

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
Krakowska Szkoła Biznesu

Studia podyplomowe
Mechanizmy funkcjonowania strefy euro

Anna Więckowska
Harmonizacja VAT w Unii Europejskiej

Praca pisana pod kierunkiem
Dr Marty Wajda-Lichy

Kraków 2016

Spis treści

Wprowadzenie.....	3
Rola podatków w państwie.....	5
Harmonizacja podatku od towarów i usług.....	6
Etapy harmonizacji VAT w Unii Europejskiej.....	7
Opodatkowanie transakcji w Unii Europejskiej.....	9
VAT jako składnik budżetu Unii Europejskiej.....	17
VAT w krajach członkowskich Unii Europejskiej.....	19
Docelowy system VAT w Unii Europejskiej.....	22
Podsumowanie.....	29
Bibliografia.....	30
Spis tabel.....	32

Harmonizacja podatkowa stanowi jeden z elementów procesu integracyjnego realizowanego w ramach Unii Europejskiej. Jest to proces mający na celu ujednoczenie systemów podatkowych wszystkich krajów członkowskich w taki sposób aby kwestie podatkowe nie miały wpływu na decyzję podatników dotyczące przepływu towarów i usług.

Istotna rola podatków w poszczególnych krajach powoduje, że państwa członkowskie Unii Europejskiej z dużą rezerwą podchodzą do tematyki harmonizacji, która częstokroć wiąże się koniecznością wprowadzania znaczących zmian do aktualnych systemów podatkowych. Proces ujednoczania podatków nierozzerwalnie łączy się z koniecznością ich redukcji bądź podwyższenia. Kraje zobligowane do zmniejszenia podatków muszą się liczyć z ograniczeniem przywilejów podatkowych oraz co ważniejsze dla władzy redukcją wpływów budżetowych. Z kolei podwyższanie podatków implikuje wzrost cen towarów i usług oraz wpływa na zmniejszenie dochodu do dyspozycji. Harmonizacja podatkowa niewątpliwie wymaga wypracowania konsensusu między indywidualnymi politykami poszczególnych państw członkowskich a wspólną polityką unijną.

Proces harmonizacji VAT w krajach europejskich rozpoczął się w końcu lat 60. ubiegłego wieku. Za akt prawny stanowiący podwaliny dla wspólnego systemu podatkowego VAT uważa się Pierwszą Dyrektywę Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych na podstawie której, państwa członkowskie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej zastąpiły wielofazowy system brutto podatku obrotowego wieloetapowym systemem netto podatku od obrotu czyli podatkiem od wartości dodanej (*Value Added Tax*). Drugim bardzo istotnym dokumentem mającym zasadniczy wpływ na harmonizację VAT była Szósta Dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych. To dzięki jej postanowieniom rozpoczęły się działania mające na celu zbliżanie konstrukcji prawnej podatku VAT. Na jej podstawie ujednoczono m.in. definicję podmiotu, przedmiotu i podstawy opodatkowania.

Ustanowienie z dniem 1 stycznia 1993 r. wspólnego rynku i zniesienie granic celnych spowodowały zmiany w zakresie opodatkowania wewnątrzunijnego eksportu i importu towarów. W systemie podatkowym VAT zaczęły funkcjonować pojęcia wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (jako eksportu) i wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (jako importu). Za podstawową regułą opodatkowania dostaw towarów przyjęto zasadę kraju przeznaczenia. Polega ona na tym, że opodatkowanie podatkiem VAT następuje w miejscu ostatecznej konsumpcji towaru. Zasada ta miała funkcjonować jedynie przez 4 lata

w tzw. okresie przejściowym a następnie zostać zastąpiona zasadą kraju pochodzenia, polegającą na opodatkowaniu dostawy towarów w kraju sprzedawcy. Pierwotna zasada obowiązuje aż do dnia dzisiejszego. Komisja Europejska coraz bardziej odchodzi od pomysłu wprowadzania systemu docelowego.

W niniejszej pracy przedstawiono poszczególne etapy harmonizacji podatku VAT. Szczegółowo omówione zostały aktualne zasady dotyczące transakcji sprzedaży i zakupu towarów/usług wewnątrz Unii Europejskiej. Dokonano analizy stawek podatku VAT w krajach Unii Europejskiej oraz zaprezentowano najnowsze postulaty Komisji Europejskiej w sprawie przyszłości podatku VAT.

Rola podatków w państwie

Potrzeba posiadania środków umożliwiających realizację określonych zadań względem podwładnych istniała już w bardzo odległych nam czasach. O pojawieniu się podatków można bowiem mówić równoległe z powstaniem pierwszych państw. Już Biblia

głosi o obowiązku odprowadzania jeden dziesiątej swoich zbiorów w związku z potrzebą ich redystrybucji oraz wspomagania duchowieństwa. W średniowieczu co prawda podatki nie występowały w postaci pieniężnej lecz miały formę usług świadczonych przez poddanych na rzecz państwa.

Podatki jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenia pieniężne na rzecz Skarbu Państwa czy jednostek samorządu terytorialnego stanowią najważniejsze źródło dochodów budżetowych państwa. Są jednym z najistotniejszych instrumentów polityki fiskalnej każdego kraju. To właśnie z pomocą właściwej polityki podatkowej wdrażane są plany i przedsięwzięcia rządowe. Podatki stanowią poniekąd o sile i niezależności a także zdolności do aktywnego działania i swobodnego rozwoju. Ustanawianie i pobór podatków umożliwiają nie tylko gromadzenie przez aparat władzy środków pieniężnych przeznaczanych na finansowanie zadań publicznych, ale również realizację celów społecznych, gospodarczych i politycznych. Wysokość wpływów podatkowych nie powinna być dla państwa kwestią obojętną, gdyż bezpośrednio determinuje skuteczność realizowanych przez nie funkcji.¹

Ta jakże istotna rola podatków w gospodarce każdego kraju powoduje, że państwa Unii Europejskiej z dość znacznym oporem wyrażają zgodę na utratę kompetencji w zakresie kształtowania swoich systemów podatkowych w imię wspólnej polityki unijnej wynikającej z art.2 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Zgodnie z jego treścią zadaniem Wspólnoty jest dążenie do utworzenia wspólnego rynku wewnętrznego opartego na tzw. czterech swobodach a mianowicie swobodzie przepływu osób, towarów, usług oraz kapitału i systemu zapewniającego niezakłóconą konkurencję. W celu realizacji powyższego zamierzenia niezbędną okazała się harmonizacja systemów podatkowych wszystkich krajów członkowskich Unii Europejskiej a w następstwie tego stworzenie jednolitego systemu podatkowego Unii Europejskiej.²

Harmonizacja podatku od towarów i usług

Harmonizacja podatkowa to proces mający na celu zbliżenie systemów podatkowych różnych krajów w taki sposób, że kwestie podatkowe nie mają znaczenia dla przepływu towarów, usług oraz czynników produkcji między tymi krajami.³ Celem harmonizacji

¹Z. Ofiarski, „Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialno prawne i proceduralne”, Wyd. LexisNexis, Warszawa 2010, s.21.

²Z. Kuraś, „Harmonizacja systemów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej”, „Studia Gdańskie. Wizje i rzeczywistość. Tom VI”, Gdańska Wyższa Szkoła Humanistyczna, 2009 r., s.229.

³L. Oręziak, „Finanse Unii Europejskiej”, PWN, Warszawa 2004, s.211

podatkowej jest także zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu czy też braku opodatkowania towarów i usług przekraczających granice w Unii Europejskiej.

Procesowi harmonizacji poddawane są zarówno podatki bezpośrednie jak i pośrednie. Ze względu na duże znaczenie dla gospodarek poszczególnych krajów członkowskich jak i znaczący rozwój samego procesu tematem niniejszej pracy jest harmonizacja podatku od towarów i usług.

Podatek VAT (*Value Added Tax*- podatek od wartości dodanej) stanowi stosunkowo nową konstrukcję. Jego pierwsze, teoretyczne podstawy pojawiły się w Niemczech w latach dwudziestych XX wieku. Wówczas ekonomista Carl von Siemens zaprojektował tzw. „uszlachetniony podatek obrotowy”. Stanowił on udoskonaloną wersję ówczesnego podatku kaskadowego, który charakteryzował się tym, że zapłacony wcześniej podatek wchodził do podstawy opodatkowania w kolejnych fazach obrotu, co oczywiście stanowiło jego wadę. Koncepcja niemieckiego ekonomisty nie znalazła zbyt wielu zwolenników. Przełomowym momentem był rok 1954, kiedy to podatek VAT został wprowadzony we Francji w oparciu o koncepcję opracowaną przez francuskiego inżyniera Maurice Laurego. Zgodnie z jej podstawowym założeniem, gdy określony produkt trafiał do rąk kolejnego pośrednika, ten dodawał do wartości produktu pewną wartość i od tego właśnie przyrostu każdy z pośredników obowiązany był płacić podatek. Początkowo podatek dotyczył tylko przedsiębiorstw produkcyjnych, a później fakultatywnie mógł być stosowany w odniesieniu do handlu i innych przedsiębiorstw usługowych.⁴

Podatek VAT w Polsce nosi nazwę podatku od towarów i usług. Został wprowadzony do krajowego systemu podatkowego w 1993 r. wypierając tym samym obowiązujący dotychczas podatek obrotowy. W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej konieczna była harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem unijnym, co w zakresie podatku VAT objęła Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r.

Etapy harmonizacji VAT w Unii Europejskiej

Przesłanek co do harmonizacji podatku VAT można upatrywać już w art. 99 Traktatu Rzymskiego z 1957 r. zgodnie, z którym Komisja zobowiązała się do rozważenia działań mających na celu zbliżenie ustawodawstw krajów członkowskich w ramach podatku obrotowego, akcyzy oraz innych rodzajów podatków pośrednich. Fundamentem upowszechniania VAT były zalecenia Komitetu Neumarka z 1963 r., które opierały się na

⁴R. Lipniewicz, „Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych”, Wyd. Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2010, s.20-21.

Raporcie Tinbergena z 1953 r. Na jego podstawie Komisja zarekomendowała wprowadzenie podatku VAT we wszystkich krajach członkowskich Unii Europejskiej. Następnie w latach 1967-1977 zostało wydanych sześć dyrektyw, które stworzyły przede wszystkim formalne podstawy do wprowadzenia jednolitego podatku od towarów i usług. Wśród sześciu wydanych dyrektyw największy wpływ na kształt podatku VAT w Unii Europejskiej miały:

- Pierwsza Dyrektywa Rady EWG 67(227) z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych zwaną „Pierwszą Dyrektywą” oraz
- Druga Dyrektywa Rady EWG 67(228) z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i zasady stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zwaną „Drugą Dyrektywą”
- Szósta Dyrektywa Rady EWG 77(338) z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, określana nieraz jako „konsytuacja” europejskiego VAT.

Pierwsza Dyrektywa zobowiązała kraje członkowskie Unii Europejskiej do zastąpienia narodowych podatków obrotowych podatkiem od wartości dodanej jako podatku od konsumpcji towarów i usług. Dodatkowo określiła najważniejsze zasady związane z tym podatkiem takie jak: zasada powszechności, zasada faktycznego opodatkowania konsumpcji oraz zasada stosowania podatku na wszystkich etapach obrotu gospodarczego. Na podstawie tej Dyrektywy podatek VAT został pozbawiony kaskadowości. Podatnik co prawda nalicza podatek VAT od całej wartości sprzedawanego towaru lub usługi ale ostatecznie płaci tylko różnicę między podatkiem należnym (od sprzedaży) a naliczonym (od zakupów) zapłaconym w związku ze wcześniejszym nabyciem towarów i usług.⁵

Celem Drugiej Dyrektywy było określenie struktury wspólnego systemu podatkowego w zakresie VAT oraz procedury jego zastosowania. Na jej podstawie wskazano, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają dostawa towarów i świadczenie usług na terytorium kraju dokonane za wynagrodzeniem oraz import towarów.⁶

⁵http://www.isp-modzelewski.pl/images/pliki/studenci/11.06/mpp_rozdz_3.pdf [13.03.2016]

⁶„Mechanizmy Integracji Europejskiej”, IV Kongres Kół Naukowych Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań 2015, <http://kongres.home.amu.edu.pl/wp-content/uploads/2015/05/mechanizmy.pdf> [13.03.2016]

Zarówno Pierwsza jak i Druga Dyrektywa nadawały unijnemu systemowi VAT dość ogólne ramy i pozwalały krajom członkowskim na daleko idącą dowolność co nadal nie pozwalało na równe traktowanie podatników wykonujących te same transakcje w różnych krajach unijnych. W związku z powyższym wprowadzono Szóstą Dyrektywę, która doprecyzowała zagadnienia związane z podatkiem VAT i faktycznie ujednoczyła system podatkowy (w zakresie VAT) w całej Unii Europejskiej. Szósta dyrektywa regulowała podmiot opodatkowania, podstawę opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego, odliczenia od podatku oraz zasady opodatkowania małych przedsiębiorstw, biur podróży oraz rolnictwa.⁷

Podjęcie dalszych kroków w zakresie harmonizacji podatku VAT spowodowało konieczność zakończenia w 1992 r. budowy jednolitego rynku wewnętrznego, które z założenia miało być obszarem bez wewnętrznych granic. Reakcją Rady było wprowadzenie:

- Dyrektywy 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej Dyrektywę 77/388/EWG
- Dyrektywy 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniającej Dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającej środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej.

Pierwsza z nich zobowiązywała kraje Unii Europejskiej do stosowania jednej stawki podstawowej, która nie może być niższa niż 15%. Dodatkowo wprowadzono możliwość zastosowania jednej bądź dwóch stawek obniżonych nie niższych niż 5%. Stawki te mogły zostać przyporządkowane do dóbr i usług o charakterze socjalnym lub kulturalnym. Z tzw. zredukowanych stawek podatku VAT mogły skorzystać np. lekarstwa, transport pasażerski, usługi kulturalne.⁸ Dyrektywa 92/111/EWG wprowadziła procedury upraszczające w zakresie transakcji wewnątrzspółnotowych.⁹

Liczne nowelizacje Szóstej Dyrektywy spowodowały zatracenie jej przejrzystości w związku z czym Rada zgromadziła nowe przepisy regulujące podatek VAT w Unii Europejskiej w Dyrektywie 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r., która weszła w życie 1 stycznia 2007 r. i obowiązuje do dnia dzisiejszego. Uchyliła ona 34 poprzednie dyrektywy z

⁷http://www.isp-modzelewski.pl/images/pliki/studenci/11.06/mpp_rozdz_3.pdf [13.03.2016]

⁸„Mechanizmy Integracji Europejskiej”, IV Kongres Kół Naukowych Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań 2015, <http://kongres.home.amu.edu.pl/wp-content/uploads/2015/05/mechanizmy.pdf> [13.03.2016]

⁹„Prawo podatkowe przedsiębiorców”, red. naukowa H. Litwińczuk, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2013 s.471

zakresu podatku obrotowego, w tym Pierwszą i Szóstą Dyrektywę, implikując ich przepisy do swej treści.¹⁰

Opodatkowanie transakcji w Unii Europejskiej

Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych jest ściśle związane z ustanowieniem rynku wewnętrznego z dniem 1 stycznia 1993 r. Definicję rynku wewnętrznego przedstawia art. 26 TFUE (Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, czyli Traktat Lizboński). Zgodnie z nim „rynek wewnętrzny obejmuje obszar bez granic wewnętrznych, w którym jest zapewniony swobodny przepływ towarów, osób, usług i kapitału, zgodnie z postanowieniami Traktatów.”¹¹ Jednym z założeń rynku wewnętrznego było zniesienie barier celnych pomiędzy krajami członkowskimi co z kolei wymusiło zniesienie schematu opodatkowania dostaw i nabyć na terenie Unii Europejskiej w oparciu o procedurę eksportu i importu towarów. Pojęcia te zostały zastąpione mianem dostawy wewnątrzspółnotowej i nabycia wewnątrzspółnotowego. Z racji faktu, że tego typu transakcje dotyczą władztwa podatkowego dwóch krajów unijnych koniecznym stało się wprowadzenie takich zasad podatkowych, które miałyby na celu wyeliminowanie wielokrotnego opodatkowania tego samego obrotu czy z drugiej strony braku opodatkowania danej transakcji. To sprawiedliwe opodatkowanie jest możliwe poprzez zastosowanie zasady kraju pochodzenia lub zasady kraju przeznaczenia.

Koncepcja kraju pochodzenia polega na tym, że opodatkowanie ma miejsce w kraju pochodzenia towaru czyli, w kraju z którego dany produkt pochodzi. Z kolei zasada kraju przeznaczenia polega na tym, że towar jest opodatkowywany w kraju, do którego został wywieziony w związku z transakcją zakupu czyli w kraju konsumpcji. Zasada ta odpowiada klasycznej zasadzie eksportu i importu w handlu międzynarodowym.

Przyjęty w 1993 r. system opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych stanowi rozwiązanie hybrydowe. Opiera się on bowiem na połączeniu zasady kraju przeznaczenia oraz kraju pochodzenia. Teoretycznie przyjęte rozwiązanie miało być rozwiązaniem przejściowym, które od 1997 r. powinno zostać zastąpione zasadą kraju pochodzenia.

¹⁰„Mechanizmy Integracji Europejskiej”, IV Kongres Kół Naukowych Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań 2015, <http://kongres.home.amu.edu.pl/wp-content/uploads/2015/05/mechanizmy.pdf> [13.03.2016]

¹¹Art. 26 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej - tekst skonsolidowany uwzględniający zmiany wprowadzone Traktatem z Lizbony.

Wprowadzenie docelowego systemu w przewidzianym terminie nie doszło do skutku ze względu na bariery o charakterze politycznym, ekonomicznym i prawnym. Do najważniejszych z nich zalicza się: brak efektywnej współpracy pomiędzy organami skarbowymi krajów unijnych, zróżnicowanie stawek podatkowych, przyjęcie wspólnej waluty euro jedynie przez część krajów Unii Europejskiej. Ważnym czynnikiem ograniczającym była także obawa państw członkowskich przed utratą podatkowej suwerenności.¹²

Obecnie w Polsce kwestię opodatkowania transakcji wewnątrz Unii Europejskiej reguluje Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług. Zgodnie z powyższą ustawą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- eksport towarów;
- import towarów na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.¹³

Na potrzeby niniejszej pracy omówiona zostanie kwestia opodatkowania dostawy towarów oraz świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności oraz dostawa i nabycie towarów między podmiotami gospodarczymi oraz świadczenie i nabywanie usług przez te podmioty.

Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.¹⁴ O dostawie towarów będzie mowa w przypadku gdy nabywcą będzie osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, zaś w przypadku gdy stronami transakcji będą podmioty gospodarcze dojdzie do tzw. wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT). Przez WDT rozumie się wywóz towarów z jednego kraju Unii Europejskiej na terytorium innego kraju Unii Europejskiej, o ile następuje na skutek wykonywania czynności opodatkowanych.¹⁵ Transakcję uznaje się za WDT pod warunkiem, że nabywca towarów jest:

- podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium kraju Unii Europejskiej;
- osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium kraju Unii Europejskiej;

¹²R. Lipniewicz, „Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych”, Wyd. Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2010, s.12-14.

¹³Art. 5 ust.1 Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług.

¹⁴Ibidem, Art. 7 ust.1

¹⁵Ibidem, Art. 13 ust.1

- podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, działającymi w takim charakterze na terytorium kraju Unii Europejskiej, niewymienionymi powyżej, jeżeli przedmiotem dostawy są wyroby akcyzowe, które, zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym, są objęte procedurą zawieszenia poboru akcyzy lub procedurą przemieszczania wyrobów akcyzowych z zapłaconą akcyzą;
- podmiotem innym niż wymienione powyżej, działającym (zamieszkującym) na terenie kraju Unii Europejskiej w przypadku gdy przedmiotem transakcji są nowe środki transportu.¹⁶

Ze względu na kwestię opodatkowania wyróżnia się również pojęcie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT). Przez WNT rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane z jednego kraju Unii Europejskiej na teren innego kraju Unii Europejskiej. Transport może być dokonywany przez dostawcę, nabywcę lub osobę trzecią.¹⁷ Aby dana transakcja stanowiła WNT dodatkowo obligatoryjnie muszą zostać spełnione określone warunki co do dostawcy i nabywcy. Dostawca musi być podatnikiem natomiast nabywca podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem.¹⁸ WNT zachodzi również w przypadku gdy dostawcą i nabywcą są podmioty inne niż opisane powyżej, ale tylko w sytuacji gdy przedmiotem transakcji są nowe środki transportu.¹⁹

Kolejną transakcją podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jest świadczenie usług, rozumiane jako świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w myśli ustawy o VAT.²⁰ W przypadku świadczenia usług przez jednego podatnika z kraju Unii Europejskiej na rzecz podatnika z innego kraju Unii Europejskiej dochodzi do wewnątrzwspólnotowego świadczenia usług.

Nabywanie usług unijnego podmiotu gospodarczego od innego podmiotu gospodarczego to import usług. Zgodnie z ustawą o VAT import usług to takie świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca w rozumieniu ustawy.²¹ O wewnątrzwspólnotowym nabyciu usług będzie mowa gdy zarówno świadczący usługę, jak i jej nabywca będą posiadali siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terenie Unii Europejskiej, z tym że każdy z nich na terenie innego kraju członkowskiego.

¹⁶Ibidem, Art. 13 ust.2

¹⁷Ibidem, Art. 9 ust.1

¹⁸Ibidem, Art. 9 ust.2

¹⁹Ibidem, Art. 9 ust.3

²⁰Ibidem, Art. 8 ust.1

²¹Ibidem, Art. 2 pkt 9

We wszystkich krajach Unii Europejskiej obowiązują takie same przepisy dotyczące miejsca świadczenia, które jest równoznaczne z miejscem opodatkowania danej transakcji. Wprowadzenie tej zasady ma na celu zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu czy też z drugiej strony pozostawieniu transakcji bez opodatkowania w jakimkolwiek kraju członkowskim. Warto zauważyć, że miejsce świadczenia jest częstokroć inne od faktycznego miejsca realizacji danej czynności. Prawo podatkowe tworzy zatem w wielu przypadkach pewną fikcję wskazując na dane miejsce świadczenia a tym samym opodatkowania.

Ustawa o VAT prezentuje bardzo szeroki wachlarz miejsc opodatkowania w zależności od dokonywanej czynności. Dla przejrzystości niniejszej pracy zostaną zaprezentowane najważniejsze z nich.

Miejsce świadczenia w przypadku dostawy towarów

Miejscem opodatkowania towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę czy też przez osobę trzecią jest miejsce, w którym te towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy.²²

Miejscem opodatkowania towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz jest miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane.²³

W przypadku towarów, które nie są ani wysyłane ani transportowane podatek VAT należy naliczyć w kraju, w którym towary znajdują się w momencie dostawy.²⁴

Dostawa towarów dokonywana na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów wykonywanej na terenie Unii Europejskiej podlega opodatkowaniu VATem w miejscu rozpoczęcia transportu pasażerów.²⁵

Miejsce opodatkowania dostawy gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej uzależnione jest od nabywcy. W przypadku gdy nabywcą jest podmiot będący podatnikiem, który wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą oraz którego głównym celem nabywania gazu oraz energii jest ich odprzedaż w takich systemach lub sieciach dystrybucji i u którego własne zużycie takich towarów jest nieznaczne miejscem

²²Ibidem, Art.22 ust.1 pkt 1

²³Ibidem, Art.22 ust.1 pkt 2

²⁴Ibidem, Art.22 ust.1 pkt 3

²⁵Ibidem, Art.22 ust.1 pkt 4

opodatkowania jest miejsce, gdzie znajduje się siedziba nabywcy (pośrednika).²⁶ Zaś jeśli dostawa następuje na rzecz ostatecznego konsumenta wówczas obowiązek zapłaty podatku VAT występuje w miejscu, w którym nabywca korzysta z tych towarów i je zużywa, a zatem w kraju, w którym dochodzi do faktycznej konsumpcji. Jeżeli wszystkie te towary lub ich część nie są w rzeczywistości zużyte przez tego nabywcę, towary nieużyte uważa się za wykorzystane i zużyte w miejscu, w którym nabywca posiada siedzibę działalności gospodarczej bądź stałe miejsce prowadzenia działalności lub zwykłe miejsce pobytu.²⁷

Kolejną czynnością podlegającą opodatkowaniu jest sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju. W jej przypadku miejscem opodatkowania jest kraj przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów. Istnieje jednak możliwość opodatkowania tej sprzedaży na terytorium kraju, z którego towary są wysyłane ale tylko do określonego limitu sprzedaży właściwego dla każdego z państw członkowskich, do których są wysyłane lub transportowane towary.²⁸

Z kolei w przypadku dokonywania sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju miejscem opodatkowania jest terytorium kraju, z tym, że podobnie jak w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju istnieje możliwość opodatkowania tej transakcji poza terytorium kraju ale tylko do określonego limitu, który w przypadku Polski wynosi 160 000 zł.²⁹

Z punktu widzenia transakcji gospodarczych bardzo ważną rolę odgrywa wewnątrzspółnotowa dostawa towarów oraz wewnątrzspółnotowe nabycie towarów.

WDT zasadniczo podlega opodatkowaniu według stawki podatku 0 %. Zastosowanie tej stawki możliwe jest jednak po spełnieniu określonych warunków, a mianowicie:

- nabywca towaru posiada właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej;
- podatnik, dokonujący dostawy towarów przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, posiada w swojej dokumentacji dowody, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy do innego kraju Unii Europejskiej;

²⁶Ibidem, Art.22 ust.1 pkt 5

²⁷Ibidem, Art.22 ust.1 pkt 6

²⁸Ibidem, Art.23 ust.1-2

²⁹Ibidem, Art.24 ust.1-2

- podatnik, dokonujący dostawy składając deklarację podatkową, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE.³⁰

W przypadku gdy któryś z powyższych warunków nie zostanie spełniony, sprzedaż należy opodatkować zgodnie ze stawką obowiązującą na dany towar w kraju dostawcy.

Od strony nabywcy transakcja wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów jest wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów, które podlega opodatkowaniu na terytorium kraju, na którym znajdują się towary w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.³¹ W praktyce wygląda to tak, że dostawca sprzedaje dany towar ze stawką VAT 0 % a następnie nabywca jest zobowiązany do naliczenia i odprowadzenia do swojego urzędu podatkowego kwoty VAT zgodnie ze stawką VAT obowiązującą, w kraju nabywcy na zakupiony towar. W przypadku gdy nabywca towaru jest czynnym podatnikiem VAT taka transakcja będzie dla niego neutralna, gdyż VAT należny będzie jednocześnie VATem naliczonym.

Miejsce świadczenia w przypadku świadczenia usług

Miejscu opodatkowania usług poświęcony jest cały 3 rozdział ustawy o VAT. Zgodnie z ogólną zasadą miejsce opodatkowania usług uzależnione jest od statusu nabywcy usługi. Zasadniczo jeżeli usługa świadczona jest na rzecz podmiotu gospodarczego to VAT należy rozliczyć w kraju, w którym podmiot będący usługobiorcą posiada siedzibę.³² W przypadku gdy usługa jest świadczona na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej miejscem opodatkowania jest kraj, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej.³³

Od ogólnej zasady występują liczne wyjątki, z których część zostanie poniżej opisana.

Miejscem opodatkowania usług wykonywanych na rzecz osób fizycznych przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich, jest miejsce, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja.³⁴

Usługi związane z nieruchomością takie jak np. budowa, remont, usługi świadczone przez rzeczoznawców, pośrednictwo w obrocie nieruchomościami opodatkowane jest w kraju położenia nieruchomości, niezależnie od statusu nabywcy tej usługi.³⁵

³⁰Ibidem, Art.42 ust.1

³¹Ibidem, Art.25 ust.1

³²Ibidem, Art.28b ust.1

³³Ibidem, Art.28c ust.1

³⁴Ibidem, Art.28d

³⁵Ibidem, Art.28e

Kolejną czynnością, której miejsce opodatkowania uregulowane jest w szczególności sposób jest transport towarów. W ramach tej czynności występuje ogólna zasada oraz wyjątki od niej, które wynikają z faktycznego miejsca świadczenia usługi, czyli trasy, na której odbywa się ten transport. Zgodnie z ogólną zasadą jeżeli usługa transportu świadczona jest na rzecz podatnika to miejscem opodatkowania jest kraj, w którym mieści się siedziba usługobiorcy, zaś w przypadku świadczenia na rzecz osoby fizycznej miejscem opodatkowania są kraje, na terenie których faktycznie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości.³⁶

Transport pasażerów reguluje jednoznaczny przepis podatkowy, zgodnie z którym niezależnie od statusu pasażera miejscem opodatkowania jest miejsce, w którym faktycznie odbywa się transport z uwzględnieniem pokonanych odległości.³⁷

Niezależnie od statusu podatkowego nabywcy, VAT z tytułu świadczonych usług restauracyjnych oraz cateringowych podlega rozliczeniu w kraju, w którym usługi te są faktycznie wykonywane. W przypadku gdy te usługi są wykonywane na pokładach statków, statków powietrznych lub pociągów podczas części transportu pasażerów wykonanej na terytorium Unii Europejskiej, miejscem opodatkowania jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów.³⁸

Miejscem opodatkowania usług telekomunikacyjnych, nadawczych oraz elektronicznych zostało znowelizowane z dniem 1 stycznia 2015 r. Do tej daty świadczenie tych usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej było opodatkowane w kraju siedziby usługodawcy. Od 1 stycznia 2015 r. VAT z tytułu świadczenia tychże usług należy rozliczać w kraju konsumenta.³⁹ W przypadku świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych czy elektronicznych na rzecz podmiotów gospodarczych w pierwotnym jak i aktualnym stanie prawnym miejscem opodatkowania jest kraj usługobiorcy.

W przypadku gdy usługa świadczona jest pomiędzy podmiotami gospodarczymi a miejscem opodatkowania jest kraj nabywcy usługi dochodzi do tzw. eksportu usług. Praktyczne rozliczenie eksportu usługi w Unii Europejskiej polega na tym, że usługa nie podlega opodatkowaniu w kraju dostawcy, tylko w kraju usługobiorcy, zgodnie z obowiązującymi tam przepisami. Dzięki temu dostawca nie musi w kraju naliczać VATu na świadczoną usługę.

³⁶Ibidem, Art.28f ust.1a-2

³⁷Ibidem, Art.28f ust.1

³⁸Ibidem, Art.28i ust.1-1a

³⁹Ibidem, Art.28k

Analogicznie jak w przypadku WDT i WNT, transakcja eksportu usług stanowi dla podmiotu gospodarczego nabywającego tę usługę import usług, który podlega opodatkowaniu w kraju nabywcy usługi. Oznacza to, że usługodawca sprzedaje usługę ze stawką „np”, czyli „nie podlega opodatkowaniu w kraju” i adnotacją „VAT rozlicza nabywca” a następnie usługobiorca nalicza VAT zgodnie z obowiązującymi w jego kraju zasadami. Podobnie jak w przypadku WNT jeżeli nabywca usługi ma status czynnego podatnika VAT należny VAT może odliczyć, dzięki czemu nie będzie obciążony zobowiązaniem podatkowym.

Biorąc pod uwagę, że część towarów i usług takich jak: paliwo, wynajem środków transportu, opłaty drogowe, zakwaterowanie, usługi restauracyjne niezależnie od statusu podatkowego kupującego opodatkowane są w miejscu faktycznej dostawy towaru, wykonania usługi powstała procedura zwrotu podatku VAT naliczonego w innym kraju UE. Procedura ta jest uregulowana dyrektywą Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. 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. O zwrot podatku VAT zapłaconego w innym kraju Unii Europejskiej mogą ubiegać się podmioty gospodarcze, które zakupiony towar lub usługę wykorzystywały do swojej opodatkowanej działalności gospodarczej. Wniosek o zwrot tzw. VAT-REF składa się nie później niż do 30 września roku następującego po roku podatkowym, którego wniosek dotyczy. Może być złożony wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej w administracji podatkowej kraju, w którym dokonano zakupów. Wniosek składa się za pośrednictwem krajowego urzędu skarbowego.⁴⁰

VAT jako składnik budżetu Unii Europejskiej

Podatek VAT stanowi źródło dochodu unijnego budżetu od 1979 r. Na przestrzeni lat jego znaczenie istotnie się zmniejszyło. Stało się to przede wszystkim na skutek reformy budżetowej z 1997 r., kiedy to powiązано bezpośrednio wpłaty krajów członkowskich z ich dochodem narodowym brutto (DNB). Sposób wyliczania tych wpłat z tytułu VAT jest skomplikowany i wynika z zastosowania stawki jednolitej dla całej Unii Europejskiej od podstawy podatku VAT ustalonej w taki sam sposób dla poszczególnych państw członkowskich. Podstawę podatku VAT stanowi dochód netto z tytułu podatku VAT, obliczany

⁴⁰http://www.vademecumpodatnika.pl/arttykul_narzedziowa,542,0,6439,zwrot-podatku-naliczonego-w-innym-panstwie-ue-8211-wniosek.html [13.03.2016]

zgodnie z art. 2 VI Dyrektywy VAT i dzielony przez średnią ważoną stawkę VAT stosowaną w danym roku podatkowym.⁴¹

Początkowo ustalony udział na poziomie 1% ujednoczonej podstawy podatku od wartości dodanej nie zapewniał oczekiwanych wpływów budżetowych. W latach osiemdziesiątych XX wieku kraje członkowskie zaczęły zgłaszać postulaty, że więcej wpłacają w porównaniu do otrzymywanych korzyści. W związku z powyższym Rada Europejska w 1984 r. podjęła decyzję o podniesieniu maksymalnej stopy procentowej stosowanej do wyliczenia wpłat podatku VAT do wysokości 1,4% oraz wprowadzeniu korekty wysokości wpłat dla Wielkiej Brytanii tzw. „rabatu brytyjskiego”, ponieważ to właśnie Wielka Brytania wyrażała największe niezadowolenie z panującej sytuacji. Uzgodniony w 1984 r. „rabat brytyjski” polegał na obniżeniu wysokości składki Wielkiej Brytanii o równowartość dwóch trzecich różnicy pomiędzy jej składką (z wyłączeniem tradycyjnych zasobów własnych) a kwotą otrzymywaną przez nią z budżetu. Korekta ta finansowana jest przez wszystkie pozostałe państwa członkowskie z wyjątkiem niektórych krajów w przypadku których obowiązuje niższa składka na finansowanie rabatu brytyjskiego.⁴² Kolejna decyzja z 1994 r. zakładała stopniowy powrót do stawki 1% w latach 1995-1999. Z kolei decyzją z 2000 r. obniżono stawkę do 0,5%.⁴³ Obecnie stawka ta wynosi 0,3%. W perspektywie budżetowej Unii Europejskiej na lata 2014-2020 nadal funkcjonuje rabat brytyjski a także obniżone stawki poboru zasobów własnych opartych na VAT dla Niemiec, Holandii i Szwecji (0,15 %).⁴⁴

W latach 1988–1994 podstawa do wyliczania wpłaty nie mogła przekroczyć 55% DNB państw członkowskich. Od 1995 r. nie mogła ona przekraczać 50% DNB dla państw członkowskich, w których DNB na mieszkańca wynosi poniżej 90% średniej Wspólnoty. W latach 1995–1999 ten limit był stopniowo rozszerzany na wszystkie państwa członkowskie. Przyjmowane założenia miały chronić kraje biedniejsze przed nadmiernym obciążeniem z tytułu wpłat z VAT, gdyż udział konsumpcji w DNB w krajach biedniejszych jest większy niż w tych bogatych.⁴⁵

Tabela nr 1 wskazuje procentowy udział VAT w ogóle dochodów budżetowych Unii Europejskiej na przestrzeni lat.

Tabela nr 1. Procentowy udział VAT w ogóle dochodów budżetowych Unii Europejskiej

⁴¹<http://europa.edu.pl/portal/index/strony?mainSP=articles&mainSRV=europa&methid=78801222&page=attachment&aid=378&latch=0> [25.03.2016]

⁴²http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pl/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.5.1.html [30.04.2016]

⁴³<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=URISERV%3A134011> [25.03.2016]

⁴⁴http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pl/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.5.1.html [30.04.2016]

⁴⁵<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=URISERV%3A134011> [25.03.2016]

Rok	1971	1988	1993	1998	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Udział w %	0	57,2	52,5	39,2	14,4	15	14	15	15,9	11,01	9,92	11,8	10,77	9,45

Źródło: http://www.wne.sggw.pl/czasopisma/pdf/PEFIM_nr_51_2009_s163.pdf oraz

http://ec.europa.eu/budget/figures/2007-2013/index_en.cfm

Na podstawie tabeli nr 1 można stwierdzić, że początkowo VAT stanowił bardzo istotne źródło dochodu budżetu Unii Europejskiej o czym świadczą dane z roku 1988, kiedy to wpływy z VAT stanowiły ponad 57% dochodów unijnego budżetu. Między rokiem 1993 a 1998 obserwuje się spadek udziału o 13,3 punkty procentowe. W kolejnych latach utrzymuje się tendencja spadkowa.

Warto zaznaczyć, że w literaturze można znaleźć wiele krytycznych uwag dotyczących VATu jako składnika dochodów Unii Europejskiej. Jako największe wady wskazuje się:

- niesprawiedliwość systemu- obciążenia z tytułu VAT w większym stopniu dotyczą kraje biedniejsze niż zamożniejsze,
- skomplikowaną metodę wyliczania podatku VAT,
- utratę podatkowego charakteru wpływów opartych na VAT poprzez uzależnienie wysokości podstawy opodatkowania od wartości DNB, co czyni dochód budżetu Unii Europejskiej bliższy dochodowi bazującemu na DNB niż faktycznemu podatkowi od wartości dodanej.⁴⁶

VAT w krajach członkowskich Unii Europejskiej

Zgodnie z Dyrektywą Rady 92/77/EWG z 19 października 1992 r. kraje członkowskie Unii Europejskiej zostały zobowiązane do zastosowania standardowej stawki VAT nie niższej niż 15%. Na podstawie tego samego dokumentu wprowadzono możliwość zastosowania jednej lub dwóch obniżonych stawek VAT nie niższych niż 5 % w stosunku do określonych towarów i usług. Zapis ten został utrzymany w Dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r., która zastąpiła poprzednie dyrektywy.

Od powyższej zasady dotyczącej stawek VAT w krajach członkowskich występują dość liczne wyjątki. Niektóre z odstępstw od reguły zostały udzielone poszczególnym państwom na skutek negocjacji w Radzie lub w aktach przystąpienia.

Przykładami takich odstępstw są:

⁴⁶K. Stabryła, „Propozycje reformy dochodów własnych Unii Europejskiej”, s. 30
<http://mbace.eu/fulltxt.php?ICID=1064014>. [25.03.2016]

- stawki zerowe lub super obniżone: państwa członkowskie, które stosowały je w dniu 1 stycznia 1991 r. mogą w dalszym ciągu je stosować (np. Irlandia);
- stawki super obniżone: państwa członkowskie, które od dnia 1 stycznia 1993 r. podwyższyły swoją stawkę podstawową o więcej niż 2 % (Hiszpania i Luksemburg) mogą stosować obniżoną stawkę niższą niż 5 % w odniesieniu do kategorii określonych w załączniku III – stawki parkingowe (lub stawki pośrednie);
- państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1991 r. stosowały obniżone stawki na towary i usługi niewymienione w załączniku III mogą w dalszym ciągu stosować te obniżone stawki, pod warunkiem że nie są one niższe niż 12 % (Belgia, Irlandia, Luksemburg, Austria i Portugalia).

Inne odstępstwa od ogólnej zasady są określone w konkretnych artykułach dyrektywy VAT i są skierowane do wszystkich krajów członkowskich, na przykład możliwość stosowania, po konsultacji z Komitetem ds. VAT obniżonej stawki w odniesieniu do dostaw gazu ziemnego, energii elektrycznej lub systemów lokalnego ogrzewania. Państwa członkowskie mają również możliwość stosowania obniżonych, stawek w odniesieniu do przywozu dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, jak również dostaw żywych roślin i innych produktów upraw kwiatowych oraz drewna używanego jako drewno opałowe.

⁴⁷ Tabela nr 2 prezentuje stawki VAT w krajach członkowskich Unii Europejskiej.

Tabela nr 2. Stawki VAT w krajach Unii Europejskiej w 2016 r.

Lp.	Kraj	Stawka podstawowa	Stawki obniżone
1	Austria	20%	13%, 10%
2	Belgia	21%	12%, 6%
3	Bułgaria	20%	9%
4	Chorwacja	25%	13%, 5%
5	Cypr	19%	9%, 5%
6	Czechy	21%	15%, 10%
7	Dania	25%	-
8	Estonia	20%	9%
9	Finlandia	24%	14%, 10%
10	Francja	20%	10%, 5,5%, 2,1%
11	Niemcy	19%	7%
12	Grecja	23%	13%, 6%
13	Węgry	27%	18%, 5%
14	Irlandia	23%	13,5%, 9%, 4,8%
15	Włochy	22%	10%, 5%, 4%
16	Łotwa	21%	12%
17	Litwa	21%	9%, 5%

⁴⁷http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/vat_rates/consultation_document_pl.pdf [26.03.2016]

18	Luksemburg	17%	14%, 8%, 3%
19	Malta	18%	7%, 5%
20	Holandia	21%	6%
21	Polska	23%	8%, 5%
22	Portugalia	23%	13%, 6%
23	Rumunia	20%	9%, 5%
24	Słowacja	20%	10%
25	Słowenia	22%	9,5%
26	Hiszpania	21%	10%, 4%
27	Szwecja	25%	12%, 6%
28	Wielka Brytania	20%	5%,

Zródło:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Analizując tabelę nr 2 można stwierdzić, że najwyższa podstawowa stawka VAT w wysokości 27% występuje na Węgrzech. Drugie miejsce w tej kategorii zajmują Chorwacja, Dania i Szwecja ze stawką 25%. Z kolei na drugim biegunie z najniższą stawką VAT w wysokości 17% jest Luksemburg a następnie Malta-18% i Cypr, Niemcy ze stawką 19%. Krajem, który w ogóle nie wyodrębnił obniżonej stawki VAT jest Dania. Warto również zwrócić uwagę na wysokość różnicy między stawką podstawową a obniżoną (nie biorąc pod uwagę stawek super obniżonych). Największa rozpiętość w tym zakresie występuje na Węgrzech, gdzie różnica pomiędzy stawką podstawową, a najniższą stawką obniżoną wynosi 22 punktów procentowych. Duża różnica pomiędzy analizowanymi stawkami występuje także w Chorwacji - 20 punktów procentowych oraz w Szwecji - 19 punktów procentowych. Ta duża rozpiętość pomiędzy stawką obniżoną a podstawową świadczy o zakresie preferencji podatkowych stosowanych w odniesieniu do poszczególnych towarów czy usług.

Tabela nr 3 prezentuje stawki VAT w krajach członkowskich Unii Europejskiej w latach 2006-2016.

Tabela nr 3. Stawki VAT w krajach Unii Europejskiej w latach 2006-2016 r.

Kraj	2006	2008	2010	2012	2014	2016
Austria	20	20	20	20	20	20
Belgia	21	21	21	21	21	21
Bułgaria	20	20	20	20	20	20
Chorwacja	22	22	23	25	25	25
Cypr	15	15	15	17	19	19
Czechy	19	19	20	20	21	21
Dania	25	25	25	25	25	25
Estonia	18	18	20	20	20	20
Finlandia	22	22	23	23	24	24
Francja	19,6	19,6	19,6	19,6	20	20
Niemcy	16	19	19	19	19	19
Grecja	19	19	23	23	23	23
Węgry	20	20	25	27	27	27
Irlandia	21	21	21	23	23	23

Włochy	20	20	20	21	22	22
Łotwa	18	18	21	21	21	21
Litwa	18	18	21	21	21	21
Luksemburg	15	15	15	15	15	17
Malta	18	18	18	18	18	18
Holandia	19	19	19	21	21	21
Polska	22	22	22	23	23	23
Portugalia	21	21	21	23	23	23
Rumunia	19	19	24	24	24	20
Słowacja	19	19	19	20	20	20
Słowenia	20	20	20	20	22	22
Hiszpania	16	16	18	21	21	21
Szwecja	25	25	25	25	25	25
Wielka Brytania	17,5	17,5	17,5	20	20	20

Źródło: opracowanie własne na podstawie

http://www.ue.katowice.pl/fileadmin/_migrated/content_uploads/23_J.Szolno-Koguc_M.Twarowska_Kierunki_zmian..._01.pdf

Na podstawie tabeli nr 3 można wywnioskować, że w większości krajów Unii Europejskiej stawki VAT uległy zwiększeniu na przestrzeni 10 lat. Biorąc pod uwagę rok 2006 i 2016 największe wzrosty stawek podatku VAT wystąpiły na Węgrzech (7 pkt proc.), w Hiszpanii (5 pkt proc.), na Cyprze (4 pkt proc.), w Grecji (4 pkt proc.). Warto zauważyć, że podwyższenie stawek VAT miało miejsce przede wszystkim w roku 2010, a w mniejszym stopniu w 2012 r. Zmiany te wiązały się z kryzysem finansowym jaki rozpoczął się pod koniec 2007 r. Rządy krajów unijnych chcąc zasilić dochody budżetowe decydowały się na restrykcyjną politykę fiskalną i podwyższyły stawki podatku VAT. Ciekawym przypadkiem jest Rumunia, która po podwyżce stawki VAT z 19 % do 24 % zdecydowała się następnie na jej obniżenie w 2016 r. do 20 % co w bardzo szybkim czasie zaowocowało wzrostem wpływów budżetowych a nawet przyczyniło się do powstania na początku roku nadwyżki budżetowej. W latach 2006-2010 do krajów utrzymujących podstawową stawkę VAT na jednolitym poziomie zalicza się Austrię, Belgię, Bułgarię, Danię i Maltę. W Polsce w tym okresie nastąpił wzrost stawki VAT o 1 pkt proc. Zmiany nastąpiły 1 stycznia 2011 r. i miały obowiązywać przez okres przejściowy tzn. do 31 grudnia 2013 r. jednak podwyższona stawka obowiązuje po dzień dzisiejszy.

Docelowy system VAT w Unii Europejskiej

Przyjęty od 1 stycznia 1993 r. system kraju przeznaczenia miał być systemem przejściowym. Zakładano, że od początku 1997 r. wprowadzony zostanie system oparty na

zasadzie kraju pochodzenia, jednakże ze względu na liczne bariery ówczesny system obowiązuje do dnia dzisiejszego.

Komisja Europejska ciągle pracuje nad poprawą obecnego systemu. Jej działania mają na celu przede wszystkim uproszczenie zasad podatkowych tak aby były one bardziej klarowne i zrozumiałe dla podatników a także ich ujednoczenie we wszystkich krajach Unii Europejskiej.

1 grudnia 2010 r. Komisja przyjęła „Zieloną Księgę w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT”. Jej publikacji towarzyszyły sześciomiesięczne konsultacje publiczne, w wyniku których Komisja otrzymała 1700 odpowiedzi z uwagami od przedsiębiorców, przedstawicieli świata akademickiego, obywateli i organów podatkowych. Parlament Europejski, Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny oraz grupa ds. polityki podatkowej, która skupia osobistych przedstawicieli ministrów finansów, przyjęły z zadowoleniem Zieloną Księgę oraz potwierdziły potrzebę zreformowania unijnego systemu podatku VAT. Równolegle Komisja przeprowadziła ocenę ekonomiczną systemu podatku VAT.

W powyższym dokumencie Komisja Europejska zwróciła uwagę na złożoność systemu VAT, która powoduje, że Unia Europejska staje się coraz mniej atrakcyjnym miejscem do inwestowania oraz na oszustwa i wyłudzenia podatkowe wynikające, ze słabości obecnych przepisów podatkowych.

Wskazano także powody będące barierą w przyjęciu zasady opodatkowania w miejscu pochodzenia towaru/usługi. Do najważniejszych z nich zaliczono:

- konieczność ścisłego ujednoczenia stawek VAT we wszystkich krajach Unii Europejskiej, tak aby nie miały one znaczenia przy podejmowaniu decyzji dotyczącej zakupów przez osoby fizyczne i przedsiębiorstwa. Kraje członkowskie z niechęcią podchodzą do tego typu zmian,
- brak technologii informatycznych, które mogłyby zagwarantować prawidłowy system rozliczeń podatku VAT,
- kraje członkowskie byłyby od siebie zależne pod względem poboru znacznej części swoich dochodów z tytułu podatku VAT

W Zielonej Księdze zaprezentowano trzy następujące propozycje rozwiązań w zakresie systemu VAT:

- Utrzymanie zasad, na których opiera się obecny system,
- Powszechne stosowanie mechanizmu samonaliczania podatku (reverse charge),

- Opodatkowanie wewnętrznej dostawy towarów i wewnętrznej świadczenia usług

Dodatkowo Komisja Europejska poddała do przemyślenia kwestię zwolnień i odliczeń w podatku VAT czy ograniczenia biurokracji.⁴⁸

W oparciu o wnioski wynikłe z debaty 6 grudnia 2011 r. Komisja Europejska wydała „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.” Jego celem było określenie podstawowych cech przyszłego systemu podatku VAT oraz wskazanie najważniejszych obszarów wymagających działania w najbliższym czasie.

Komisja wskazała, że dialog z krajami członkowskimi potwierdził, że ustanowienie docelowego systemu VAT w oparciu o zasadę kraju pochodzenia z politycznego punktu widzenia jest niemożliwe, ze względu na konieczność ujednolicenia stawek VAT we wszystkich krajach unijnych. Przy obecnych dysproporcjach w systemach podatkowych VAT krajów członkowskich wystąpiłyby zakłócenia konkurencji na wolnym rynku oraz zostałyby naruszone zasady swobodnego przepływu kapitałów i towarów. Zdecydowano zatem pozostać przy zasadzie kraju przeznaczenia z jednoczesnym zamiarem wdrożenia prac mających na celu stworzenie nowoczesnego unijnego systemu podatku VAT w oparciu o tę właśnie zasadę.

Komisja określiła następujące cechy do jakich ma dążyć przyszły system podatku VAT:

- „prostota” - system podatkowy Unii Europejskiej powinien być przyjazny przedsiębiorcom. Winien opierać się o zbiór jasnych i prostych przepisów podatkowych dostosowanych do nowoczesnych modeli prowadzenia działalności gospodarczej. System powinien być skonstruowany w taki sposób, żeby podatnik mógł się rozliczać z organami podatkowymi tylko jednego kraju członkowskiego.
- „skuteczność i neutralność”- system podatkowy powinien skutecznie zwiększać dochody budżetowe co powinno nastąpić na skutek wprowadzenia szerszej bazy podatkowej. Neutralność ma opierać się o jednakowe przepisy regulujące prawo do odliczenia podatku VAT a zarazem minimalizujące ograniczenia w zakresie korzystania z tego prawa.
- „solidność oraz odporność na nadużycia”- system podatkowy powinien być wyposażony w nowoczesne metody poboru i kontroli podatku VAT, które zmaksymalizują

⁴⁸Komisja Europejska, „ZIELONA KSIĘGA w sprawie przyszłości podatku VAT W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT”, Bruksela, 2010, KOM(2010) 695 wersja ostateczna

dochody oraz ograniczą nadużycia i oszustwa podatkowe. W tym celu niezbędna będzie szybka i zautomatyzowana wymiana informacji pomiędzy krajowymi organami podatkowymi.

Z kolei priorytetowe obszary wymagające dalszych prac Komisja zgrupowała w ramach czterech następujących grup:

- „W stronę prostszego systemu podatku VAT”

Realizacja tego priorytetu ma się odbywać poprzez wprowadzenie punktu kompleksowej obsługi (*one-stop-shop*) dla dostawców usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych świadczących usługi na rzecz osób fizycznych w Unii Europejskiej. Warto zaznaczyć, że to rozwiązanie faktycznie zostało już zdrożone i funkcjonuje od stycznia 2015 r.

Dodatkowo Komisja przewidziała wprowadzenie portalu internetowego, działającego w kilku językach unijnych, który udostępniłaby informacje na temat rejestracji, fakturowania, deklaracji, stawek podatku VAT, szczególnych obowiązków i ograniczeń w prawie do odliczenia VAT w poszczególnych krajach Unii Europejskiej.

Realizacja priorytetu prostszego systematu VAT miałyby być realizowana również poprzez zorganizowanie kanału komunikacyjnego na poziomie Unii Europejskiej, który umożliwiłby wymianę opinii na temat praktycznych zagadnień związanych z administrowaniem podatkiem VAT przez organy podatkowe państw członkowskich, Komisję oraz przedstawicieli przedsiębiorców.

Komisja chciałaby również ujednoczyć we wszystkich krajach unijnych procedurę rejestracji do VAT, fakturowanie, dowody uzasadniające korzystanie ze zwolnienia lub mechanizmu odwróconego opodatkowania czy deklaracje VAT.

- „W stronę wydajniejszego systemu podatku VAT,,

Komisja Europejska chciałaby realizować powyższy priorytet poprzez rozszerzenie bazy podatkowej oraz ograniczenie zastosowania stawek obniżonych czy też zwolnień podatkowych.

Biorąc pod uwagę fakt, że w niektórych krajach Unii Europejskiej usługi przewozu osób są zwolnione z podatku VAT, co zakłóca konkurencję w ramach jednolitego rynku Komisja zobowiązała się do prac nad wprowadzeniem bardziej prostych i neutralnych przepisów podatkowych dotyczących przewozu osób.

Zniesione miałyby być te stawki obniżone, które tak jak w przypadku usług transportu osób stanowią przeszkodę we właściwym funkcjonowaniu jednolitego rynku lub tych, które są niezgodne z polityką Unii Europejskiej. Komisja zwróciła również uwagę na konieczność dążenia do takiej samej stawki VAT na podobne towary i usługi w Unii Europejskiej.

- „W stronę solidniejszego oraz odpornego na nadużycia systemu podatku VAT”

Komisja w tym priorytecie pochyliła się na problemem tzw. ubytku podatku VAT wynikającego z nadużyć podatkowych ale także błędów czy zaniedbań.

W celu naprawy tej sytuacji Komisja chciałaby wprowadzić mechanizm szybkiego reagowania, który dałby państwom członkowskim podstawę prawną do podejmowania natychmiastowych kroków w przypadku choćby podejrzenia oszukańczych praktyk.

Komisja zapewniła wdrożenie środków zwalczania nadużyć finansowych a także intensywne wsparcie krajów członkowskich w przestrzeganiu przepisów podatkowych.

W kwestii poboru podatku VAT Komisja zobowiązała się do głębszej analizy dość kontrowersyjnej metody dzielonych płatności. Miałyby ona polegać na tym, że istniałyby specjalne rachunki bankowe organów skarbowych, na które nabywcy towarów/usług przelewaliby podatek VAT, zaś dostawcy towarów/usług mogliby korzystać z tego konta jedynie w celu dokonania wpłaty VAT na rachunek bankowy swoich sprzedawców. W ten sposób na wczesnym etapie poboru podatku VAT podatek ten jest fizycznie przenoszony na zablokowany rachunek bankowy organu skarbowego. Taki model umożliwi organom skarbowym monitorowanie i blokowanie środków na rachunku bankowym VAT i uniemożliwi podatnikom znikanie wraz z przekazanymi im środkami z tytułu podatku VAT.

Komisja obiecała także wspomóc kraje unijne we wdrożeniu modelu hurtowni danych SAFT. Model ten polega na tym, że podatnik po dokonaniu transakcji handlowej jest zobowiązany do przekazania określonych danych do hurtowni danych VAT, do której mają dostęp organy podatkowe.

- „System podatku VAT dostosowany do wymagań jednolitego rynku”

Komisja zobowiązała się do szerokiej analizy zasady miejsca przeznaczenia oraz wprowadzenia ostatecznego systemu opodatkowania transakcji wewnątrzunijnych. W oparciu o Zieloną Księgę można wywnioskować, że przedsiębiorcy oraz Parlament Europejski optowali za koncepcją opodatkowania transakcji wewnątrzunijnych typu B2B w miejscu siedziby działalności gospodarczej nabywcy towarów/usług.

Komisja wskazała, że w perspektywie średnioterminowej Unia Europejska musi się zmierzyć przede wszystkim z problemem nieaktualnych, złożonych przepisów podatkowych a także kwestią opodatkowania drobnych przesyłek oraz pozostałej sprzedaży internetowej w odniesieniu do zachowania takich samych warunków działania dla sprzedawców z UE jak i spoza UE.

4 kwietnia 2016 r. Komisja Europejska wydała „Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego dotyczący planu

działania w sprawie VAT. W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT - czas na decyzje”, który skupia się przede wszystkim na problemie wyłudzeń VAT w Unii Europejskiej. Według szacunków „luka w podatku VAT” pomiędzy oczekiwanymi wpływami a kwotami faktycznie pobranymi wynosi 170 mld euro, podczas gdy same oszustwa transgraniczne każdego roku odpowiadają za utratę wpływów w wysokości 50 mld euro.

W powyższym dokumencie stwierdzono, że obecny system podatkowy jest źródłem oszustw transgranicznych. Oszustwa w zakresie VAT występują wówczas, gdy dostawca deklaruje sprzedaż towarów do innego państwa członkowskiego a w rzeczywistości towary podlegają krajowej konsumpcji bez naliczania VAT lub gdy klient w transakcji transgranicznej nabywa dobra lub usługi bez naliczania VAT i sam nalicza VAT, nie przesyłając go organom podatkowym, podczas gdy z kolei jego klient może odliczyć ten podatek.

Komisja Europejska przewidziała przedstawienie w 2017 r. nowych zasad mających na celu utworzenie jednolitego, europejskiego obszaru VAT. W ramach tegoż planu transakcje transgraniczne byłyby nadal opodatkowane według stawek państwa członkowskiego przeznaczenia (zgodnie z obecną zasadą kraju przeznaczenia), jednak sposób pobierania podatków byłby stopniowo zmieniany, tak aby zapewnić skuteczniejszą ochronę przed oszustwami. Zakłada się, że zmiana ta powinna ograniczyć liczbę przypadków oszustw transgranicznych w Unii Europejskiej o około 40 mld euro (80 %) rocznie. Jeszcze w 2016 r. Komisja ma zaproponować działania mające na celu wzmocnienie przez kraje członkowskie narzędzi do wymiany informacji na temat oszustw podatkowych związanych z VAT.⁴⁹

⁴⁹Komisja Europejska, „Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego dotyczący planu działania w sprawie VAT. W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT - czas na decyzje”, Bruksela, 20116, COM(2016) 148 final.

Podsumowanie

Harmonizacja podatkowa to proces niewątpliwie żmudny i długi wymagający wielu aktów prawnych. Podatki jako podstawowe narzędzie polityki fiskalnej poszczególnych krajów Unii Europejskiej nie są często zmieniane. Odpowiednie regulacje na szczeblu unijnym w zakresie harmonizacji podatków są jednak niezbędne, aby zasadnicza idea jednolitego, europejskiego rynku, nie była osłabiana poprzez odrębne, szkodzące zasadom wolnej konkurencji systemy fiskalne.

Jednym z najtrudniejszych zadań, którego jak dotychczas nie udało się zrealizować jest ujednolicenie wysokości stawek podatku VAT. Co prawda we wszystkich krajach członkowskich podstawowa stawka VAT jest nie niższa niż 15%, to jednak brak górnego ograniczenia powoduje znaczne różnice w 28 systemach podatkowych krajów Unii Europejskiej. Biorąc pod uwagę skrajne podstawowe stawki VAT (15% i 27%), różnica sięgająca 12 punktów procentowych może powodować przenoszenie działalności gospodarczych do krajów z korzystniejszymi systemami podatkowymi, co stanowi oznakę konkurencji podatkowej. Należy również zwrócić uwagę na liczne rozbieżności w liczbie i poziomie obniżonych stawek VAT, co również wpływa na decyzje dotyczące sprzedaży/kupna towarów/usług w poszczególnych krajach Unii Europejskiej.

Kolejną kwestią jest opodatkowanie transakcji wewnątrzunijnych. Przyjęta w 1993 r. zasada kraju przeznaczenia, mimo że miała funkcjonować jedynie przez 4 kolejne lata działa do dnia dzisiejszego. Na chwilę obecną możemy mówić o systemie mieszanym. Transakcje przeprowadzane między podmiotami gospodarczymi w przeważającej części podlegają odwrotnemu obciążeniu zgodnie z zasadą kraju przeznaczenia. Nieliczne usługi np. związane z nieruchomościami opodatkowane są w miejscu położenia nieruchomości, czy też usługi restauracyjne oraz cateringowe podlegają rozliczeniu w kraju, w którym są faktycznie wykonywane. Usługi świadczone na rzecz osób fizycznych zasadniczo podlegają opodatkowaniu zgodnie z zasadą kraju pochodzenia, czyli w kraju usługodawcy. Komisja Europejska doszła do wniosku, że kwestia przejścia na system podatku VAT oparty na opodatkowaniu w państwie pochodzenia stała się bez znaczenia. W związku z tym VAT

będzie nadal pobierany w państwie przeznaczenia, Komisja zaś podejmie prace nad stworzeniem nowoczesnego unijnego systemu podatku VAT w oparciu o tę właśnie zasadę.

Aktualnie zgodnie z planami Komisji Europejskiej dąży się do prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT. Komisja dostrzegła, że system VAT powinien w większym stopniu uwzględniać potrzeby przedsiębiorców. Bardziej prosty i sprawny system podatku VAT miałby wpływ na zwiększenie tempa wzrostu gospodarczego w Unii Europejskiej. W celu realizacji tego postulatu ujednocila się deklaracje podatkowe, zapewnienia dostęp do informacji na temat krajowych systemów podatku VAT poprzez centralny portal internetowy. Pracuje się także nad wykorzystaniem podatku VAT dla wsparcia wysiłków krajów członkowskich na rzecz konsolidacji budżetowej oraz zapewnienia trwałego wzrostu gospodarczego, co odbywa się poprzez rozszerzanie podstawy opodatkowania oraz ograniczanie stosowania obniżonych stawek i zwolnień podatkowych. Komisja dąży również do takich rozwiązań, które będą miały na celu zapobieganie stratom dochodu, jakie wynikają z nadużyć i oszustw podatkowych.

Podsumowując można stwierdzić, że proces harmonizacji podatku VAT w Unii Europejskiej nie został jeszcze zakończony i nadal trwa. Na przestrzeni wielu lat udało się ujednoczyć konstrukcję VAT oraz zasady tej formy opodatkowania. Problemy prowadzące do konkurencji podatkowej pomiędzy krajami Unii Europejskiej dostrzegalne są przede wszystkim w dużych rozbieżnościach stawek podatkowych. Organy Unii Europejskiej zdają sobie sprawę z licznych niedoskonałości obecnego systemu podatkowego i intensywnie pracują nad jego udoskonaleniem. należy jednak oczekiwać, że wobec braku unii fiskalnej, która wymaga zgody politycznej, nadchodzące zmiany nie będą miały rewolucyjnego charakteru. Będą raczej zmierzały ku umiarkowanej korekcie obecnego systemu podatkowego.

Literatura przedmiotu

Brzeziński B., Głuchowski J., Kosikowski C., „Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski”, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1998,

Komar A., „Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej”, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1996,

Kuraś Z., „Harmonizacja systemów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej ”, „Studia Gdańskie. Wizje i rzeczywistość. Tom VI”, Gdańska Wyższa Szkoła Humanistyczna, 2009,

Lipniewicz R., „Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych”, Wyd. Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2010,

Ofiarski Z., „Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialno prawne i proceduralne” , Wyd. LexisNexis, Warszawa 2010,

Oręziak L., „Finanse Unii Europejskiej”, PWN, Warszawa 2004,

„Prawo podatkowe przedsiębiorców”, Red. Litwińczuk H. Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2013,

Wach K., „Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej”, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005,

Akty normatywne

- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej - tekst skonsolidowany uwzględniający zmiany wprowadzone Traktatem z Lizbony (Dz.U.2004.90.864/2)
- Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535)

Źródła internetowe

- http://www.vademecumpodatnika.pl/arttykul_narzedziowa,542,0,6439,zwrot-podatku-naliczonego-w-innym-panstwie-ue-8211-wniosek.html

- <http://europa.edu.pl/portal/index/strony?mainSP=articles&mainSRV=europa&method=78801222&page=attachement&aid=378&latch=0>
- <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=URISERV%3A134011>
- http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/vat_rates/consultation_document_pl.pdf
- http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pl/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.5.1.html
- http://zeszyty.wne.tu.koszalin.pl/images/wydawnictwo/zeszyty/17/05_Rafal_Rosinski_text.pdf
- http://www.ue.katowice.pl/fileadmin/_migrated/content_uploads/23_J.Szolno-Koguc_M.Twarowska_Kierunki_zmian..._01.pdf
- <http://kongres.home.amu.edu.pl/wp-content/uploads/2015/05/mechanizmy.pdf>

Inne

- Komisja Europejska, „ZIELONA KSIĘGA w sprawie przyszłości podatku VAT W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT”, Bruksela, 2010, KOM(2010) 695 wersja ostateczna
- Komisja Europejska, „Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego dotyczący planu działania w sprawie VAT. W kierunku jednolitego unijnego obszaru VAT - czas na decyzje”, Bruksela, 2016, COM(2016) 148 final.

Spis tabel

Tabela nr 1. Procentowy udział VAT w ogóle dochodów budżetowych Unii Europejskiej...	18
Tabela nr 2. Stawki VAT w krajach Unii Europejskiej w 2016 r.....	20
Tabela nr 3. Stawki VAT w krajach Unii Europejskiej w latach 2006-2016 r.....	21