąca jest słabsza w porównaniu do tradycyjnego prawa. Dlatego też państwa członkowskie winny być ukierunkowane na zapewnienie większego przestrzegania przepisów poprzez intensyfikację ich kontaktów z przedsiębiorcami oraz wzmocnienie stosowanych przez nie procedur w odniesieniu do podatku VAT. Takie podejście ma na celu w szczególności uniemożliwienie potencjalnym oszustom wniknięcia do systemu podatku VAT oraz umożliwienie organom podatkowym w razie potrzeby oddelegowania swoich służb do zwalczania zachowań niezgodnych z przepisami. W omawianym zakresie, sprecyzowane zostały również kwestie metody dzielonych płatności oraz modelu hurtowni danych VAT (SAFT).

¹¹ KOM(2011) 851 wersja ostateczna, op. cit., s. 13.

Metoda dzielonych płatności to model, w którym nabywca towaru lub usługobiorca wpłaca podatek VAT na zablokowany rachunek bankowy organów skarbowych, z którego dostawca towaru lub usługodawca może korzystać wyłącznie w celu dokonania wpłaty podatku VAT na ten rachunek bankowy przeznaczony dla rozliczeń podatku VAT swoich dostawców lub usługodawców. W ten sposób na wczesnym etapie poboru podatku VAT podatek ten jest fizycznie przenoszony na zablokowany przez organ skarbowy rachunek. Taki model umożliwi administracjom skarbowym monitorowanie środków na rachunkach bankowych VAT i uniemożliwiłby podatnikom znikanie wraz z przekazanymi im kwotami ze zwrotu podatku naliczonego. Model ten został w ramach konsultacji negatywnie oceniony przez przedsiębiorców oraz osoby zajmujące się zawodowo podatkami, jednak Komisja stoi na stanowisku, że te różnice zdań nie mogą wpłynąć na odrzucenie przedstawionego modelu, który w przyszłości powinien być poddany pogłębionej analizie.

Model hurtowni danych VAT to system rozliczeniowy firm będących płatnikami VAT, który tworzy standardowy dokument audytowy dla podatku, a dane zawarte w tym dokumencie są przechowywane w ogólnym zbiorze dostępnym dla organów skarbowych. Model ten został wprowadzony przez niektóre państwa członkowskie, lecz dla ogólnie unijnych celów wymaga on poniesienia znacznych kosztów dotyczących wdrożenia scalonego oprogramowania księgowego w przedsiębiorstwach dokonujących transakcji trans-granicznych.

6. Podsumowanie

Preferowane przez Unię Europejską działania w sprawie systemu podatku od wartości dodanej w transakcjach wewnątrzspółnotowych są na dzień dzisiejszy ukierunkowane na usprawnienie całego mechanizmu konstrukcji i zasad jego funkcjonowania. W konsekwencji winny one przyczynić się do zmniejszenia liczby nadużyć fiskalnych, ograniczyć przestępczość oraz proceder prania pieniędzy. Jednocześnie wprowadzenie jednolitych stawek podatkowych, punktów kompleksowej obsługi, kanałów komunikacyjnych oraz zsynchronizowanie zasady rejestracji, fakturowania i składania w administracjach skarbowych jednolitych deklaracji, może być pozytywną przesłanką do scalenia systemu i nadania mu kształtu przyjaznego dla podatników i organów skarbowych. Preferowane zmiany nie pominęły aspektów dotyczących przedsiębiorstw, tj. kwestii zarządzania i ponoszonych kosztów obsługi jak również kosztów administrowania systemem. Wyniki tych działań mają spowodować, że w przyszłości system podatkowy w podatku pośrednim, oparty mimo wszystko na zasadzie przeznaczenia, ma być bardziej elastyczny, prostszy i mniej kosztowny.

Biorąc powyższe pod uwagę nasuwa się jednak pytanie, czy wymienione działania są wystarczające dla scalenia systemu, który pozytywnie wpływałby na wspólny rynek, konkurencję i byłby odporny w transakcjach wewnątrzspółnotowych na nadużycia fiskalne? Należy stwierdzić, że proponowane rozwiązania mają charakter ewidentnie kosmetyczny, a nie strukturalno-prawny. Dla wyeliminowania negatywnych skutków stosowanych obecnie przepisów

i procedur postępowania, proponowane rozwiązania nastawione są przede wszystkim na odpowiednie współdziałanie organów podatkowych w poszczególnych państwach członkowskich, tj. wielopłaszczyznowej współpracy oraz zasad przeprowadzania kontroli symultanicznych. Mają one wpłynąć pozytywnie na scementowanie systemu i wyeliminowanie z obrotu transgranicznej transakcji które zniekształcają system. W tym przypadku istnieje duże prawdopodobieństwo szybszej wymiany informacji, ale zarazem wzrostu kosztów obsługi systemu. Czy w takim przypadku zostaną skutecznie wyeliminowane „transakcje karuzelowe” (szkody szacowane między 2 i 2,5% PKB wspólnotowego¹²) – pozytywna odpowiedź jest dyskusyjna. Należy pamiętać, że w skutek liberalizacji krajowych przepisów podatkowych, w większości państw członkowskich, następuje przyspieszenie zwrotów nadpłaconych podatków. W efekcie przeciwnego działania terminów, wielokrotnie nie będzie możliwości zapobieżenia nienależnym wielomilionowym wypłatom. Z punktu widzenia społecznego, sytuacja taka wydaje się szczególnie bulwersująca. Bowiern należy mieć świadomość często bezdusznego egzekwowania należności budżetowych od najuboższych, przy jednoczesnej bezradności całego aparatu fiskalnego poszczególnych państw członkowskich rozliczających nierzeczywiste transakcje wewnątrzspółnotowe mających podatników.

The Future of Value Added Tax in European Union

Summary: The paper discusses the endeavor of European Union to achieve efficient and compatible solutions for implementing VAT in diverse countries and actions taken in that direction.

Keywords: Value Added Tax in European Union

Jacek Pastuszka,
doktorant Wydziału Ekonomicznego Politechniki Radomskiej, pracownik administracji skarbowej

¹² Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu zwalczania uchylania się od płacenia podatków związanego z transakcjami wewnątrzspółnotowymi oraz wniosku dotyczącego rozporządzenia Rady zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 1798/2003 w celu zwalczania uchylania się od płacenia podatków związanego z transakcjami wewnątrzspółnotowymi, COM (2008) 147 wersja ostateczna – 2008/0058 (CNS) – 2008/0059 (CNS) COM (2009/C) 100/28, s. 2.