

MICHALINA DUDA

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG
– PROJEKTOWANE SCENARIUSZE ZMIAN¹

1. WSTĘP

Podatek od towarów i usług jest formą podatku od wartości dodanej, czyli daniny stanowiącej podstawową konstrukcję w zakresie opodatkowania konsumpcji w większości współczesnych, wysoko rozwiniętych państw. W chwili obecnej VAT stanowi podstawową formę opodatkowania konsumpcji w 33 na 34 państwa OECD. Jedynie w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej stosowany jest jednofazowy podatek obrotowy². Od 1 maja 2004 r. podatek od towarów i usług podlega harmonizacji w ramach przepisów prawa wspólnotowego, zaś na skutek postępującej globalizacji szczególnego znaczenia nabierają kwestie związane z transgranicznymi aspektami opodatkowania obrotu. W takich warunkach wszelkie zmiany w sferze krajowej konstrukcji podatku od towarów i usług muszą być zgodne nie tylko z przepisami Konstytucji RP oraz normami prawa wspólnotowego, ale powinny także uwzględniać międzynarodowy kontekst transakcji, tj. założenia przyjmowane w innych

Dr MICHALINA DUDA – Katedra Finansów i Prawa Finansowego, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II; adres do korespondencji: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin; e-mail: dudami@kul.lublin.pl

¹ Praca finansowana ze środków na naukę w latach 2008-2011 jako project badawczy nr N N 113 117034.

² Zob. *OECD (2010) Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates. Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2010-en>.

państwach, w tym również spoza Unii Europejskiej. Oznacza to, że projektując nowelizacje przepisów prawa polskiego, należy uwzględnić zarówno normatywny kontekst regulacji oraz ograniczenia wynikające z ustawy zasadniczej i przepisów prawa europejskiego, jak i przyjęte na szczeblu międzynarodowym założenia dotyczące zasad funkcjonowania systemu opodatkowania konsumpcji. Istotne znaczenie mają również uwarunkowania natury politycznej oraz gospodarczej, w szczególności konieczność realizacji podstawowych funkcji państwa w dobie kryzysu finansowego oraz potrzeba dostosowania regulacji prawnych do zmieniających się na skutek postępu technologicznego możliwości dokonywania transakcji.

Celem opracowania jest przedstawienie projektowanych scenariuszy zmian w podatku od towarów i usług. Z uwagi na charakter przedmiotowej daniny uwzględniono uwarunkowania i ograniczenia, jakie powinny być brane pod uwagę w procesie tworzenia projektów nowelizacji. Omówiono również założenia przyjęte na szczeblu wspólnotowym i międzynarodowym, które w sposób bezpośredni wyznaczać będą kierunki reform systemu podatku od wartości dodanej.

2. UWARUNKOWANIA

I OGRANICZENIA W ZAKRESIE DOKONYWANIA ZMIAN W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Potrzeba współpracy pomiędzy państwami w zakresie wypracowania wspólnych zasad opodatkowania konsumpcji pojawiła się na skutek postępującej globalizacji, rozwoju technologicznego, a w konsekwencji rozwoju handlu międzynarodowego. W szczególności problemy dotyczą wzrastającej gwałtownie liczby transakcji transgranicznych dokonywanych drogą elektroniczną oraz czynności prawnych, których przedmiotem są wartości niematerialne i prawne. W związku z powyższym Komitet ds. Finansów OECD już w 2001 r. przyjął wytyczne w sprawie zasad opodatkowania usług transgranicznych oraz wartości niematerialnych i prawnych w zakresie handlu elektronicznego³, uzupełnione następnie o ogólne założenia dotyczące zasad

³ Ang. *Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Properties in the Context of E-commerce (2001)*. Potrzebę wypracowania zasad umożliwiających osiągnięcie względnej zbieżności między systemami podatku od wartości dodanej funkcjonującymi w poszczególnych państwach OECD dostrzeżono już w połowie lat 90. Prace nad

opodatkowania konsumpcji⁴. Wkrótce okazało się jednak, że problemy związane z opodatkowaniem VAT handlu elektronicznego nie mogą być rozwiązane w sytuacji, gdy brak wspólnych reguł odnoszących się do opodatkowania transakcji międzynarodowych⁵. W konsekwencji w 2006 r. zapoczątkowano prace nad wytycznymi dotyczącymi podatku od wartości dodanej⁶, których podstawowym celem jest ujednolicenie zasad opodatkowania handlu międzynarodowego.

W myśl przyjętych dotychczas założeń każda dostawa o zasięgu międzynarodowym powinna podlegać opodatkowaniu tylko w jednym państwie, tj. państwie konsumpcji. Jednocześnie w stosunku do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą konieczne jest zapewnienie neutralności opodatkowania⁷. Opierając się na powyższych podstawowych regułach podjęto prace nad opracowaniem bardziej szczegółowych wytycznych, przy czym obecnie prace dotyczą przede wszystkim zasady opodatkowania usług oraz wartości niematerialnych i prawnych w kraju przeznaczenia, a także zapewnienia neutralności opodatkowania w przypadku transakcji międzynarodowych. W dalszej kolejności rozpatrywane będą kwestie odnoszące się do: uproszczenia procedur administracyjnych, w tym międzynarodowego obiegu faktur oraz upraszczania procedur rejestracyjnych, współpracy międzynarodowej, wymiany informacji, a także unikania podwójnego opodatkowania oraz mechanizmów zwrotu podatku⁸.

W czerwcu 2011 r. Komitet ds. Finansów przyjął wytyczne w sprawie neutralności VAT⁹. Zgodnie z treścią powyższego dokumentu konstrukcja podat-

wytycznymi w zakresie zasad opodatkowania handlu i gospodarki elektronicznej rozpoczęto w trakcie Konferencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, która odbyła się w Ottawie, w październiku 1998 r. W opracowanym wówczas „Globalnym planie działań na rzecz handlu elektronicznego” wskazano między innymi, iż transakcje prowadzone w drodze elektronicznej w aspekcie podatkowym powinny być traktowane neutralnie w porównaniu z transakcjami dokonywanymi za pośrednictwem środków nieelektronicznych, zaś opodatkowanie handlu elektronicznego powinno być zgodne z ustanowionymi praktykami międzynarodowymi. Zob. A. W a w s z c z y k, *E-gospodarka. Poradnik przedsiębiorcy*, Radom: Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości 2003, s. 20-21.

⁴ Ang. *Consumption Tax Guidance Series* (2002).

⁵ Szerzej zob. *OECD (2010) Consumption Tax Trends 2010*, s. 8.

⁶ Ang. *International VAT/GST Guidelines*.

⁷ Szerzej zob. *What are the OECD International VAT/GST Guidelines?*, <http://www.oecd.org/dataoecd/39/14/48077011.pdf> (grudzień 2010).

⁸ Tamże.

⁹ Ang. *VAT/GST Guidance on Neutrality*.

ku od towarów i usług w poszczególnych państwach OECD powinna opierać się na zasadach: neutralności, wydajności, pewności i prostoty, skuteczności i sprawiedliwości oraz elastyczności¹⁰.

Warto zwrócić uwagę, że w treści przygotowanych założeń uwzględnione zostały różne aspekty neutralności VAT. I tak, w myśl pierwszego z przyjętych założeń ciężar podatku od wartości dodanej nie powinien być ponoszony przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą, chyba że jest to *explicit*e przewidziane w przepisach prawa krajowego. W konsekwencji państwa mogą wprowadzać regulacje, na mocy których ekonomiczny ciężar opodatkowania ponosić będą przedsiębiorcy, a nie nabywcy finalni. Obecnie, tak w Polsce, jak i w innych państwach wysoko rozwiniętych, ma to miejsce w przypadku zwolnień przedmiotowych stosowanych bądź ze względów społeczno-politycznych (np. zwolnienia w zakresie usług edukacyjnych, kulturalnych czy ochrony zdrowia), bądź z uwagi na trudności określeniem podstawy opodatkowania (usługi finansowe i ubezpieczeniowe). Nałożenie ciężaru podatkowego na przedsiębiorcę może również dotyczyć transakcji nieodpłatnych oraz sytuacji, gdy podatek naliczony wynika z zakupów, które nie zostały w pełni przeznaczone na działalność podlegającą opodatkowaniu. Państwa uprawnione są również do ograniczania możliwości odliczania podatku naliczonego ze względów formalnych, przy czym wszelkie obowiązki w tym zakresie powinny być jasno i precyzyjnie określone.

Zgodnie z drugim z przyjętych założeń VAT powinien być pobierany w kolejnych fazach obrotu proporcjonalnie do ciężaru ponoszonego przez

¹⁰ Zob. *OECD International VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality*, <http://www.oecd.org/dataoecd/28/28/48331948.pdf>. Zasada neutralności oznacza, że podatek powinien być niezależny od formy dokonywania transakcji. Przedsiębiorcy, podejmując decyzje, powinni się bowiem kierować się względami ekonomicznymi, a nie podatkowymi, zaś poziom opodatkowania podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji i dokonujących podobnych transakcji powinien być porównywalny. Zasada wydajności to postulat, w myśl którego należy dążyć do minimalizowania kosztów podatków podatkowych, jakie ponoszą podatnicy, oraz kosztów poboru VAT i funkcjonowania administracji podatkowej. Zgodnie z zasadą pewności i prostoty opodatkowania przepisy statuujące obowiązek podatkowy powinny być przejrzyste, zrozumiałe i względnie stabilne, tak aby przedsiębiorcy byli w stanie przewidzieć konsekwencje podatkowych działań i skutecznie planować działalność gospodarczą. W myśl zasady wydajności i słuszności, system opodatkowania obrotu musi zapewnić państwu odpowiedni poziom dochodów budżetowych, co oznacza konieczność podejmowania działań mających na celu przeciwdziałanie oszustwom podatkowym, przy czym działania te powinny być proporcjonalne do skali zagrożeń. Ostatnia z wymienionych zasad, zasada elastyczności, to postulat, by konstrukcje podatku VAT były na tyle elastyczne, aby mogły być dostosowywane do zmieniających się warunków gospodarczych oraz postępu technologicznego.

nabywcę końcowego oraz niezależnie od takich czynników, jak: forma dostawy, ilość transakcji, ilość podmiotów w ich uczestniczących czy rodzaj środków technicznych służących do ich realizacji¹¹.

Trzeci postulat dotyczy takiego ukształtowania konstrukcji prawnej podatku od wartości dodanej, aby zasady opodatkowania nie miały decydującego znaczenia w procesie podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej. Przepisy podatkowe nie powinny w szczególności wpływać na wybór formy prawnej prowadzenia działalności gospodarczej oraz wybór formy samych czynności podlegających opodatkowaniu.

Czwarte założenie to zakaz traktowania podmiotów zagranicznych, na których ciąży obowiązek podatkowy, w sposób dyskryminujący lub faworyzujący w stosunku do podatników krajowych¹². Realizacji powyższego celu służy przede wszystkim zasada opodatkowania w kraju przeznaczenia, a także opodatkowanie importu na równi z dostawami wewnątrzkrajowymi oraz założenie, że kwota podatku podlegającego zwrotowi w przypadku importu odpowiada wielkości poniesionego ciężaru podatkowego.

Kolejne postulaty wiążą się z zapewnieniem podmiotom zagranicznym możliwości odliczenia podatku naliczonego¹³. W zależności od przyjętych w poszczególnych państwach założeń polityki fiskalnej oraz istniejących tradycji w zakresie praktyki podatkowej cel ten może być osiągnięty nie tylko poprzez stworzenie procedury umożliwiającej bezpośredni zwrot podatku dla podmiotów zagranicznych, ale również w drodze innych rozwiązań, takich jak obowiązek rejestracji podmiotów zagranicznych w danym państwie, ustanowienie przedstawiciela podatkowego, który ponosi odpowiedzialność podatkową, czy opodatkowanie stawką zerową dostaw na rzecz podatników niezarejestrowanych w państwie zwrotu¹⁴.

¹¹ Tamże.

¹² System VAT nie powinien wpływać na decyzje dotyczące inwestowania w danym państwie.

¹³ 5 lutego 2010 r. opublikowany został raport Komitetu ds. Finansów na temat zwrotów VAT na rzecz podmiotów zagranicznych. Z treści raportu wynika, że pomimo to, iż w ustawodawstwie większości państw OECD przewidziano odpowiednie procedury dotyczące zwrotu podatku, 72% przedsiębiorców uważa te procedury za zbyt skomplikowane, zaś 20% w ogóle nie jest w stanie odzyskać podatku naliczonego w państwie trzecim. Zob. *OECD Survey Shows that More than 80% of Businesses Cannot Recover All of their Foreign VAT*, http://www.oecd.org/document/47/0,3746,en_2649_33739_44560815_1_1_1_1,00.html.

¹⁴ Zob. *OECD International VAT/GST Guidelines*. Na temat mechanizmów umożliwiających zwrot VAT w państwach OECD nienależących do Unii Europejskiej zob. A. C h a r l e t, S. B u y d e n s, *Featured Perspectives. The OECD's Draft Guidelines on Neutrality for Value*

Jednocześnie w treści wytycznych OECD zastrzega się, że mechanizmy umożliwiające podatnikom zagranicznym odzyskanie podatku naliczonego powinny być konstruowane z uwzględnieniem takich czynników, jak koszty administracyjne i egzekucyjne¹⁵, a także wydatki, jakie ponosić muszą podmioty zagraniczne ubiegające się o zwrot. Szczególne zasady zwrotu podatku stosowane wobec podmiotów zagranicznych nie powinny bowiem prowadzić do dyskryminacji tej kategorii podatników, zaś przepisy normujące procedury zwrotu powinny być zrozumiałe i możliwe do zastosowania¹⁶. Warto zwrócić uwagę, że na skutek kryzysu finansowego wiele państw, w tym Francja, przyjęło regulacje mające na celu ułatwienie uzyskania zwrotu przez podatników¹⁷.

W Unii Europejskiej zasady dotyczące zwrotu podatku podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty normuje Trzynasta Dyrektywa Rady 86/560/EEC¹⁸. W myśl powołanego aktu każde państwo członkowskie zobowiązane jest do zwracania każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty podatku od wartości dodanej pobranego od świadczonych usług lub dostarczanego majątku ruchomego na terytorium kraju. Dyrektywa przewiduje jednocześnie, że państwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych (zasada wzajemności). Przysługuje im również prawo do żądania ustanowienia przedstawiciela podatkowego¹⁹.

Added Taxes, „Tax Notes International” 61(2011), No 6, February 7, s. 446.

¹⁵ Szerzej zob. *Consumption Tax Guidance Paper no 4 on Foreign Business Service*.

¹⁶ Z treści powołanego raportu Komitetu ds. Finansów wynika, że czynnikami istotnie wpływającymi na praktyczną możliwość odzyskania podatku są m.in.: obowiązek posługiwania się językiem danego kraju, możliwość stosowania faktur elektronicznych oraz dokonywania czynności w formie elektronicznej.

¹⁷ Zob. A. C h a r l e t, S. B u y d e n s, *VAT and GST Refunds. Towards more business-friendly mechanism?*, „The Tax Journal” 2009, March 9, s. 22.

¹⁸ Trzynasta dyrektywa Rady 86/560/EEC z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz. Urz. L. 1986, nr 326, s. 40) – dalej cyt. dyrektywa 86/560/EEC.

¹⁹ Art. 2 dyrektywy 86/560/EEC. Polska skorzystała z drugiego ze wskazanych w dyrektywie uprawnień. W myśl art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy nieposiadający siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, podlegający obowiązkowi zarejestrowania się jako podatnicy VAT czynni, obowiązani są bowiem ustanowić przedstawiciela podatkowego, który ponosi solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe reprezentowanego podatnika.

Warto zwrócić uwagę, że na terytorium Wspólnoty, w zakresie zwrotów na rzecz podatników niemających siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mających siedzibę w innym państwie członkowskim, od 1 stycznia 2010 r. obowiązuje nowa, w pełni elektroniczna procedura, przewidziana w dyrektywie Rady 2008/9/WE²⁰. Zwrot realizowany jest w państwie członkowskim zwrotu lub, na żądanie wnioskodawcy, w każdym innym państwie członkowskim²¹. Ponadto dyrektywa przewiduje, że w przypadku dokonania zwrotu z przekroczeniem terminu państwo członkowskie zobowiązane jest do wypłacenia wnioskodawcy odsetek²².

3. SCENARIUSZE ZMIAN W ZAKRESIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W PERSPEKTYWIE KRÓTKOTERMINOWEJ

Pomimo tego, że dla konsolidacji finansów publicznych podstawowe znaczenie mają zmiany w sferze wydatków publicznych, a dostosowania fiskalne dokonywane za pomocą podwyżek podatków okazują się najmniej trwałe²³, w opiniach ekonomistów akcentowana jest potrzeba zwiększania wydajności fiskalnej podatków, w tym przede wszystkim podatku od wartości dodanej²⁴. Oczywistą zaletą VAT jest bowiem jego naturalny charakter w stosunku do

²⁰ Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz. Urz. L. 208, nr 44, s. 23), zmieniona mocą dyrektywy Rady 2010/66/UE z dnia 14 października 2010 r. zmieniającej dyrektywę 2008/9/WE określającą szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz. U. UE L. 10, nr 275, s. 1).

²¹ Zob. *Right to Deduct Input VAT and VAT Refunds*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_refunds/index_en.htm.

²² Art. 26 dyrektywy 2008/9/WE.

²³ Zob. *Polska wobec światowego kryzysu gospodarczego*, Narodowy Bank Polski 2009, s. 69 oraz przywoływana tam literatura.

²⁴ Zob. C. C o t t e r e l l i, A. S c h a e c h t e r, *Long-Term Trends in Public Finances in the G-7 Economies*. International Monetary Fund 2010, s. 21. W czerwcu 2009 r. ministrowie państw OECD przyjęli stanowisko, zgodnie z którym reformy podatkowe służące wzrostowi gospodarczemu co do zasady powinny uwzględniać przeniesienie ciężaru opodatkowania z podatków bezpośrednich na podatki pośrednie i majątkowe. Zob. *OECD (2010). Consumption Tax Trends*, s. 9.

transakcji międzynarodowych. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że zwiększenie ciężaru opodatkowania konsumpcji kosztem rezygnacji z części wpływów z tytułu podatków bezpośrednich, w szczególności podatku dochodowego od osób prawnych, sprawia, że dane państwo staje się bardziej atrakcyjne pod względem podatkowym, co ma istotne znaczenie w kontekście coraz większej konkurencji podatkowej²⁵. Przyjęty mechanizm zwrotu VAT z tytułu eksportu stymuluje również wzrost gospodarczy, redukując import i stymulując eksport²⁶.

W piśmiennictwie z zakresu ekonomii wskazuje się, że zwiększenie zakresu opodatkowania konsumpcji kosztem podatków dochodowych w większym zakresie skłania do oszczędzania i inwestowania²⁷, stanowi również bardziej skuteczny bodziec zachęcający do podejmowania pracy. Ciężar podatków pośrednich ponoszony jest bowiem zarówno przez osoby pracujące, jak i niepracujące, proporcjonalnie do dochodu, jakim dysponuje podatnik oraz do zakresu konsumpcji²⁸. Ponadto zwraca się uwagę, że w sytuacji kryzysu ekonomicznego dochody z tytułu podatków bezpośrednich są nie tylko niższe, ale zazwyczaj uzyskiwane w dłuższej perspektywie czasowej. Wpływy z tytułu VAT powinny być w mniejszym stopniu dotknięte recesją, choć oczywiście zmniejszają się z uwagi na ograniczenie rozmiarów konsumpcji²⁹.

Negatywnym skutkiem przeniesienia ciężaru opodatkowania z podatków bezpośrednich na pośrednie jest bez wątpienia brak możliwości dostosowania

²⁵ *Consumption Taxes: The Way of the Future?* Organization for Economic Co-operation and Development, „Policy Brief”, October 2007, s. 6.

²⁶ Tamże. W ocenie Komisji należy zintensyfikować wysiłki na rzecz obciążeń podatkowych pracy i przesunięcia ich w kierunku podatków o mniej negatywnym wpływie na wzrost gospodarczy, np. na zwiększenie opodatkowania konsumpcyjnego, ekologicznego lub opodatkowania majątku o dużej wartości. Zob. Komunikat Komisji. Roczna analiza wzrostu gospodarczego na 2012 r., KOM (2011) 815, wersja ostateczna.

²⁷ Zob. A. C h a r l e t, J. O w e n s, *An International Perspective on VAT*, „Tax Notes International” 59(2010), No 12, s. 944.

²⁸ Szerzej zob. *Consumption Taxes*, s. 4-5; *Macroeconomic Effects of a Shift from Direct to Indirect Taxation: A Simulation for 15 EU Member States*, <http://www.oecd.org/dataoecd/43/56/39494151.pdf>.

²⁹ Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych wykazują straty, zaś wydajność fiskalna podatku dochodowego od osób prawnych maleje na skutek zamrożenia płac i redukcji zatrudnienia. Zob. C h a r l e t, O w e n s, art. cyt., s. 944. Więcej wątpliwości budzi kwestia wpływu zwiększenia opodatkowania konsumpcji na rozwój szarej strefy. W piśmiennictwie wyrażane są opinie, iż z uwagi na ukryty charakter podatków pośrednich przeniesienie ciężaru opodatkowania z podatków bezpośrednich powinno zredukować zakres uchylania się od opodatkowania. Szerzej zob. *Macroeconomic Effects*, s. 7.

ciężaru opodatkowania do zdolności płatniczej poszczególnych grup podatników. Podatek od wartości dodanej z natury rzeczy jest bowiem podatkiem mało selektywnym. W pewnym zakresie cel ten realizowany jest poprzez stosowanie stawek obniżonych w stosunku do tych towarów i usług, na które osoby osiągające najniższe dochody wydają większość środków pieniężnych pozostających w ich dyspozycji. Podkreślić jednak należy, że z powyższych preferencji korzystać mogą zarówno osoby o najniższych dochodach, jak i podatnicy znajdujący się w dobrej sytuacji ekonomicznej.

Rozstrzygnięcie standardowych dylematów, w jakim zakresie podatki mają realizować funkcje pozafiskalne oraz jakie mają być proporcje obciążenia dochodów i konsumpcji, należy do władzy politycznej. Konstytucja RP nie wskazuje bowiem, jaką rolę w zakresie realizacji założeń wynikających z przepisów tworzących normatywną podstawę ustroju społeczno-gospodarczego państwa odgrywać powinien system podatkowy³⁰. Trudno jednak nie zgodzić się z twierdzeniem, że w sytuacji nierównowagi finansów publicznych kluczowego znaczenia nabiera funkcja fiskalna podatku od towarów i usług.

Najbardziej oczywistym zabiegiem zmierzającym do zwiększenia wpływów z tytułu VAT jest podniesienie stawek podatkowych. Warto zwrócić uwagę, że władze niektórych państw europejskich, podwyższając stawki podatku, wprost powoływały się na konieczność zmniejszenia deficytu budżetowego³¹. Taki charakter miały również nowelizacje ustawy o podatku od towarów i usług z 26 listopada 2010 r. oraz 16 grudnia 2010 r.³² Na mocy pierwszej dokonano czasowej podwyżki stawki podstawowej oraz stawek obniżonych, realizując tym samym założenia Wieloletniego Planu Finansowego Państwa. Przepisy drugiej z powołanych ustaw przewidują dalsze podwyżki stawek podatku od towarów i usług, w sytuacji gdy wartość relacji kwoty państwowego długu publicznego do PKB w latach 2012-2013 przekroczy 55%. W konsekwencji prognozuje się, że dochody budżetu państwa

³⁰ Szerzej zob. M. D u d a, *Kontrowersje dotyczące redystrybucyjnej funkcji podatków. Wybrane zagadnienia*, „Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu” 2009, nr 8, s. 225-241.

³¹ Zob. J. O w e n s, *Improving Performance of VAT System is a Priority in the Context of the Economic Crisis*, „World Commerce Review” 5(2011), No 3, s. 8.

³² Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. nr 238, poz. 1578) oraz ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 257, poz. 1726).

z tytułu podatku od towarów i usług w latach 2012-2014 wynosić będą odpowiednio: 132,5 mld zł, 136,3 mld zł i 137,1 mld zł³³.

Uchwalenie przepisów przewidujących uruchomienie podwyżek stawek podatku, w tym stawki podstawowej do 25%, wyczerpuje w zasadzie możliwość zwiększania wydajności fiskalnej podatku od towarów i usług w drodze podwyższania stawek³⁴. Wejście w życie przedmiotowej nowelizacji w pewnym zakresie ogranicza również swobodę polityczną rządu w sferze kształtowania stawek podatku od towarów i usług. Okoliczności uzasadniające podwyżki zostały bowiem określone w drodze ustawowej, tym samym w latach 2012-2013 wyłączona została możliwość wystąpienia przez Radę Ministrów z projektem nowelizacji przewidującej podwyżki stawek w innych sytuacjach. W związku z powyższym wydaje się, że w obecnej sytuacji działania mające na celu zwiększenie wydajności fiskalnej podatku od towarów i usług powinny zmierzać do poprawy efektywności funkcjonowania systemu opodatkowania konsumpcji poprzez zastosowanie środków innych niż podwyżki stawek.

W piśmiennictwie wskazuje się, że w sytuacji, gdy niepożądane lub wręcz niemożliwe jest dalsze podnoszenie stawek, poprawę efektywności fiskalnej VAT można osiągnąć poprzez rozszerzenie zakresu przedmiotowego podatku, ograniczenie liczby zwolnień podatkowych oraz zakresu stosowania stawek obniżonych, a także poprzez bardziej skuteczną egzekucję należności podatkowych i zmniejszenie kosztów ponoszonych przez podatników w związku z realizacją zobowiązań podatkowych³⁵. Szacuje się, że w państwach OECD średni wskaźnik dochodowości VAT wynosi 0,58, co oznacza, że 42% potencjalnych wpływów z tego źródła nie trafia do budżetów³⁶.

³³ Uchwała nr 36 Rady Ministrów z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie aktualizacji Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2011-2014 (M. P. nr 29, poz. 324).

³⁴ Państwa członkowskie zobowiązały się bowiem do podejmowania działań mających na celu niedopuszczenie do rozszerzenia istniejącej 10-punktowej różnicy między obowiązującymi stawkami podstawowymi, co oznacza, że maksymalny poziom stawki podatku od wartości dodanej nie powinien przekroczyć 25%.

³⁵ Zob. O w e n s, art. cyt., s. 8. W ocenie Komisji zwolnienia od VAT oraz obniżone stawki podatkowe mogą powodować zakłócenia gospodarcze i obniżać skuteczność systemu podatkowego. Zob. Komunikat Komisji. Roczna analiza wzrostu gospodarczego na 2012 r.

³⁶ Tamże, s. 9. Wskaźnik dochodowości VAT (ang. *VAT Revenue Ratio*) wyraża udział dochodów z tytułu VAT uzyskiwanych w danym państwie w proporcji do dochodów, jakie byłyby realizowane z tego źródła, gdyby cała konsumpcja podlegała opodatkowaniu według stawki podstawowej.

W Polsce wskaźnik dochodowości VAT określany jest na poziomie ok. 0,5³⁷. Dane OECD znajdują potwierdzenie w badaniach przeprowadzonych przez resort finansów. Łączną wartość preferencji stosowanych w 2009 r. w podatku od towarów i usług szacuje się bowiem na 34,2 mld zł (2,5% PKB)³⁸, przy czym na preferencje te składają się przede wszystkim obniżone stawki podatku³⁹. Dodać należy, że głównym obszarem wspieranym przez państwo w powyższy sposób jest rodzina i pomoc socjalna. Wartość preferencji VAT stosowanych w tej sferze wynosi 18,8 mld zł. Kolejnymi obszarami, które w znacznej mierze korzystają ze wsparcia poprzez obniżone stawki i zwolnienia w podatku od towarów i usług, są rolnictwo (5,1 mld zł) i zdrowie (4,1 mld zł)⁴⁰. Ograniczenie zakresu realizacji funkcji redystrybucyjnej poprzez system obniżonych stawek oraz zwolnień w VAT powinno zatem przyczynić się do zwiększenia wydajności fiskalnej tego podatku. Wszelkie decyzje polityczne dotyczące owego zagadnienia powinny być jednak poprzedzone rzetelnymi badaniami ekonomicznymi⁴¹. Powinny im również towarzyszyć zmiany w sferze pozostałych podatków oraz świadczeń finansowanych z budżetu państwa.

Zwiększenie wpływów z tytułu podatku od wartości dodanej można również osiągnąć poprzez zmniejszenie kwot zaległości podatkowych, w szczególności przez poprawę skuteczności poboru podatków, a także poprzez ograniczenie zjawiska uchylania się od opodatkowania. W raporcie opublikowanym przez Komisję Europejską w 2009 r. wielkość tzw. luki podatkowej⁴², czyli różnicy między realnie osiągniętymi dochodami z VAT a do-

³⁷ Tamże, s. 10.

³⁸ Zob. *Preferencje podatkowe*, s. 20.

³⁹ Ulgowa stawka VAT na roboty budowlano-montażowe w sferze budownictwa mieszkaniowego ograniczyła wpływy do budżetu państwa o kwotę 8,9 mld zł, co stanowi około 0,7% PKB. Wartość preferencji związanych z produktami leczniczymi oszacowano na 3,6 mld zł (0,3% PKB), zaś preferencji dotyczących pieczywa, wyrobów piekarskich i produktów leczniczych na 3,2 mld zł (0,2% PKB).

⁴⁰ Zob. *Preferencje podatkowe*, s. 19.

⁴¹ Badania przeprowadzone w Norwegii wykazały, że obniżenie VAT w stosunku do produktów żywnościowych i energii elektrycznej przyczynia się do realizacji zasady równości opodatkowania, bardziej skuteczne jest jednak zwiększanie ulg prorodzinnych. Stwierdzono również, że zmiany w zakresie opodatkowania żywności są bardziej skuteczne z punktu widzenia redystrybucji dochodu niż generalne zmiany w VAT. Szerzej zob. J. A a s n e s s, A. B e n e d i c t o w, M. F. H u s s e i n, *Distributional Efficiency of Direct and Indirect Taxes*, Oslo: Statistik Sentralbyrå 2002, s. 12, 15.

⁴² Ang. *VAT gap*.

chodami, które powinny być uzyskane z tytułu powstałych zobowiązań podatkowych, oszacowano na 106,7 bilionów euro⁴³.

Druga grupa zmian, jakie należy rozważyć w perspektywie krótkoterminowej, to zmiany w systemie podatku od towarów i usług mające na celu zwiększenie neutralności opodatkowania. Usprawnienia wymagają przede wszystkim zasady dokonywania odliczeń i zwrotów podatku, w tym zwrotu podatku dla podmiotów zagranicznych.

W Polsce dotychczasowe procedury zwrotu podatku dla podmiotów zagranicznych nie były oceniane pozytywnie. Przede wszystkim przekraczane były terminy ich dokonywania. Problematiczne było również dokonywanie zwrotu podmiotom mającym stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium Unii Europejskiej, lecz posiadających główną siedzibę na terytorium państwa trzeciego⁴⁴. W myśl przepisów dyrektywy 2008/9/WE w celu otrzymania zwrotu VAT w państwie członkowskim podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu kieruje do tego państwa elektroniczny wniosek o zwrot i przedkłada go państwu członkowskiemu, w którym ma siedzibę, za pośrednictwem portalu elektronicznego utworzonego przez to państwo członkowskie. Sprawne funkcjonowaniu systemu uzależnione jest jednak od sposobu funkcjonowania portali krajowych, co oznacza, że państwa członkowskie, w tym również Polska, powinny stworzyć podstawy prawne do sprawnego funkcjonowania portali tak, aby zminimalizować wpływ opóźnień na przedsiębiorców⁴⁵.

Wątpliwości i problemy związane z realizacją prawa do zwrotu podatku naliczonego dotyczą także podmiotów mających siedzibę na terytorium Polski, o czym świadczy między innymi ogromna ilość interpretacji indywidualnych dotyczących zasad dokonywania zwrotów i odliczeń podatku naliczonego. Warto dodać, że w ocenie Polskiej Konfederacji Pracodawców Prywatnych Lewiatan w obecnym stanie prawnym istotną barierą w prowadzeniu działalności gospodarczej jest między innymi brak możliwości przyspieszenia zwrotu części kwoty podatku poprzez złożenie zabezpieczenia na część kwoty objętej wnioskiem o zwrot⁴⁶. W myśl obowiązujących regulacji zwrot różnicy po-

⁴³ Zob. O w e n s, art. cyt., s. 10.

⁴⁴ Zob. J. M a r t i n i, *Jakie są zasady zwrotu VAT podatnikom nieposiadającym siedziby w Polsce*, „Gazeta Prawna” z dnia 4 lipca 2008 r.

⁴⁵ Zob. *Komisja zabezpiecza prawo podatników do zwrotu podatku VAT*, <http://polskawue.gov.pl/Komisja,zabezpiecza,prawo,podatnikow,do,zwrotu,podatku,VAT,3742.html>.

⁴⁶ Zob. Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2011, Polska Konfederacja

datku następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia przez podatnika rozliczenia. Jednak w sytuacji, gdy zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego⁴⁷. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług przewidują również możliwość uzyskania zwrotu w terminie 25 dni od dnia złożenia rozliczenia. Skrócenie terminu uzależniono jednak od tego, czy podatek naliczony w całości wynika z faktur, z których należność została zapłacona, lub dokumentów celnych, z których podatek został rozliczony⁴⁸. Podzielając pogląd PKPP Lewiatan o potrzebie usprawnienia procedur dokonywania zwrotów VAT należy jednak mieć na uwadze fakt, iż wszelkie zmiany w zakresie skracania terminów zwrotu muszą być zgodne z założeniami konstrukcyjnymi podatku od wartości dodanej⁴⁹.

Z uwagi na to, że podatek od towarów i usług podlega harmonizacji w ramach Unii Europejskiej, rozpatrując możliwe scenariusze zmian w prawie polskim, uwzględnić należy projektowane zmiany w przepisach prawa wspólnotowego. Podstawowym celem prac nad nowymi rozwiązaniami projektowanymi w Unii Europejskiej jest dążenie do osiągnięcia jak najbardziej neutralnego, a jednocześnie wydajnego pod względem fiskalnym systemu opodatkowania obrotu. W celu zapewnienia neutralności opodatkowania, obok wdrażanych obecnie elektronicznych procedur zwrotu VAT, należałoby rozważyć potrzebę nowelizacji przepisów dotyczących między innymi: miejsca świadczenia niektórych usług oraz zasad opodatkowania usług finansowych i ubezpieczeniowych.

Na skutek globalizacji oraz postępu technologicznego w ostatnich latach nastąpiły ogromne zmiany w wielkości i strukturze świadczonych usług.

Przedsiębiorców Prywatnych Lewiatan, kwiecień 2011, http://pkpplewiatan.pl/opinie/gospodarka/4/_files/2011_03/clb2011_prev.pdf.

⁴⁷ Art. 87 ust. 2-4f ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku wskazanego wydłużenia terminu zwrotu urząd skarbowy na wniosek podatnika dokonuje zwrotu w terminie 60 dni, jeżeli podatek wraz ze wnioskiem złoży zabezpieczenie majątkowe w kwocie wnioskowanego zwrotu podatku.

⁴⁸ Art. 87 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁴⁹ W ocenie Ministerstwa Finansów ewentualne zmiany w zakresie skracania terminu zwrotu podatku muszą podlegać szczegółowej analizie co do zakresu ich stosowania oraz wpływu na budżet. Zob. Stanowisko Ministerstwa Finansów dotyczące „Czarnej Listy Barrier” przygotowanej przez Polską Konfederację Pracodawców Prywatnych Lewiatan, http://www.mf.gov.pl/_files/_podatki/system_podatkowy/czarna_lista_barier_2011_tabela.pdf.

Przed wszystkim w coraz większym zakresie możliwe jest świadczenie usług na odległość, w tym przez podmioty mające siedzibę poza terytorium Wspólnoty. W związku z powyższym pojawiła się potrzeba przyjęcia rozwiązań, które umożliwiłyby modernizację i uproszczenie zasad funkcjonowania wspólnego systemu VAT. Realizacji powyższego celu służy dyrektywa 2008/8/WE⁵⁰, na gruncie której przyjęto założenie, że w przypadku świadczenia usług na rzecz podatników VAT co do zasady miejscem świadczenia powinno być miejsce, w którym siedzibę ma usługobiorca, natomiast w sytuacji, gdy usługi świadczone są na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, zasadą ogólną powinna być nadal reguła, zgodnie z którą miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej.

Normy przewidziane w powołanej dyrektywie w zdecydowanej części zostały już implementowane do polskiego porządku prawnego⁵¹. Część zmian przewidziana jest jednak w dalszej perspektywie czasowej. I tak, z dniem 1 stycznia 2013 r., wejdzie w życie przepis, w myśl którego miejscem świadczenia usług polegających na wynajmie środków transportu na rzecz osób niebędących podatnikami jest miejsce, gdzie usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu⁵², zaś od 1 stycznia 2015 r. miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych oraz usług elektronicznych na rzecz osób niebędących podatnikami będzie miejsce, w którym usługobiorca ma siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu⁵³.

Kolejna grupa regulacji, które wymagają zmian, to przepisy normujące zasady opodatkowania usług finansowych i ubezpieczeniowych. Na gruncie obowiązujących przepisów prawa wspólnotowego transakcje te podlegają zwolnieniom o charakterze przedmiotowym⁵⁴. Zwolnienia w zakresie usług

⁵⁰ Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz. U. L 44 z 20.02.2008, s. 11-22).

⁵¹ Ustawa z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 195, poz. 1504), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2010 r.

⁵² Art. 4 dyrektywy Rady 2008/8/WE.

⁵³ Art. 5 dyrektywy Rady 2008/8/WE. Zob. także *VAT on Electronic Services*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/index_en.htm.

⁵⁴ Art. 135 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE. Zwolnienia te wprowadzone zostały w 1977 r. przede wszystkim z uwagi na praktyczne trudności w określaniu podstaw opodatkowania. Szerzej zob. A. K e r r i g a n, *The Elusiveness of Neutrality – Why is it so Difficult to Apply VAT to Financial Services?*, „International VAT Monitor” 21(2010), No 2, s. 103-111.

finansowych przewiduje również ustawa o podatku od towarów i usług⁵⁵. Podkreślić jednak należy, że w chwili obecnej przestarzałe regulacje prawne, w tym definicja legalna usług finansowych, budzą wiele wątpliwości interpretacyjnych w praktyce, tak w Polsce, jak i w pozostałych państwach członkowskich. Poważną wadą obecnych rozwiązań jest również brak możliwości odliczania podatku naliczonego przez podmioty świadczące wskazane usługi. Jednocześnie zaznaczyć należy, że w treści przepisów dyrektywy 2006/112/WE w stosunku do państw członkowskich przewidziano uprawnienie do przyznania podatnikom możliwości wyboru opodatkowania transakcji finansowych⁵⁶. Z uprawnienia tego skorzystały już: Austria, Francja, Belgia, Estonia, Niemcy oraz Litwa⁵⁷. W większości krajów członkowskich, w tym w Polsce, transakcje te podlegają jednak zwolnieniom, co oznacza, że w skali europejskiej system jest niespójny i zniekształca konkurencję. W związku z powyższym w listopadzie 2007 r. Komisja przyjęła wniosek w sprawie dyrektywy zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE dotyczący wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do opodatkowania usług ubezpieczeniowych i finansowych⁵⁸. W myśl przyjętych założeń projektowana dyrektywa powinna przyczynić się do zwiększenia pewności prawa oraz realizacji zobowiązań podatkowych, a także poprawić sytuację podatników, którym nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego⁵⁹. Realizacji powyższych celów służyć ma przede wszystkim nowa, dostosowana do zmieniających się warunków technicznych, definicja usług zwolnionych z opodatkowania oraz przyznanie podatnikom świadczącym usługi w zakresie bankowości i ubezpieczeń możliwości wyboru opodatkowania. W przeciwieństwie do stanu prawnego obowiązującego obecnie, prawo do rozliczania VAT

⁵⁵ Art. 43 ust. 1 pkt 37-41 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054) – dalej cyt. ustawa o podatku od towarów i usług.

⁵⁶ Art. 137 dyrektywy 2006/112/WE. Państwa członkowskie określają szczegółowe zasady korzystania z prawa wyboru, przysługuje im również uprawnienie do ograniczania jego zakresu.

⁵⁷ Szerzej zob. F. B o r s e l l i, *A Sensible Reform of the EU VAT Regime for Financial Services*, „International VAT Monitor” 20(2009), No 5, s. 376-377; S. N a t h o e n i, T. B r a a k m a n, *Option for Taxation of Financial Services – Is it an Option?*, „International VAT Monitor” 21(2010), No 2, s. 113-118.

⁵⁸ Wniosek dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do opodatkowania usług ubezpieczeniowych i finansowych, KOM(2007) 747, wersja ostateczna.

⁵⁹ Zob. *VAT on Insurance and Financial Services*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_insurance/index_en.htm.

będzie zatem przysługiwać wszystkim podmiotom świadczącym usługi na terytorium Wspólnoty⁶⁰. Wprowadzenie powyższych zasad do polskiego systemu prawnego wymagać będzie obszernej i kompleksowej nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług.

Rozważając kierunki potencjalnych zmian w obowiązującej konstrukcji podatku od towarów i usług, warto także zwrócić uwagę na przewidzianą w przepisach prawa wspólnotowego możliwość tworzenia tzw. grup podatków⁶¹. Przepisy prawa polskiego nie zawierają bowiem norm statuujących prawo do tzw. grupowej rejestracji dla celów VAT (ang. *VAT grouping scheme*), co uznane zostało przez KPPP Lewiatan za istotną barierę w prowadzeniu działalności gospodarczej⁶². Ponieważ możliwość tworzenia grup podatkowych stanowi odstępstwo od podstawowych zasad funkcjonowania wspólnego systemu VAT, a w niektórych przypadkach może nawet naruszać zasadę neutralności, przepisy prawa krajowego statuujące taką instytucję powinny uwzględniać wytyczne zawarte w Komunikacie Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego⁶³.

⁶⁰ Szerzej zob. G. S i n f i e l d, *All Change. New VAT Rules for Insurance and Financial Services*, „The Tax Journal” 2008, February 25, s. 9.

⁶¹ W myśl art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L 347 z 11.12.2006, s. 1-118 – dalej cyt. dyrektywa 2006/112/WE) każde państwo członkowskie, po konsultacji z Komitetem ds. VAT, może uznać za jednego podatnika osoby mające siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego. Grupę podatkową w rozumieniu powyższego przepisu mogą tworzyć osoby niezależne pod względem prawnym, lecz ściśle powiązane pod względem finansowym, ekonomicznym i organizacyjnym.

⁶² Zob. Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2011. W 2009 r. możliwość tworzenia grup podatników istniała w 16 państwach członkowskich, tj. w: Austrii, Belgii, Czechach, Danii, Estonii, Finlandii, Niemczech, Irlandii, Holandii, Rumunii, Hiszpanii, Szwecji, Wielkiej Brytanii, a także na Cyprze, Węgrzech i Słowacji.

⁶³ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, Brussels, 2.07.2009, COM(2009) 325 final.

4. SCENARIUSZE ZMIAN W ZAKRESIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG W PERSPEKTYWIE DŁUGOTERMINOWEJ

Kierunki długoterminowych reform systemu podatku od wartości dodanej określone zostały na poziomie wspólnotowym. I tak, zgodnie z założeniami programu „Europa 2020 Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu”, proces zmian przeprowadzanych zarówno w płaszczyźnie prawa wspólnotowego, jak i w poszczególnych krajach członkowskich powinien uwzględniać pięć podstawowych celów, tj. zatrudnienie, badania i innowacje, zmiany klimatu i energię, edukację oraz walkę z ubóstwem⁶⁴. Realizacji powyższych celów służyć mają między innymi instrumenty podatkowe⁶⁵. Ponadto państwa członkowskie zobowiązane zostały do monitorowania skuteczności działania systemów podatkowych, tak aby praca była opłacalna, oraz do usuwania czynników zniechęcających do pracy na własny rachunek.

Obok ogólnych założeń dotyczących podstawowych zadań, jakie powinny być realizowane w poszczególnych państwach członkowskich, 6 grudnia 2011 r. Komisja przyjęła dokument, w którym określone zostały podstawowe cechy przyszłego unijnego systemu VAT oraz wskazane priorytetowe obszary dla dalszych działań zmierzających do realizacji tych celów⁶⁶. Podkreślić należy, że cechy te powinny stanowić cel długoterminowy, wyznaczając tym samym wszystkie przyszłe działania w odniesieniu do VAT.

Fundamentalne znaczenie dla określenia cech przyszłego systemu podatku od wartości dodanej ma odstąpienie od przyjętego w 1967 r. zobowiązania do ustanowienia docelowego kształtu systemu VAT opartego na zasadzie opodatkowania w państwie pochodzenia⁶⁷. Z uwagi na to, że system oparty na

⁶⁴ EUROPA 2020 Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, Bruksela, 3.03.2010, KOM (2010) 2020, wersja ostateczna.

⁶⁵ Instrumenty podatkowe powinny być wykorzystywane do realizacji takich celów, jak: miana metod produkcji i konsumpcji, wspieranie małych i średnich przedsiębiorstw oraz klastrów, ułatwienie prowadzenia działalności transgranicznej.

⁶⁶ 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 6.12.2011, KOM (2011) 851, wersja ostateczna.

⁶⁷ Szerzej na temat założeń dotyczących ostatecznego systemu VAT w Unii Europejskiej zob. R. L i p n i e w i c z, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa: Wolters Kluwer Sp. z o.o. 2010, s. 198 n.

zasadzie pochodzenia ze względów politycznych nie będzie możliwy do zrealizowania w dającej się przewidzieć przyszłości, opowiedziano się za systemem opartym na opodatkowaniu w miejscu przeznaczenia⁶⁸. W ocenie Komisji system docelowy powinien uczynić prowadzenie działalności gospodarczej na terenie całej UE tak prostym i bezpiecznym, jak wykonywanie jej w kraju. Zakłada się również, że transgraniczna wymiana towarów nie będzie generować dodatkowych kosztów. Docelowy system VAT powinien być zatem prosty, skuteczny i neutralny, a także solidny i odporny na nadużycia.

Prosty system podatkowy oznacza, że podatnik prowadzący działalność w ramach Wspólnoty powinien mieć do czynienia z jednolitym zbiorem jasnych i prostych przepisów w zakresie VAT, tzw. kodeksem unijnego podatku od wartości dodanej⁶⁹, powinien się również rozliczać z organami podatkowymi tylko jednego państwa członkowskiego. W związku z powyższym zakłada się uproszczenie przepisów prawa wspólnotowego w zakresie VAT oraz dążenie do upraszczania procedur administracyjnych stosowanych w poszczególnych państwach członkowskich⁷⁰. Warto zaznaczyć, że przyznanie w nadchodzących latach pierwszeństwa działaniom upraszczającym odzwierciedla zasadę „najpierw myśl na małą skalę”, zawartą w programie *Small Business Act for Europe*⁷¹. Program ten promuje korzystanie z e-administracji oraz rozwiązań takich, jak punkt kompleksowej obsługi⁷². Dodać należy, że wprowadzenie takich punktów dla unijnych dostawców usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych świadczonych na rzecz ostatecznych konsumentów w ramach UE nastąpi już w 2015 r.

⁶⁸ W związku z tym analizy wymagają dwie podstawowe kwestie. Po pierwsze, definicja miejsca przeznaczenia, po drugie – określenie, czy podatek VAT od wewnątrzwspólnotowych transakcji nalicza dostawca towaru lub usługodawca, czy też podatek ten powinien rozliczać nabywca lub usługobiorca (mechanizm odwróconego opodatkowania). Dodać należy, że Komisja zobowiązała się do złożenia w pierwszej połowie 2014 r. wniosku ustawodawczego w zakresie ostatecznego systemu opodatkowania wewnątrzwspólnotowej wymiany handlowej.

⁶⁹ Przedmiotowy kodeks powinien zawierać regulacje adekwatne do nowoczesnych metod prowadzenia działalności gospodarczej oraz ujednolicać obowiązki podatkowe.

⁷⁰ Obecnie szacuje się, że koszty przestrzegania przepisów dla przedsiębiorców są wysokie i wynoszą średnio od 2% do 8% kwoty pobranego podatku. Ponadto przedsiębiorcy dokonujący transakcji wewnątrzwspólnotowych obciążeni są dodatkowymi kosztami.

⁷¹ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów – „Najpierw myśl na małą skalę”. Program „Small Business Act” dla Europy, Bruksela, 25.06.2008, KOM (2008) 394, wersja ostateczna.

⁷² Ang. *one-stop-shop*. Punkt kompleksowej obsługi to mechanizm zaproponowany przez Komisję w ramach planu ograniczania obciążeń administracyjnych.

Ponieważ w ocenie przedsiębiorców poważną barierą w prowadzeniu wewnętrznej wymiany jest język, planowane jest stworzenie portalu internetowego, dzięki któremu informacje na tematy takie jak: rejestracja, fakturowanie, deklaracje, stawki podatku VAT czy szczególne obowiązki i ograniczenia w prawie do odliczenia udostępnione będą w kilku językach. W związku z powyższym państwa członkowskie zobowiązane będą do udostępniania niezbędnych informacji oraz do ich aktualizacji.

Skuteczny i neutralny system podatkowy wiąże się z wprowadzeniem szerszej bazy podatkowej oraz wdrożeniem zasady opodatkowania stawką podstawową. Rozszerzenie bazy podatkowej nastąpić ma poprzez wprowadzenie zmian w zakresie zasad opodatkowania organów publicznych⁷³, a także likwidację niektórych zwolnień⁷⁴. Jednocześnie podkreśla się potrzebę zmniejszenia różnic w zakresie stawek podstawowych oraz ograniczenia stosowania stawek obniżonych⁷⁵. Znaczne różnice w poziomie stawek generują bowiem dodatkowe koszty przestrzegania przepisów, zaś potrzeba konsolidacji fiskalnej budżetów krajowych uzasadnia ograniczanie stawek obniżonych, a niepodnoszenie stawek podstawowych. Zachowanie neutralności wymaga również wprowadzenia jednakowych przepisów regulujących prawo do odliczania oraz minimalnych ograniczeń w zakresie korzystania z tego prawa.

System solidny oraz odporny na nadużycia oznacza wprowadzenie ułatwień dla przedsiębiorców w odniesieniu do przestrzegania przez nich przepisów oraz zwalczanie oszustw podatkowych przez władze państw członkowskich, a docelowo przez europejski organ ds. VAT⁷⁶. Dla realizacji powyższych

⁷³ Analizy dotyczące VAT w sektorze publicznym oraz korzystania ze zwolnień w interesie publicznym wykazały nieprawidłowości w obecnych przepisach. Ponadto wskazuje się, że procesy prywatyzacyjne i deregulacja powodują często sytuacje, w których organy publiczne konkurują z prywatnymi przedsiębiorstwami.

⁷⁴ Rozważana jest możliwość zniesienia obecnych zwolnień o szerokim zakresie, dotyczących m.in.: edukacji i opieki zdrowotnej, a także innych zwolnień, np. dotyczących usług przewozu osób. Jednocześnie Komisja wzywa państwa członkowskie, aby skorzystały z istniejących możliwości w celu złagodzenia ciężaru VAT wobec organizacji non-profit.

⁷⁵ Oceny ekonomiczne potwierdzają pogląd, iż stosowanie stawek obniżonych nie stanowi najbardziej odpowiedniego środka do osiągnięcia celów polityki społecznej, w szczególności wsparcia ubogich grup ludności. W 2012 r. Komisja dokona oceny istniejącej struktury stawek podatku VAT w świetle wyżej wskazanych zasad przewodnich, a następnie, po przeprowadzeniu stosownych konsultacji z zainteresowanymi stronami i państwami członkowskimi, wystąpi do końca 2013 r. z wnioskiem w tym względzie.

⁷⁶ W 2012 r. Komisja przedstawi wniosek dotyczący mechanizmu szybkiego reagowania.

celów konieczna będzie zautomatyzowana i szybka wymiana informacji pomiędzy krajowymi organami podatkowymi. W perspektywie długoterminowej rozważana jest także możliwość powołania przy Eurofisc unijnej grupy ekspertów ds. kontroli transgranicznych, skupiających ekspertów krajowych organów podatkowych, a także upowszechnienie modelu hurtowni danych VAT (SAFT).

Jest rzeczą oczywistą, że realizacja powyższych założeń wymagać będzie stosownych zmian w treści przepisów prawa krajowego. Tym samym kierunek nowelizacji aktów normujących podatek od towarów i usług został już w znacznej mierze wyznaczony.

5. KONKLUZJE

W doktrynie od lat wyrażany jest pogląd, że projektowane zmiany w zakresie VAT w pierwszej kolejności powinny uwzględniać określone na poziomie wspólnotowym kierunki reform wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Niestety analiza składanych do łaski marszałkowskiej projektów nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług – zwłaszcza projektów innych niż rządowe – świadczy o tym, że projektodawcy często kierują się wyłącznie względami politycznymi oraz partykularnym interesem określonych grup społecznych, podczas gdy dla sprawnego funkcjonowania podatku od towarów i usług niezbędne jest uwzględnienie kontekstu całego systemu podatku od wartości dodanej.

Fundamentalne znaczenie dla określenia cech przyszłego systemu podatku od wartości dodanej ma odstąpienie od przyjętego w 1967 r. zobowiązania do ustanowienia docelowego kształtu systemu VAT opartego na zasadzie opodatkowania w państwie pochodzenia. Należy również podkreślić, że zgodnie z założeniami przyjętymi na szczeblu wspólnotowym proces zmian powinien służyć celom takim, jak: zatrudnienie, badania i innowacje, zmiany klimatu i energia, edukacja oraz walka z ubóstwem. Ponadto priorytetowe mają być działania upraszczające, odzwierciedlające zasadę „najpierw myśl na małą skalę”.

Kierunek nowelizacji aktów normujących podatek od towarów i usług został już w znacznej mierze wyznaczony, zaś projektowane scenariusze zmian dotyczyć będą między innymi:

a) rozszerzenia bazy podatkowej, w tym poprzez wprowadzenie zmian w zakresie opodatkowania organów władzy publicznej oraz likwidację niektórych zwolnień;

b) poprawy efektywności fiskalnej VAT poprzez ograniczenie zakresu stosowania stawek obniżonych oraz zmniejszenie kosztów ponoszonych przez podatników w związku z realizacją zobowiązań podatkowych;

c) wprowadzenia zmian mających na celu zwiększenie neutralności opodatkowania, w tym przede wszystkim w zakresie przepisów regulujących prawo do odliczania i uzyskiwania zwrotów podatku oraz minimalnych ograniczeń w zakresie korzystania z tego prawa;

d) zasad opodatkowania usług finansowych i ubezpieczeniowych;

e) utworzenia portalu internetowego, dzięki któremu informacje na tematy takie, jak rejestracja, fakturowanie, deklaracje, stawki podatku VAT czy szczególne obowiązki i ograniczenia w prawie do odliczenia, udostępnione będą w kilku językach.

Niezależnie od powyższych projektów pamiętać należy, że kształt polityki finansowej w zakresie opodatkowania konsumpcji w znacznym stopniu zależy od założeń polityki finansowej przyjętych na szczeblu krajowym. Swoboda polityczna organów władzy publicznej oznacza przede wszystkim konieczność podjęcia kluczowych decyzji dotyczących roli i znaczenia podatków pośrednich w systemie podatkowym, czyli rozstrzygnięcia dylematu, czy należy dążyć do zwiększania wydajności fiskalnej podatku od towarów i usług oraz akcyzy kosztem ograniczenia ciężaru opodatkowania podatkami dochodowymi. Z uwagi na brak możliwości personalizacji podatków pośrednich oraz konstytucyjne obowiązki państwa w sferze socjalnej powstaje istotny dylemat, czy stosując mechanizmy zwiększenia wydajności fiskalnej podatków obrotowych nie należałoby jednocześnie dokonać zmian w zakresie bezpośredniego, większego wsparcia najuboższych warstw społeczeństwa za pomocą instrumentów innych niż podatkowe, tj. świadczeń oraz usług socjalnych finansowanych ze środków budżetowych. W granicach ustalonych przepisami prawa wspólnotowego organom władzy publicznej przysługuje również swoboda w zakresie obciążania podatków pośrednich funkcjami interwencyjnymi, o czym świadczy między innymi duża liczba obecnie stosowanych preferencji. Niezależnie jednak od kierunku zmian, jakie wyznaczone zostaną przez organy władzy publicznej, konieczne jest ich wprowadzanie z uwzględnieniem kontekstu normatywnego i społecznego, zarówno systemu danin, jak i świadczeń publicznych.

BIBLIOGRAFIA**Akty prawa krajowego**

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054).
- Ustawa z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. nr 195, poz. 1504).
- Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. nr 238, poz. 1578).
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 257, poz. 1726).
- Uchwała nr 36 Rady Ministrów z dnia 5 kwietnia 2011 r. w sprawie aktualizacji Wieloletniego Planu Finansowego Państwa na lata 2011-2014 (MP nr 29, poz. 324).

Akty prawa wspólnotowego

- Trzynasta dyrektywa Rady 86/560/EEC z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz. Urz. L. 1986, nr 326, s. 40).
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. L 347 z 11.12.2006, s. 1-118).
- Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz. Urz. L. 208, nr 44, s. 23).
- Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz. U. L 44 z 20.02.2008, s. 11-22).
- Dyrektywa Rady 2010/66/UE z dnia 14 października 2010 r. zmieniającej dyrektywę 2008/9/WE określającą szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz. U. UE L. 10, nr 275, s. 1).

Literatura

- A a s n e s s J., B e n e d i c t o w A., H u s s e i n M. F.: Distributional Efficiency of Direct and Indirect Taxes, Oslo: Statistik Sentralbyrå 2002, s. 12, 15.
- B o r s e l l i F.: A Sensible Reform of the EU VAT Regime for Financial Services, „International VAT Monitor” 20(2009), No 5, s. 376-377.

- C h a r l e t A., B u y d e n s S.: Featured Perspectives. The OECD's Draft Guidelines on Neutrality for Value Added Taxes, "Tax Notes International" 61(2011), No 6, February 7, s. 446.
- C h a r l e t A., B u y d e n s S.: VAT and GST Refunds. Towards More Business-Friendly Mechanism?, "The Tax Journal" 2009, March 9, s. 22.
- C h a r l e t A., O w e n s J.: An International Perspective on VAT, "Tax Notes International" 59(2010), No 12, s. 944.
- Consumption Taxes: The Way of the Future?, Organization for Economic Co-operation and Development, "Policy Brief", October 2007, s. 6.
- C o t t e r e l l i C., S c h a e c h t e r A.: Long-Term Trends in Public Finances in the G-7 Economies, International Monetary Fund 2010, s. 21.
- D u d a M.: Kontrowersje dotyczące redystrybucyjnej funkcji podatków. Wybrane zagadnienia, „Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu” 2009, nr 8, s. 225-241.
- K e r r i g a n A.: The Elusiveness of Neutrality – Why is it so Difficult to Apply VAT to Financial Services?, "International VAT Monitor" 21(2010), No 2, s. 103-111.
- L i p n i e w i c z R.: Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych, Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o. 2010, s. 198 n.
- O w e n s J.: Improving Performance of VAT System is a Priority in the Context of the Economic Crisis, "World Commerce Review" 5(2011), No 3, s. 8.
- M a r t i n i J.: Jakie są zasady zwrotu VAT podatnikom nieposiadającym siedziby w Polsce, „Gazeta Prawna” z dnia 4 lipca 2008 r.
- N a t h o e n i S., B r a a k m a n T.: Option for Taxation of Financial Services – Is It an Option?, "International VAT Monitor" 21(2010), No 2, s. 113-118.
- S i n f i e l d G.: All Change. New VAT Rules for Insurance and Financial Services, "The Tax Journal" 2008, February 25, s. 9.
- W a w s z c z y k A.: E-gospodarka. Poradnik przedsiębiorcy, Radom: Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości 2003, s. 20-21.

Raporty i dokumenty

- Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, Brussels, 2.07.2009, COM(2009) 325 final.
- Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2011, Polska Konfederacja Przedsiębiorców Prywatnych Lewiatan, kwiecień 2011, http://pkpplewiatan.pl/opinie/gospodarka/4/_files/2011_03/clb2011_prev.pdf.
- EUROPA 2020 Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, Bruksela, 3.03.2010, KOM (2010) 2020, wersja ostateczna.
- Komisja zabezpiecza prawo podatników do zwrotu podatku VAT, <http://polskawue.gov.pl/Komisja,zabezpiecza,prawo,podatnikow,do,zwrotu,podatku,VAT,3742.html>.

- 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 6.12.2011, KOM (2011) 851, wersja ostateczna.
- Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów – „Najpierw myśl na małą skalę”. Program „Small Business Act” dla Europy, Bruksela, 25.06.2008, KOM (2008) 394, wersja ostateczna.
- Komunikat Komisji. Roczna analiza wzrostu gospodarczego na 2012 r., KOM (2011) 815, wersja ostateczna.
- Macroeconomic Effects of a Shift from Direct to Indirect Taxation: A Simulation for 15 EU Member States, <http://www.oecd.org/dataoecd/43/56/39494151.pdf>.
- OECD (2010) Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates. Trends and Administration Issues, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2010-en>.
- OECD International VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality, <http://www.oecd.org/dataoecd/28/28/48331948.pdf>.
- OECD Survey Shows that More than 80% of Businesses Cannot Recover all of their Foreign VAT, http://www.oecd.org/document/47/0,3746,en_2649_33739_44560815_1_1_1_1,00.html.
- Polska wobec światowego kryzysu gospodarczego, Narodowy Bank Polski, 2009.
- Right to Deduct Input VAT and VAT Refunds, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_refunds/index_en.htm.
- Stanowisko Ministerstwa Finansów dotyczące „Czarnej Listy Barrier” przygotowanej przez Polską Konfederację Pracodawców Prywatnych Lewiatan, http://www.mf.gov.pl/_files_/podatki/system_podatkowy/czarna_lista_barrier_2011_tab_ela.pdf.
- What are the OECD International VAT/GST Guidelines?, December 2010, <http://www.oecd.org/dataoecd/39/14/48077011.pdf>.
- Wniosek dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do opodatkowania usług ubezpieczeniowych i finansowych, KOM(2007) 747, wersja ostateczna.
- VAT on Electronic Services, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/index_en.htm.
- VAT on Insurance and Financial Services, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_insurance/index_en.htm.

THE GOODS AND SERVICES TAX
– PROPOSED SCENARIOS FOR CHANGES

S u m m a r y

The Goods and Services Tax is a form of value added tax – a levy that is a basic construct for the taxation of consumption in most modern, highly-developed countries. In addition, this levy is also subject to harmonisation within the provisions of Community law. Consequently, any changes in the sphere of the domestic structure of The Goods and Services Tax do not only have to be compatible with the provisions of the Constitution of the Republic of Poland and the norms of Community law but should also take into account the international context of transactions, i.e. the assumptions adopted in other countries, also outside the European Union. Factors of a political and economic nature are also significant, in particular the necessity to fulfil the basic functions of the State during the time of the economic crisis, as well as to adjust the legal regulations to the available means of conducting transactions that change due to technological progress.

The article discusses the basic factors and restrictions that should be taken into account in the process of proposing amendments to the Goods and Services Act. It also discusses the assumptions, made at the Community and international levels, which will directly determine the directions for the reform of the value added tax system, both in short-term and long-term perspectives.

Translated by Michał Szewczyk

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, podatek od wartości dodanej, scenariusze zmian.

Key words: the goods and services tax, value added tax, scenarios for changes.