

## Wstęp

W końcu lat 60. ubiegłego wieku w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej rozpoczął się proces harmonizacji podatkowej, który miał doprowadzić do opracowania i wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zagwarantować realizację idei wspólnego rynku przy zachowaniu zasad równej konkurencji i zrównoważonego rozwoju.

Państwa członkowskie Wspólnoty, w których pierwotnie obowiązywały różne podatki obrotowe, dokonały wyboru konstrukcji prawnej podatku od wartości dodanej (podatek VAT) jako optymalnej formy opodatkowania obrotu. Niezbędne zatem stało się wypracowanie wspólnych regulacji, które wyznaczyłyby ramy dla dostosowania krajowych przepisów podatkowych. Zakresem harmonizacji – rozumianej we Wspólnocie jako proces dostosowywania systemów podatkowych różnych reżimów prawnych dla realizacji celów wspólnej polityki podatkowej, stanowiący element procesu budowania szerszego międzynarodowego podmiotu gospodarczego – objęte zostały wszystkie elementy konstrukcji prawnej podatku VAT, tzn. podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawka podatkowa (w ograniczonym zakresie), a także ulgi i zwolnienia podatkowe.

Aktem prawnym, który stanowił podwaliny dla wprowadzenia wspólnego systemu VAT, była Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. WE L 71 z 14.04.1967, s. 1301, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3; dalej: I dyrektywa). Kluczowym postanowieniem zawartym w I dyrektywie było zobowiązanie wszystkich krajów Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej do zastąpienia stosowanych powszechnie podatków obrotowych wspólnym systemem podatku od wartości dodanej, sprzyjającym konkurencyjności i swobodzie przepływu towarów i usług

wewnątrz wspólnego rynku. Jednak dopiero uchwalenie 17 maja 1977 r. Szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23; dalej: VI dyrektywa) zapoczątkowało proces pogłębionej harmonizacji w tym zakresie.

Co istotne, pomimo uchwalenia VI dyrektywy, obrót towarami między przedsiębiorcami z różnych państw członkowskich nadal traktowany był jako eksport bądź import towarów, a zatem – z punktu widzenia stosowanych procedur rozliczania podatku VAT w obrocie transgranicznym – nie miało prawnego znaczenia, czy unijni podatnicy podatku VAT dokonywali dostawy (nabycia) towarów do (z) innego państwa członkowskiego, czy do (z) państwa trzeciego.

Ustanowienie z dniem 1 stycznia 1993 r. wspólnego rynku i zniesienie granic celnych pomiędzy państwami członkowskimi spowodowało, iż mechanizm opodatkowania dostaw towarów dokonywanych między przedsiębiorcami, oparty na zasadzie zwolnienia z opodatkowania eksportu towarów i opodatkowaniu importu towarów na granicach państw członkowskich – nie mógł dalej funkcjonować. Stanowiło to bezpośrednią przyczynę implementowania do wspólnego systemu VAT szczególnych zasad opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych i ustanowienia unikalnego transgranicznego prawnopodatkowego stanu faktycznego w postaci wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (wcześniej import) i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (wcześniej eksport).

Prawodawca unijny przyjął za podstawową regułę opodatkowania dostaw towarów w obrębie Wspólnoty zasadę przeznaczenia (ang. *destination principle*), która zakłada, że opodatkowanie podatkiem VAT następuje w miejscu ostatecznej konsumpcji towaru będącego przedmiotem transakcji, według stawki podatku obowiązującej w kraju nabycia towaru. Natomiast wewnątrzspółnotowa dostawa towarów jest zwolniona z opodatkowania dla podatników podatku VAT, dokonujących takiej dostawy na rzecz podatników mających siedzibę w innym państwie UE. Taki model zapewnia neutralność na poziomie produkcji towarów – opodatkowanie podatkiem VAT nie preferuje ani produkcji krajowej, ani importu towarów.

Podstawą unijnego systemu opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem VAT jest zatem zwolnienie z opodatkowania dostaw towarów realizowanych przez unijnych podatników podatku VAT

na rzecz podatników z innych państw członkowskich, a opodatkowanie nabywców towarów (unijnych podatników podatku VAT). Mechanizm ten nie ma jednak zastosowania do dostaw towarów realizowanych przez unijnych podatników podatku VAT na rzecz konsumentów indywidualnych z innych państw członkowskich – opodatkowanie następuje wtedy co do zasady w kraju pochodzenia towarów.

Przyjęty w 1993 r. system opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych w UE stanowi w efekcie rozwiązanie hybrydowe, oparte na unikalnym, jednoczesnym zastosowaniu dwóch zasad transgranicznego opodatkowania obrotu towarowego podatkiem VAT – zasady przeznaczenia oraz zasady pochodzenia.

W tym kontekście podkreślenia wymaga, iż dla opodatkowania międzynarodowego obrotu towarowego państwa na całym świecie powszechnie stosują konstrukcję podatku VAT, opartą na zasadzie przeznaczenia. Co jednak istotne, pomiędzy dwoma państwami, czyli państwem pochodzenia towaru i państwem przeznaczenia towaru, nienależącymi do Wspólnoty (lub gdy jedno z nich nie jest członkiem UE), istnieje granica celna, pozwalająca na efektywną kontrolę przepływu towarów. W ramach Wspólnoty dokonano natomiast wyboru konstrukcji administracyjnej niespotykanej w skali światowej – zniesiono granice celne pomiędzy państwami członkowskimi, pozostawiając jednocześnie system opodatkowania handlu transgranicznego wewnątrz Wspólnoty między podatnikami podatku VAT, oparty na zasadzie przeznaczenia (opodatkowanie w państwie nabycia towarów).

W efekcie prawidłowość rozliczenia transakcji wewnątrzspółnotowych uzależniona jest w znacznej mierze od interpretacji prawnopodatkowego stanu faktycznego, dokonywanej przez samych podatników; przemieszczenie towarów między państwami członkowskimi nie jest już administracyjnie identyfikowane w ramach wewnątrzspółnotowych procedur celnych. Jeżeli do tego dodamy daleko niezadowalający poziom współpracy między organami podatkowymi państw członkowskich przy kontroli transakcji wewnątrzspółnotowych – wymagający tzw. kontroli symultanicznych przeprowadzanych jednocześnie w dwóch (lub więcej) państwach UE – bardzo wyraźnie widać dysfunkcjonalność obecnego systemu VAT w zakresie opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych, dokonywanych wewnątrz Wspólnoty, skutkującą coraz większą skalą oszustw podatkowych bazujących na wykorzystywaniu luk w przyjętym systemie wewnątrzspółnotowego VAT.

Biorąc powyższe pod uwagę, jednym z głównych motywów podjęcia tematu harmonizacji opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych w UE jest fakt, iż ustanowiony w 1993 r. system (oparty na zasadzie przeznaczenia) zaprojektowany został jako system przejściowy – na okres 4 lat; w 1997 r. zastąpić miał go system ostateczny oparty na tzw. zasadzie pochodzenia (ang. *origin principle*), zakładający opodatkowanie dostaw towarów dokonywanych w obrębie Wspólnoty w państwie, w którym towary zostały wytworzone, bez względu na to, w którym państwie członkowskim dokonana zostanie ich ostateczna konsumpcja. Przyjęcie takiego rozwiązania skutkowałoby ustanowieniem jednolitych zasad opodatkowania podatkiem VAT wszystkich transakcji objętych zakresem przedmiotowym tego podatku, dokonywanych w obrębie Unii Europejskiej, bez względu na to, czy stronami transakcji byłiby podatnicy podatku VAT z tego samego państwa, czy z różnych państw członkowskich.

Ustanowienie systemu ostatecznego w przewidzianym terminie (1997 r.) okazało się niemożliwe, a wśród wielu przyczyn takiego stanu rzeczy kluczowe okazały się bariery o charakterze prawnym, administracyjnym, ekonomicznym i politycznym, tj.: ograniczenia związane z mechanizmem clearingów dochodów podatkowych, brak efektywnej współpracy służb fiskalnych państw członkowskich, struktura budżetowych wpływów podatkowych państw członkowskich, zróżnicowanie stawek podatkowych, przyjęcie wspólnej waluty jedynie przez część państw UE czy zakłócenia warunków konkurencji na wspólnym rynku. Na bariery o charakterze administracyjnym i ekonomicznym nałożyła się ponadto obawa państw członkowskich przed utratą suwerenności podatkowej na rzecz Unii Europejskiej.

W niniejszej pracy podjęto próbę kompleksowej analizy prawnopodatkowych i finansowych aspektów funkcjonowania przejściowego systemu VAT w zakresie transakcji wewnątrzspółnotowych. Ze względu na fakt, iż problematyka optymalnej konstrukcji prawnej podatku nakładanego na transakcje transgraniczne jest w światowej literaturze przedmiotu przedstawiana w sposób bardzo zróżnicowany – niezależnie od analizy teoretycznoprawnej – założeniem badawczym jest także uzyskanie odpowiedzi na pytanie, jaki model wspólnego systemu VAT byłby optymalny, zarówno z perspektywy przedsiębiorców dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych, jak i państw członkowskich realizujących dochody podatkowe z tytułu takich transakcji. Wszechstronna analiza tytułowego zagadnienia ma zatem umożliwić teoretyczne i całościowe usyste-

matyzowanie kluczowych kwestii związanych z omawianą problematyką, a przeprowadzone rozważania – stanowić podstawę do sformułowania wniosków *de lege lata* i postulatów *de lege ferenda*.

Głównym celem pracy jest przeprowadzenie analizy wskazującej, że bariery wprowadzenia w Unii Europejskiej ostatecznego systemu VAT – pomimo iż nadal uznawany jest on za długofalowy cel Wspólnoty – są na tyle istotne, że jego implementacja jest bardzo mało prawdopodobna. Mając to na uwadze – na podstawie wyników przeprowadzonych badań – przedstawiono alternatywną koncepcję wspólnego systemu VAT, opartą na podziale kompetencji i dochodów podatkowych między Unią Europejską a państwami członkowskimi, charakterystyczną dla państw federacyjnych i bazującą na koncepcji federalizmu fiskalnego.

Dla osiągnięcia założonych celów dokonana została analiza wspólnotowych przepisów prawa podatkowego, normujących zakres opodatkowania podatkiem VAT transakcji wewnątrzwspólnotowych, poprzedzona określeniem formalnych źródeł prawa podatkowego Unii Europejskiej.

Analiza przepisów Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (obecnie: Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej)<sup>1</sup> oraz dyrektywy Rady 112/2006/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.) – określających zasady opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych – ma zatem na celu ustalenie ich znaczenia ze względu na system prawa wspólnotowego, do którego należą, jak również celów, które przyświecały prawodawcy unijnemu przy ustanawianiu systemu przejściowego VAT w zakresie opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Na podstawie tej analizy – przyjmując, iż fundamentem budowy systemu podatkowego są właściwie ustalone źródła podatkowe – badaniu poddane zostały administracyjne i finansowe aspekty funkcjonowania obecnego systemu przejściowego, planowanego systemu ostatecznego, jak również alternatywnego federacyjnego systemu VAT w Unii Europejskiej.

Problematykę finansów Unii Europejskiej ujęto dwupłaszczyznowo, poprzez analizę możliwości połączenia reformy wspólnego systemu VAT

<sup>1</sup> Traktat z dnia 25 marca 1957 r. ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 z późn. zm., zał. 2); dalej: TWE, Traktat; zgodnie z art. 1 zmienionego mocą Traktatu z Lizbony Traktatu o Unii Europejskiej podstawę Unii stanowią Traktat o Unii Europejskiej oraz Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 115 z 09.05.2008, s. 1); dalej: TFUE. Oba traktaty mają taką samą moc prawną, a Unia zastępuje Wspólnotę Europejską i jest jej następcą prawnym. Termin „Wspólnota” stosowany będzie zatem w niniejszej pracy na zwyczajowe określenie Unii Europejskiej.

z reformą systemu źródeł finansowania budżetu UE – skutkujących zwiększeniem autonomii finansowej Unii Europejskiej i przyznaniem jej bezpośrednich dochodów z tytułu podatku VAT nakładanego na transakcje wewnątrzspółnotowe.

Poza wstępem i zakończeniem praca zawiera sześć rozdziałów merytorycznych, a jej struktura jest wynikiem przyjętego zakresu rozważań. Każdy z rozdziałów kończy się krótkim podsumowaniem, pełniącym również rolę wprowadzenia do rozdziału kolejnego. Na początku poruszono kwestie ogólne i zakreślono krótki rys historyczny podatku VAT oraz procesu harmonizacji tego podatku we Wspólnocie, aby następnie odnieść się do zagadnień bardziej szczegółowych, takich jak przepisy prawne normujące problematykę opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych oraz administracyjne i finansowe aspekty funkcjonowania obecnego systemu przejściowego VAT. W dalszej kolejności szczegółowej analizie poddano założenia opracowanego przez Komisję Europejską ostatecznego systemu VAT oraz przyczyny jego niewprowadzenia, stanowiące przesłankę do zaprezentowania w ostatnim rozdziale koncepcji alternatywnego federacyjnego systemu VAT w Unii Europejskiej.

W rozdziale I opisane zostały generalne zasady funkcjonowania podatku VAT, jego geneza, historyczny rozwój i usytuowanie w grupie podatków obrotowych oraz ekonomiczne konsekwencje jego stosowania – zarówno na poziomie krajowym (wewnętrznym), jak i międzynarodowym. Takie ujęcie stanowi niezbędną podbudowę teoretyczną do dokonania analizy funkcjonalnej systemu przejściowego VAT przyjętego w Unii Europejskiej, jak również oceny możliwości ustanowienia w UE ostatecznego lub alternatywnego systemu VAT.

W rozdziale II przedstawiona została geneza i najważniejsze etapy procesu harmonizacji podatków obrotowych w państwach członkowskich, a także podstawowe zasady, na których opiera się wspólny system VAT w Unii Europejskiej.

Rozdział III zawiera szczegółową analizę regulacji prawnych w zakresie transakcji wewnątrzspółnotowych, uwzględniając zarówno orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości i polskich sądów administracyjnych, jak również praktykę stosowania regulacji wspólnotowych przez administrację podatkową.

W rozdziale IV dokonano oceny funkcjonowania obecnego przejściowego systemu VAT w zakresie opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych pod kątem efektywności jego administrowania przez władze

---

podatkowe 27 państw członkowskich oraz zapobiegania coraz bardziej wyrafinowanym mechanizmom przestępstw podatkowych, dokonywanych przy wykorzystaniu mechanizmów tego systemu. W rozdziale tym przedstawione zostały również propozycje legislacyjne instytucji Wspólnoty, mające na celu modernizację i poprawę efektywności funkcjonowania systemu przejściowego.

Rozdział V poświęcono szczegółowej prezentacji założeń ostatecznego systemu VAT, opracowanych przez Komisję Europejską, oraz analizie przyczyn, które spowodowały, że zaprojektowany system nie został implementowany.

Istotne bariery uniemożliwiające ustanowienie w Unii Europejskiej systemu ostatecznego stanowią przyczynek do przedstawienia w ostatnim rozdziale koncepcji unijnego systemu VAT, opartej na modelu federalizmu fiskalnego (federacyjny system VAT). Zaprezentowana koncepcja stanowić może rozwiązanie alternatywne dla państw członkowskich, które decydując się na przekazanie części kompetencji – a przede wszystkim dochodów podatkowych – na poziom Unii Europejskiej, umożliwiłyby, postulowaną od wielu lat, zmianę struktury dochodów własnych budżetu UE.