

Janusz Ząber

Ocena poziomu stawek podatku VAT i ich wpływu na konkurencyjność podmiotów gospodarczych w krajach Unii Europejskiej

Managerial Economics 4, 83-92

2008

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Janusz Ząber*

Ocena poziomu stawek podatku VAT i ich wpływ na konkurencyjność podmiotów gospodarczych w krajach Unii Europejskiej

1. Wstęp

Tworzenie w ramach Unii Europejskiej odpowiednich uwarunkowań wewnętrznych jest istotne, głównie z uwagi na zagrożenia realizacji w krajach zrzeszonych założeń wspólnej polityki społeczno-gospodarczej, w wyniku stosowania dumpingu płacowego i podatkowego, czyli wprowadzania zasady równania w dół, będącej skutkiem wzajemnej rywalizacji rządów nowych krajów UE o jak najniższe podatki dla międzynarodowych korporacji.

W polskiej literaturze ekonomicznej, w ostatnich latach, stosunkowo dużo miejsca poświęca się systemom podatkowym¹. Jednak odczuwalny jest brak kompleksowych opracowań, stawiających za cel:

1. określenie skutków zróżnicowania poszczególnych rodzajów podatków w krajach UE dla osiągnięcia wzrostu gospodarczego i konkurencyjności gospodarek krajów członkowskich, w ujęciu według poszczególnych regionów i podmiotów gospodarczych;
2. określenie możliwości ograniczenia „oszustw podatkowych”, co – jak wiadomo – w dużej skali dotyczy w Polsce podatku VAT.

* Kancelaria Prawnicza Brodowicz, Ząber & Wspólnicy Spółka Komandytowa, Kraków.

¹ G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2007; K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.

Mając na uwadze ważność wyszczególnionych problemów, w opracowaniu przedstawia się wyniki analizy zróżnicowania stawek podatku VAT w Polsce na tle krajów UE oraz analizy skutków ekonomicznych obniżenia stawek tego podatku.

2. Podatek VAT w Polsce na tle krajów UE

Podatek od towarów i usług VAT obowiązuje we wszystkich krajach UE. Ma on już swoją długą historię. Najwcześniej wprowadziła go Francja (w 1954). W roku 1967 Rada UE² nałożyła obowiązek płacenia tego podatku, jako podatku konsumpcyjnego dotyczącego towarów i usług, na wszystkie państwa członkowskie. W Polsce wprowadzono go w 1993 r.³ Intencją i celem ustawodawcy było osiągnięcie jak największych wpływów do budżetu państwa, przy najmniejszym oddziaływaniu na przedsiębiorców i obciążaniu konsumenta finalnego ostateczną ceną towarów i usług podlegających opodatkowaniu.

Wypada w tym miejscu dodać, że w związku z wymogiem harmonizacji polskiego prawa podatkowego, po przystąpieniu w 2004 r. do UE, obecnie obowiązuje ustawa z dnia 11 marca 2004, z późniejszymi uzupełnieniami⁴.

Podatek VAT, stanowiąc 45%–50% wpływów podatkowych ogółem⁵, realizuje podstawowy cel ustawodawcy, jakim jest zapewnienie jak największych wpływów do budżetu państwa, natomiast w obecnej formie nie spełnia cech tzw. dobrego podatku, gdyż różnicując rynki lokalne, w sposób który powoduje nierówne traktowanie, a co za tym idzie – w pewien pośredni sposób – prowadzi do nierównej konkurencji pomiędzy podmiotami krajów UE. Ponadto równocześnie generuje, z uwagi na swoją specyficzną konstrukcję, wiele nielegalnych procedur, do których można zaliczyć tzw. karuzele podatkowe.

W związku z powyższym zasadne jest pytanie: w jaki sposób podatek VAT, w obecnej formie, wpływa na konkurencyjność produktów i usług wytwarzanych w różnych krajach Unii Europejskiej?

Podjmując próbę odpowiedzi na tak sformułowane pytanie, w artykule, dokonuje się analizy stawek tego podatku w krajach UE. Taka analiza jest istotna,

² I Dyrektywa Rady UE (67/227/EWG) z 11 kwietnia 1967 r. dotycząca harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych. Kontynuacją I Dyrektywy była VI Dyrektywa z dnia 17 maja 1977 r. (77/388/EWG), która uszczegółowiła definicję podatku VAT, określiła miejsce i zakres powstania obowiązku płacenia, a przede wszystkim odniosła się do harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w temacie podatków obrotowych, strona: www.eulex.parp.gov.pl

³ Z dniem 8 stycznia do polskiego systemu podatkowego wprowadzono ustawę o podatku od towarów i usług (VAT – podatek od wartości dodanej) Dz. U. nr 11 z 1993 r. Poz. 50.

⁴ Dz. U. z 11 marca 2004 r. nr 54 Poz. 535, z 2005 r. nr 14 Poz. 113, nr 90 Poz. 756, nr 143 Poz. 1199, nr 179 Poz. 1485.

⁵ G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy, op. cit.*, s. 111.

gdyż różnice stawek podatku VAT w różnych krajach Unii odbijają się na konkurencyjności produktów i usług, w zależności od kraju ich wytworzenia.

Swobodny przepływ produktów i usług pomiędzy krajami UE wzmaga konkurencję, która jako zdrowy objaw rynku wspólnotowego może być zniekształcona poprzez stosowanie różnych stawek podatku VAT i przekładanie się go bezpośrednio na cenę produktu finalnego zakupywanego przez konsumenta.

Obecnie w każdym państwie Wspólnoty obowiązują inne stawki podatku VAT. To zróżnicowanie dotyczy zarówno stawek podstawowych, jak i obniżonych, ulgowych oraz zredukowanych.

Tabela 1

Stawki podstawowe podatku VAT w krajach Unii Europejskiej w roku 2007

Kraj	Stawka podatku VAT w %	Różnica (Polska – kraj)
Austria	20	2
Belgia	21	1
Bułgaria	15	2
Cypr	15	7
Czechy	19	3
Dania	30	-3
Estonia	18	4
Finlandia	22	0
Francja	19,6	2,4
Grecja	19	3
Hiszpania	16	6
Holandia	19	3
Irlandia	21	1
Litwa	18	4
Luksemburg	15	7
Łotwa	18	4
Malta	18	4
Niemcy	16	6
Polska	22	

Tabela 1 – cd.

Kraj	Stawka podatku VAT w %	Różnica (Polska – kraj)
Portugalia	21	1
Rumunia	19	3
Słowacja	19	3
Słowenia	20	2
Szwecja	25	-3
Węgry	25	-3
Wielka Brytania	17,5	4,5
Włochy	20	2

Źródło: Podatki od firm 2007 [<http://www.twoja-firma.pl/artykuly/433,stawki-podatkowe-dla-firm-w-ue>].

Jak wynika z danych zawartych w tabeli 1, z 27 krajów UE jedynie w Polsce i Finlandii występuje analogiczna stawka podstawowa podatku VAT (22%). W trzech krajach (są to: Dania, Szwecja i Węgry) stawka tego podatku jest wyższa niż w Polsce o 3%. Natomiast w pozostałych krajach (tj. 23 krajach UE) jest ona niższa niż w Polsce od 1% (w Belgii, Irlandii i Portugalii) do 7% (na Cyprze i w Luksemburgu).

Porównując Polskę z nowymi krajami Unii zauważa się, że stawka podstawowa podatku VAT jest tylko na Węgrzech wyższa niż w Polsce (o 3%), natomiast w pozostałych krajach jest niższa niż w Polsce. I tak: w Bułgarii o 7%, na Cyprze o 7%, w Czechach o 3%, w Estonii, na Litwie i Łotwie o 4%, w Rumunii i Słowacji o 3%, w Słowenii o 2%.

Istotne różnice w stawkach podatku VAT występują nie tylko w odniesieniu do stawek podstawowych, ale i stawek obniżonych i zredukowanych, co obrazują poniższe dane zawarte w tabeli nr 2.

Tabela 2

Obniżone i zredukowane stawki podatku VAT w roku 2007

Kraj	Stawka podatku w %	Różnica pomiędzy najwyższą stawką w Polsce i w kraju UE
Austria	10	-3
Belgia	12 i 6	-5

Tabela 2 – cd.

Bułgaria	Nie występuje	
Cypr	5	2
Czechy	5	2
Dania	Nie występuje	
Estonia	5	2
Finlandia	17 i 8	-10
Francja	5,5 i 2, 1	1,5
Grecja	9 i 4,5	-2
Hiszpania	7 i 4	0
Holandia	6	1
Irlandia	13,5 i 4,3	-6,5
Litwa	5	2
Luksemburg	12 i 6 i 3	-5
Łotwa	5	2
Malta	5	2
Niemcy	7	0
Polska	7 i 3	
Portugalia	12 i 5	-5
Rumunia	9	-2
Słowacja	Nie występuje	
Szwecja	12	-5
Węgry	15 i 5	-8
Wielka Brytania	5	2
Włochy	10 i 4	-3
Słowenia	8,5	-1,5

Źródło: Podatki od firm 2007 [<http://www.twoja-firma.pl/artykuly/433,stawki-podatkowe-dla-firm-w-ue>].

Z analizy stawek podatku VAT wynika, że występują również różnice między najniższymi stawkami zredukowanymi w Polsce i krajach UE. Najniższa tego rodzaju stawka (2,1%) tzw. minimalna jest we Francji. Takie same 3% stawki są w Polsce i Luksemburgu, 4% we Włoszech i Hiszpanii, w Portugalii i na Węgrzech również takie same, ale 5%. W Irlandii stawka zredukowana wynosi 4,3%. Najwyższe zredukowane stawki występują w Belgii (6%) i Finlandii (8%).

W krajach UE przy eksporcie towarów i usług oraz sprzedaży wewnątrz wspólnotowej obowiązuje stawka zerowa podatku VAT. Ponadto w 15 krajach UE występuje stawka zerowa na niektóre produkty i usługi, co pokazują dane zawarte w tabeli 3.

Tabela 3

Kraje posiadające stawki zerowe podatku VAT w 2007 r.

Kraj	Produkty i usługi objęte stawką 0% VAT
Włochy	m.in. dotyczy transportu publicznego
Bułgaria	Usługi finansowe, doradztwa prawnego, sprzedaż niezabudowanych gruntów
Cypr	Produkty farmaceutyczne i spożywcze (do 1.I.2008) oraz obrót działkami budowlanymi
Dania	Niektóre towary i usługi transportowe
Estonia	m.in., środki transportu powietrznego na liniach międzynarodowych, międzynarodowe ekspresowe usługi pocztowe, towary niewspólnotowe znajdujące się w strefie wolnocłowej
Łotwa	m.in. w przypadku: udokumentowanego eksportu towarów poza UE, towarów i usług związanych z utrzymaniem i serwisem międzynarodowego transportu, niektórych usług turystycznych, niektórych usług, których odbiorcą jest nie-rezydent (np. usług związanych z reklamą, public relations, konsultingiem, przetwarzaniem danych, wymianą know-how)
Finlandia	Poligrafia, transport międzynarodowy, sprzedaż nieruchomości i usługi medyczne
Irlandia	Obuwie i odzież dziecięca
Litwa	W odniesieniu do eksportu towarów i usług
Luksemburg	W odniesieniu do usług transportowych
Belgia	m.in. dostawa dzienników i tygodników oraz produkty pozyskane w drodze recyklingu

Tabela 3 – cd.

Malta	W odniesieniu do eksportu towarów i usług
Polska	m.in. dostawy armatorom morskim, import środków transportu morskiego, rybołówstwa morskiego i statków ratowniczych morskich; dostawy części do środków transportu morskiego, rybołówstwa morskiego i statków ratowniczych morskich; import części do środków transportu morskiego, rybołówstwa morskiego i statków ratowniczych morskich i wyposażenia do tych środków, z wyłączeniem wyposażenia służącego celom rozrywki i sportu; import środków transportu lotniczego używanych w lotnictwie cywilnym do wykonywania głównie transportu międzynarodowego; usługi w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, świadczonych na rzecz przewoźników powietrznych oraz innych podmiotów wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym; dostawy towarów służących bezpośrednio zaopatrzeniu statków; usługi ratownictwa morskiego, nadzoru nad bezpieczeństwem żeglugi morskiej i śródlądowej oraz usługi związane z ochroną środowiska morskiego i utrzymaniem akwenów portowych i torów podejściowych; usługi najmu, dzierżawy, leasingu lub czarteru środków transportu morskiego, rybołówstwa morskiego i statków ratowniczych morskich; usługi polegające na wykonywaniu czynności bezpośrednio związanych z organizacją eksportu towarów, a w szczególności wystawianiu dokumentów spedytorskich, konosamentów i załatwianiu formalności celnych; usługi związane bezpośrednio z eksportem towarów; import środków transportu morskiego, dostawy towarów do wolnych obszarów celnych
Szwecja	Opieka medyczna, socjalna, usługi bankowe, finansowe, edukacja, prasa
Wielka Brytania	Większość art. spożywczych, budownictwo, ubrania dla dzieci, samochody dla inwalidów, transport publiczny, książki

Źródło: Podatki od firm 2007 [<http://www.twoja-firma.pl/artykuly/433.stawki-podatkowe-dla-firm-w-ue>].

Dane zawarte w tabeli 3 wykazują, że w krajach UE stawki zerowe podatku VAT nie dotyczą tych samych produktów i usług. Analizując je zauważa się, że w takich krajach jak: Szwecja, Irlandia, Wielka Brytania, Finlandia i Cypr sprzyjają one realizacji istotnych funkcji państwa, w tym celów polityki społecznej. W odróżnieniu od tych krajów w Polsce zerowe stawki podatku VAT nie sprzyjają realizacji tak istotnego celu Unii, jakim jest zapewnienie bezpieczeństwa socjalnego mieszkańców kraju.

Stosowanie w krajach UE różnych stawek podatku VAT, zarówno co do poziomu jak i tytułów ich redukcji, a także stosowanie stawek zerowych na różne

produkty i usługi nie służy realizacji zasady równej konkurencyjności krajów i podmiotów na rynku wspólnotowym. Sama stawka zerowa przy sprzedaży wewnątrz wspólnotowej nie zapewnia producentom dóbr równej konkurencyjności na rynku unijnym.

3. Wnioski wynikające z przeprowadzonej oceny stawek podatku VAT

Z dotychczasowych ocen wynika, że podatek VAT, w obecnej swojej formie, nie posiada cechy ekonomicznie dobrego podatku, gdyż nie zapewniając równego traktowania podmiotów krajów Wspólnoty może dostarczać argumentu za przenoszeniem działalności do krajów o korzystniejszym systemie podatkowym.

Oceniając podatek VAT nie można też bezkrytycznie przyjmować dość powszechnego poglądu, że tego typu podatek, dzięki stosowanemu w praktyce mechanizmowi naliczeń i odliczeń, nie wpływa na wysokość obciążeń przedsiębiorców i tym samym jest neutralny. Oceniając rozwiązania w zakresie podatków nie można brać pod uwagę wyłącznie jednej strony rynku, ale cały proces, w którym ostatnią fazą jest konsumpcja. Zatem, skoro VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, płaconym w cenach kupowanych wyrobów, a tym samym odczuwalnym przez konsumenta finalnego który nie ma prawa do jego odliczania, nie może być podatkiem neutralnym według kryterium jego wpływu na konkurencyjność produktów na rynku Wspólnoty. Głównie dlatego, że zróżnicowanie stawek podatkowych w krajach Unii na takie same oraz substytucyjne produkty i usługi powoduje zróżnicowanie cen tego samego produktu i usługi, zależnie od stawki VAT w danym kraju.

Zróżnicowanie stawek podstawowych i obniżonych stawek podatku VAT w krajach UE ma istotny wpływ nie tylko na prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego, ale także na wzrost gospodarczy i tworzenie miejsc pracy w krajach Wspólnoty.

UE przywiązuje, w ostatnim okresie, dużą wagę do prowadzenia badań dotyczących poszczególnych podatków. Wyrazem tego stanowiska była m.in. Dyrektywa 2006/112/WE, która „...przewidywała, że do połowy roku 2007 zostanie dokonana przez niezależny zespół ekspertów ekonomicznych analiza wpływu obniżonych stawek podatku stosowanych do usług świadczonych lokalnie, w tym usług restauracyjnych, na wzrost gospodarczy i prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego oraz na tworzenie nowych miejsc pracy”⁶.

Analizę tę przeprowadził instytut Copenhagen Economics i przedstawił w czerwcu 2007 r. raport Komisji Europejskiej. Raport zawiera szczegółową analizę wpływu obniżonych stawek podatku VAT. Analizę przeprowadzono wy-

⁶ J. Piotrowski, *Obniżone stawki podatku VAT*, „Wspólnoty Europejskie” Nr 1 (188) 2008 s. 29.

korzystując kilka modeli ekonometrycznych⁷. Pozwoliła ona na sformułowanie istotnych dla dalszych badań wniosków końcowych, w tym na szczególną uwagę zasługującą następująco:

- 1) stosowanie obniżonych stawek podatku VAT na różne grupy towarów i usług w poszczególnych państwach Wspólnoty powoduje zróżnicowanie warunków podatkowych w ramach wspólnego rynku oraz regionalne zakłócenia konkurencji;
- 2) kraje nie stosujące stawek obniżonych zgłaszają niezadowolenia z powodu występowania zakłóceń warunków konkurencji.

Wyniki badań prowadzonych w różnych krajach UE, w tym z inicjatywy organów Unii, jak to wynika z analizy przeprowadzonej przez instytut Copenhagen Economics, dowodzą, że rozpoczęta harmonizacja systemów podatkowych powinna być zakończona opracowaniem dla krajów zrzeszonych jednolitego systemu podatkowego.

4. Podsumowanie

Ocena stanu badań i doświadczenia praktyki, w zakresie podatku VAT, pozwalają na sformułowanie następujących podstawowych wniosków końcowych:

1. Ujednoczenie systemów podatkowych w krajach UE jest niezbędne, gdyż zróżnicowanie warunków podatkowych wywołuje dumping podatkowy i prowadzi do regionalnych zakłóceń konkurencji, ograniczenia wzrostu i rozwoju gospodarczego krajów zrzeszonych. Ponadto nie sprzyja realizacji założeń polityki społecznej UE;
2. Likwidacja różnic w opodatkowaniu podatkiem VAT tych samych produktów i usług, których miejscem wytworzenia są kraje UE, na pewno pomoże w kształtowaniu i rozwoju wspólnego rynku produktów i usług, jednakże nie zlikwiduje wszystkich patologicznych zjawisk związanych z tym podatkiem;
3. Konieczne jest przyspieszenie procesu harmonizacji systemów podatkowych krajów UE, w tym prac w zakresie ujednoczenia podatku VAT. Prace te powinny zakończyć się opracowaniem i wdrożeniem, w krajach Wspólnoty, jednolitego optymalnego podatku VAT, przez który należy rozumieć nie tylko ekonomicznie dobry podatek, ale także i podatek bezpieczny dla przedsiębiorstw w obrocie prawnym;
4. Przewiduje się, że dodatkową presją na ujednoczenie stawek podatku VAT będzie wywierano przyjmowanie wspólnej waluty (euro) przez kolejne kraje członkowskie.

⁷ Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Dokument 6503 DG TAXUD z 21 czerwca 2007 r.

Literatura

- [1] I Dyrektywa Rady UE (67/227/EWG) z 11 kwietnia 1967 r.
- [2] VI Dyrektywa Rady UE (77/388/EWG) z dnia 17 maja 1977 r.
- [3] Dz. U. nr 11 z 1993 r.
- [4] Dz. U. nr 54 z 11 marca 2004 r.
- [5] J. Piotrowski, *Obniżone stawki podatku VAT „Wspólnoty Europejskie”*, 2008, Nr 1 (188).
- [6] Podatki od firm 2007 [<http://www.twoja-firma.pl/artykuly/433,stawki-podatkowe-dla-firm-w-ue>].
- [7] Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Dokument 6503 DG TAXUD z 21 czerwca 2007 r.
- [8] K. Wach, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.
- [9] G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2007.