

Teresa Famulska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

ZMIANY W VAT W ASPEKCIE FUNKCJI I ZASAD PODATKOWYCH

Streszczenie: Celem artykułu jest ocena zmian w zakresie VAT, jakie miały miejsce w ostatnich kilku latach. Analizą objęto rozwiązania polskie na tle stosowanych w pozostałych krajach członkowskich Unii Europejskiej. Przedmiotem rozważań uczyniono przede wszystkim zmiany stawek VAT oraz zmiany związane z unijną harmonizacją podatkową. Funkcje i zasady podatkowe stały się punktem odniesienia w formułowaniu wniosków i ocen, połączono zatem wątki teoretyczne i praktyczne.

Słowa kluczowe: VAT, funkcje podatku, zasady podatkowe, harmonizacja podatkowa.

1. Wstęp

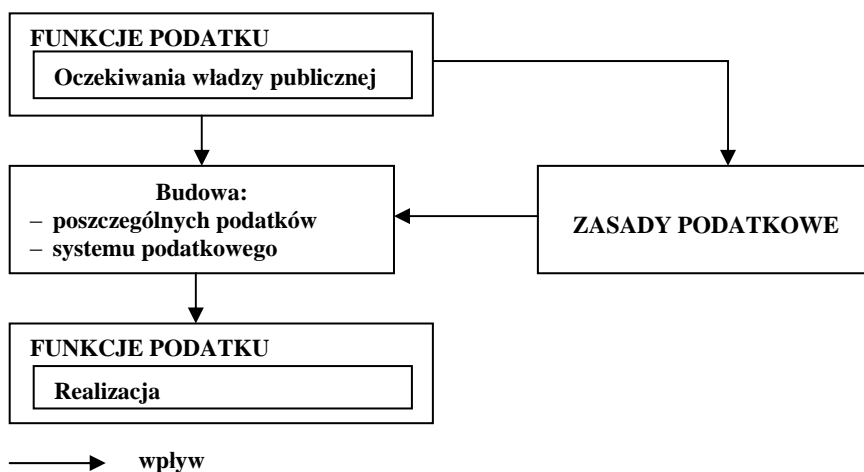
VAT jest podatkiem, który charakteryzują: wyjątkowość konstrukcji i mechanizmu funkcjonowania („fenomen fiskalny”), powszechność stosowania w świecie, szczególne znaczenie we współczesnych systemach podatkowych oraz podstawowe miejsce w procesie harmonizacji podatkowej w Unii Europejskiej. Przesłanki te wystarczająco uzasadniają konieczność ciągłych studiów i analiz dotyczących funkcjonowania VAT. Celem niniejszego opracowania jest zwrócenie uwagi na zmiany, jakie wprowadzono w zakresie VAT w ostatnim czasie, głównie w latach 2010-2011. Analizą objęto rozwiązania polskie na tle stosowanych w innych krajach unijnych. Zauważone tendencje poddano refleksji z punktu widzenia funkcji i zasad podatkowych.

2. Ocena VAT w aspekcie funkcji i zasad podatkowych (ujęcie teoretyczne)

Problematyka zarówno funkcji, jak i zasad podatkowych jest ujmowana w literaturze przedmiotu w zróżnicowany sposób. Najczęściej formułowane są ich katalogi opatrzone autorskimi interpretacjami. W najbardziej ogólnym ujęciu funkcje podatku można określić jako fiskalne i pozafiskalne. Fakt, że funkcje te realizowane są równocześnie, przyczynia się do dyskusji zmierzających do hierarchizacji zadań podatku. Opowiadając się za poglądem o konieczności spełniania przez podatek

w pierwszym rzędzie zadań fiskalnych, należy podkreślić, że nadaje się on również do realizowania innych zadań przyjętych przez władzę publiczną.

Przypisywanie podatkom określonych funkcji wymaga ich rozważenia w aspekcie możliwości zrealizowania. Zakładane przez władzę publiczną zadania podatków wpływają na ukształtowanie zarówno poszczególnych rozwiązań podatkowych, jak i systemu podatkowego. W teorii podatku od lat formułuje się postulaty, których przestrzeganie przez władzę publiczną ma zapewnić prawidłowe funkcjonowanie podatku. Należy odnotować istotny związek przyczynowo-skutkowy między funkcjami i zasadami podatkowymi. Z jednej strony, przestrzeganie zasad wpływa na stopień realizacji funkcji, z drugiej, to funkcje założone dla podatku wpływają na sformułowanie zasad (rys. 1).



Rys. 1. Związek między funkcjami i zasadami podatkowymi

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawiane współcześnie różne katalogi zasad podatkowych, nawiązujące zwykle do postulatów zaproponowanych przez A. Smitha, a później zmodyfikowanych przez A. Wagnera, są mniej lub bardziej szczegółowe. Formułowane reguły mają być wyznacznikami „dobrych”, „racjonalnych”, „optymalnych” konstrukcji podatkowych. Systematyki zasad podatkowych można dokonać, przyjmując np. za kryterium podmiot, który jest bezpośrednio beneficjentem korzyści z tytułu przestrzegania danej zasady [Famulska 2007, s. 121-123]. Podstawowymi stronami podatku pozostają władza publiczna i podatnik, co pozwala rozróżnić dwie grupy zasad podatkowych. Do pierwszej grupy zasad, których honorowanie jest bezpośrednio korzystne dla władzy publicznej, można zaliczyć zasady: wydajności, elastyczności, stałości i taniości. Z kolei w drugiej grupie zasad, czyli tych, których respektowanie sprzyja interesom podatnika, należy wskazać postulaty: sprawiedliwości, nienaru-

szalności majątku podatnika, pewności, dogodności oraz zasadę międzynarodowej harmonizacji.

Teoria podatku zawiera rozbudowane i zróżnicowane katalogi zasad podatkowych [Gomułowicz 2001, s. 7]. Spośród nich władza publiczna może wybrać te, których przestrzeganie przyczyni się do zrealizowania założonych w danym miejscu i czasie funkcji podatków. Należy jednak podkreślić, że skuteczność poszczególnych podatków, ze względu na ich specyfikę, jest w tym zakresie zróżnicowana. W nawiązaniu zatem do funkcji i zasad podatkowych, za kryteria oceny każdego podatku można przyjąć: sprawiedliwość, wydajność fiskalną oraz oddziaływanie na zjawiska i procesy gospodarcze, przy czym oceny tej można dokonać zarówno w ujęciu teoretycznym (ocena „potencjału” danego podatku), jak i praktycznym (ocena zastosowanego w praktyce konkretnego rozwiązania podatkowego).

Formułując w ujęciu teoretycznym ocenę podatku VAT na podstawie wskazanych kryteriów, należy stwierdzić, iż ze swej istoty nadaje się on przede wszystkim do realizacji zadań fiskalnych. Wysokie walory fiskalne podatku VAT można ująć w następującej charakterystyce tego podatku:

- zapewnia stałe (stabilne), znaczące, systematyczne (szybkie, sprawne) wpływy budżetowe,
- podatek powszechny – wszechogarniający zakres przedmiotowy i podmiotowy,
- podatek elastyczny – wraz z poprawą koniunktury gospodarczej automatycznie wzrastają wpływy budżetowe, automatycznie również waloryzuje wpływy budżetowe w związku z procesami inflacyjnymi,
- podatek dogodny w planowaniu budżetowym,
- mechanizm funkcjonowania ogranicza zjawisko ucieczki od podatku – wkomponowanie tzw. samokontroli podatkowej (nabywca „kontroluje” dostawcę),
- włączenie w system poboru wszystkich faz obrotu gospodarczego zmniejsza atrakcyjność ucieczki od podatku,
- system „fakturowy” ułatwia organom skarbowym kontrolę prawidłowości rozliczeń,
- podatek charakteryzuje „znieczulenie podatkowe”.

Trzeba jednocześnie odnotować, że VAT tylko częściowo respektuje zasadę sprawiedliwości podatkowej (w rozumieniu sprawiedliwości poziomej), gdyż na jego potrzeby nie ustala się bezpośrednio zdolności podatkowej obciążanego podmiotu. Ma tutaj miejsce tzw. domniemana zdolność podatkowa, wnosi się bowiem o niej na podstawie dokonywanych wydatków konsumpcyjnych. W efekcie gospodarstwa domowe mniej zamożne, przeznaczające całość swoich dochodów na konsumpcję, są w większym stopniu obciążone niż podmioty zamożne. Tę tzw. odwróconą progresję, i tym samym niesprawiedliwość, mają łagodzić obniżone stawki VAT stosowane w odniesieniu do artykułów podstawowych oraz inne podatki, w tym odpowiednio skonstruowane podatki od dochodów osobistych i podatek akcyzowy.

VAT, jako podatek konsumpcyjny, ma charakter cenotwórczy, wpływa na poziom cen i tym samym pośrednio na poziom konsumpcji. Teoretycznie zakłada się,

że VAT może być wykorzystywany przez władzę publiczną do oddziaływania na koniunkturę gospodarczą, poprzez pobudzenie bądź ograniczenie konsumpcji, odpowiednio obniżając lub podwyższając stawki tego podatku. Z punktu widzenia podmiotów gospodarczych i ich ekonomicznych decyzji VAT w założeniu powinien zachować charakter neutralny.

3. Zmiany stawek VAT

Rozpatrując problematykę zmian, jakie wprowadzono od 2011 r. w regulacjach dotyczących podatku VAT w Polsce, należy wskazać przede wszystkim na zmiany stawek. Z dniem 1 stycznia 2011 r. tymczasowo (na 3 lata, tj. do 31 grudnia 2013 r.) podwyższono wszystkie stawki VAT o jeden punkt procentowy [Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. ..., art. 9]. Wzrost ten nie obejmuje jednak podstawowych produktów żywnościowych, objętych do końca 2010 r. stawką obniżoną w wysokości 7%. Towary te opodatkowane są nową stawką w wysokości 5%. Stawka ta obejmuje również nieprzetworzoną żywność (wcześniej 3%) oraz książki i czasopisma specjalistyczne (wcześniej 0%). Okresowe podniesienie stawek VAT wiąże się z koniecznością dostosowania stawki zryczałtowanego zwrotu podatku dla rolników ryczałtowych (RR) z 6 do 7% oraz urealnienia stawki ryczałtu dla podatników świadczących usługi taksówek osobowych, którzy wybrali opodatkowanie tych usług w formie ryczałtu – z 3 do 4% [Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. ..., art. 114 ust. 1]. Zmiany zestawiono w tab. 1.

Tabela 1. Stawki podatku od towarów i usług (w %) w latach 2010-2014

Lata	Stawka			Zryczałtowany zwrot dla RR	Stawka ryczałtu – art. 114 ust. 1
	podstawowa	obniżona	superobniżona		
2010	22	7	3	6	3
2011-2013	23	8	5	7	4
2014	22	7	3	6	3

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. ..., art. 9].

Pozytywnego odnotowania wymaga fakt, że wraz ze zmianą stawek wprowadzono rozwiązania, które w sposób kompleksowy regulują kwestie opodatkowania i zastosowania właściwych stawek w okresie przejściowym (dodane do art. 41 ustawy o podatku od towarów i usług ustępy 14a-14h). Przyjęte rozwiązania pozwalają na zastosowanie stawki obowiązującej przed dniem jej zmiany w przypadku gdy czynność podlegająca opodatkowaniu została wykonana przed dniem zmiany stawki, a obowiązek podatkowy powstał w dniu zmiany stawki lub po tym dniu.

Regulacje przejściowe są istotne ze względu na kolejne zmiany stawek, jakie mogą mieć miejsce, jeżeli relacja państwowego długu publicznego do PKB w latach

2011, 2012 lub 2013 przekroczyłyby 55% [Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. ..., art. 9]. Zgodnie z przyjętymi rozwiązaniami, jeśli w 2011 r. relacja ta przekroczy 55%, wówczas od 1 lipca 2012 r. przewidziano określone podwyżki stawek (tab. 2).

Tabela 2. Stawki podatku od towarów i usług (w %) w okresie 2010-2017 w przypadku gdy relacja państwowego długu publicznego do PKB według stanu na dzień 31 grudnia 2011 r. przekroczy 55%

Okres	Stawka			Zryczałtowany zwrot dla RR	Stawka ryczałtu – art. 114 ust. 1
	podstawowa	obniżona	superobniżona		
2010	22	7	3	6	3
2011-VI 2012	23	8	5	7	4
VII 2012-VI 2013	24	9	6	7,5	5
VII 2013-2014	25	10	7	8	6
2015	24	9	6	7,5	5
2016	23	8	5	7	4
2017	22	7	5	6,5	3

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. ..., art. 146f].

Jeśli relacja państwowego długu publicznego do PKB w 2011 r. nie przekroczy 55%, lecz przekroczy ten poziom w 2012 albo 2013 r., wtedy analogiczne podwyżki (prowadzące do osiągnięcia maksymalnego pułapu stawek w wysokości 25% – stawka podstawowa, 10% – stawka obniżona i 7% – stawka superobniżona) nastąpią odpowiednio od 1 lipca 2013 r. albo od 1 lipca 2014 r. (tab. 3 i 4).

Dokonane oraz przewidywane podwyższenie stawek VAT w Polsce nie odbiega od tendencji, jaka obecnie jest wyraźnie zauważalna w innych krajach członkowskich Unii Europejskiej. Aktywność w zakresie podwyższania stawek ma miejsce

Tabela 3. Stawki podatku od towarów i usług (w %) w okresie 2010-2018 w przypadku gdy relacja państwowego długu publicznego do PKB według stanu na dzień 31 grudnia 2012 r. przekroczy 55%

Okres	Stawka			Zryczałtowany zwrot dla RR	Stawka ryczałtu – art. 114 ust. 1
	podstawowa	obniżona	superobniżona		
2010	22	7	3	6	3
2011-VI 2013	23	8	5	7	4
VII 2013-VI 2014	24	9	6	7,5	5
VII 2014-2015	25	10	7	8	6
2016	24	9	6	7,5	5
2017	23	8	5	7	4
2018	22	7	5	6,5	3

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. ..., art. 146f].

Tabela 4. Stawki podatku od towarów i usług (w %) w okresie 2010-2019 w przypadku gdy relacja państwowego długu publicznego do PKB według stanu na dzień 31 grudnia 2013 r. przekroczy 55%

Okres	Stawka			Zryczałtowany zwrot dla RR	Stawka ryczałtu – art. 114 ust. 1
	podstawowa	obniżona	superobniżona		
2010	22	7	3	6	3
2011-2013	23	8	5	7	4
I 2014-VI 2014	22	7	3	6	3
VII 2014-VI 2015	24	9	6	7,5	5
VII 2015-2016	25	10	7	8	6
2017	24	9	6	7,5	5
2018	23	8	5	7	4
2019	22	7	5	6,5	3

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. ..., art. 146f].

szczególnie od roku 2008. W latach 2008-2011 podwyższenia stawki podstawowej dokonało aż 13 krajów, są to: Czechy (2010), Estonia (2009), Finlandia (2010), Grecja (dwukrotnie w 2010), Hiszpania (2010), Litwa (dwukrotnie w 2009), Łotwa (2009, 2011), Polska (2011), Portugalia (2008, 2010, 2011), Rumunia (2010), Słowacja (2011), Węgry (2011), Wielka Brytania (2011). Podkreślić należy przy tym, że żaden z krajów unijnych nie obniżył stawki podstawowej. W efekcie nastąpił wzrost średniej¹ stawki podstawowej VAT dla wszystkich krajów członkowskich. I tak, średnia ta w 2000 r. wynosiła 19,2%, w 2007 r. – 19,4%, w 2008 r. – 19,5%, a obliczona dla lat 2010 i 2011 odpowiednio: 20,2 oraz 20,7%. Obok podwyższenia stawki podstawowej w 9 krajach podwyższono stawki obniżone, dotyczy to: Bułgarii (2011), Czech (2009, 2010), Estonii (2009), Finlandii (2010), Hiszpanii (2010), Łotwy (2009, 2011), Polski (2011), Portugalii (2010) i Węgier (2009).

Mimo że zmiany wysokości stawek VAT w wielu krajach były dokonywane – z różnych przyczyn – wielokrotnie (tab. 6), to obecnie wprowadzane podwyżki są podporządkowane przede wszystkim funkcji fiskalnej.

Władza publiczna gromadzi środki pieniężne, które są niezbędne do zrealizowania założonych przez nią zadań, przy czym podstawowym instrumentem w tym zakresie pozostają podatki. Przekształcenie za pomocą podatków części zasobów prywatnych w publiczne można określić jako ingerencję fiskalną w finanse prywatne. Zasadniczym miernikiem owej ingerencji jest relacja:

$$\frac{DP}{PKB} \times 100\%,$$

gdzie: *DP* – ogół dochodów podatkowych, w tym składki na ubezpieczenie społeczne.

¹ Przez pojęcie „średnia” w całym niniejszym opracowaniu rozumie się średnią arytmetyczną.

Tabela 5. Zmiany stawki podstawowej VAT w krajach Unii Europejskiej w okresie od wprowadzenia do 2011 r.

Kraj	Stawka podstawowa (w %)		Liczba stawek stosowanych (zmiany)	Rozpiętość stosowanych stawek (w punktach procentowych)
	przy wprowadzeniu VAT (rok wprowadzenia VAT)	kolejno stosowana		
Austria	16 (1973)	18; 20	3	4
Belgia	18 (1971)	16; 17; 19; 19,5; 20,5; 21	7	5
Bułgaria	18 (1994)	22; 20	3	4
Cypr	5 (1992)	8; 10; 13; 15	5	10
Czechy	23 (1993)	22; 19; 20	4	4
Dania	10 (1967)	12,5; 15; 18; 20,25; 22; 25	7	15
Estonia	10 (1991)	18; 20	3	10
Finlandia	22 (1994)	22; 23	2	1
Francja	16, 66 (1968)	19; 23; 20; 17,6; 18,6; 20,6; 19,6	8	6,34
Grecja	18 (1987)	16; 18; 19; 21; 23	6	7
Hiszpania	12 (1986)	13; 15; 16; 18	5	6
Holandia	12 (1969)	14; 16; 18; 19; 20; 18,5; 17,5; 19	9	8
Irlandia	16, 37 (1972)	19,5; 20; 25; 30; 35; 23; 25; 23; 21; 20; 21; 21,5; 21	14	18,63
Litwa	18 (1994)	19; 21	3	3
Luksemburg	8 (1970)	10; 12; 15	4	7
Łotwa	18 (1995)	21; 22	3	4
Malta	15 (1995)	18	2	3
Niemcy	10 (1968)	11; 12; 13; 14; 15; 16; 19	8	9
Polska	22 (1993)	23	2	1
Portugalia	16 (1986)	17; 16; 17; 19; 21; 20; 21; 23	9	7
Rumunia	18 (1993)	22; 19; 24	4	6
Słowacja	23 (1993)	25; 23; 20; 19; 20	6	6
Słowenia	19 (1999)	20	2	1
Szwecja	11, 11 (1969)	17,65; 20,63; 23,46; 21,51; 23,46; 25	7	13,89
Węgry	25 (1988)	20; 25	3	5
Wielka Brytania	10 (1973)	8; 15; 17,5; 15; 17,5; 20	7	10
Włochy	12 (1973)	14; 15; 14; 15; 18; 19; 20	8	8

Źródło: opracowanie własne na podstawie [VAT Rates Applied ... 2011].

Ze względu na zasadniczy przedmiot rozważań miernik ten skonkretyzowano i ustalono relację:

$$\frac{VAT}{PKB} \times 100\%.$$

Analizując udział z tytułu VAT w PKB w poszczególnych krajach Unii Europejskiej w latach 1995 oraz 2000-2008 (tab. 6), należy odnotować istotne znaczenie tego podatku, przy czym rozpatrywana relacja waha się dla roku 2008 od 5,3% (Hiszpania) do 11,3% (Bułgaria). Jeśli chodzi o średnią dla 27 krajów członkowskich, to charakteryzuje ją wzrost – w 1995 r. wynosiła ona 6,9%, a w 2008 – 7,8%. Polska wpisuje się w tę tendencję wzrostową, udział bowiem dochodów z VAT w PKB wyniósł odpowiednio w 1995 r. – 6,2% a w 2008 – 8%. Należy jednak zauważyć, że wzrost rozpatrywanego miernika w Polsce jest dwukrotnie większy niż średniej unijnej (w Polsce o 1,8, podczas gdy średnio o 0,9 punktu procentowego).

Ocena funkcji fiskalnej VAT wymaga analizy udziału tego podatku w dochodach podatkowych ogółem. Dane dla krajów Unii Europejskiej z lat 1995 oraz 2000-2008 (tab. 7) potwierdzają wysoką rangę podatku VAT w zabezpieczeniu wpływów publicznych. Rozpatrywana relacja, jako średnia dla poszczególnych krajów, wahała się od ok. 14 do 34%. Największe znaczenie w dochodach podatkowych ogółem VAT osiąga w Bułgarii, Estonii, Litwie, Rumunii oraz na Cyprze, natomiast najmniejsze we Włoszech, w Belgii, Francji, Hiszpanii i Luksemburgu. Zauważa się, że większe znaczenie w zasilaniu kas publicznych ma VAT w nowo przyjętych krajach członkowskich niż w „piętnastce” sprzed poszerzenia. Wnioski te odpowiadają reprezentowanemu w literaturze przedmiotu pogładowi o związku roli podatków pośrednich z poziomem rozwoju gospodarczego kraju, przy czym jest ona większa w krajach słabiej rozwiniętych. Wskazane zróżnicowanie nie neguje faktu, iż VAT pozostaje bardzo istotnym źródłem dochodów publicznych we wszystkich krajach unijnych – średnia udziału tego podatku w dochodach podatkowych ogółem w 2008 r. wynosiła 21,4%, podczas gdy w 1995 r. była niższa o ok. 3 punkty procentowe. W Polsce udział VAT w dochodach podatkowych ogółem wzrósł z 16,8% w 1995 r. do 23,4% w 2008 r. Jest to przyrost o 6,6 punktu procentowego, czyli przeszło dwukrotnie wyższy niż średnio w Unii Europejskiej (o 2,9 punktu procentowego).

Istotne, aczkolwiek zróżnicowane, znaczenie VAT w zasilaniu budżetów poszczególnych krajów uwarunkowane jest wieloma czynnikami [Famulska 2007, s. 134]. Ważną determinantą rangi fiskalnej VAT pozostaje również wysokość stawki podstawowej tego podatku. Dokonana analiza dla krajów UE (uporządkowanie krajów według malejącej stawki podstawowej VAT i przyporządkowanie miejsca z rankingu krajów dokonanego według udziału VAT we wpływach podatkowych ogółem – tab. 8) nie wskazuje jednak na jednoznaczną zależność między poziomem stawki podstawowej VAT a znaczeniem fiskalnym tego podatku.

Tabela 6. Udział (w %) dochodów z tytułu VAT w PKB w krajach Unii Europejskiej w latach 1995 oraz 2000-2008

Kraj	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Ran- king*	Różnica między	
												2008 a 1995	2008 a 2000
Austria	7,7	8,1	8,1	8,2	8,0	8,0	8,0	7,7	7,7	7,8	14	0,1	-0,3
Belgia	6,6	7,2	6,9	6,9	6,8	6,9	7,1	7,1	7,1	7,0	21	0,4	-0,2
Bułgaria	b,d	9,7	9,1	9,2	9,8	10,7	12,1	12,4	12,1	11,5	1	b.d.	1,8
Cypr	4,6	5,8	6,2	7,1	8,8	9,1	9,7	10,4	11,1	11,3	2	6,8	5,5
Czechy	6,3	6,5	6,3	6,3	6,4	7,3	7,2	6,6	6,6	7,1	18	0,8	0,6
Dania	9,4	9,6	9,6	9,6	9,6	9,8	10,1	10,3	10,4	10,1	3	0,7	0,5
Estonia	9,6	8,4	8,2	8,4	8,2	7,7	8,7	9,2	9,1	8,0	11	-1,6	-0,4
Finlandia	7,9	8,2	8,0	8,1	8,5	8,5	8,7	8,6	8,4	8,4	7	0,4	0,2
Francja	7,4	7,3	7,2	7,1	7,1	7,2	7,3	7,3	7,2	7,0	20	-0,4	-0,3
Grecja	6,1	7,2	7,5	7,6	7,0	6,8	6,9	7,2	7,3	7,1	17	1,0	-0,1
Hiszpania	5,2	6,1	5,9	5,8	6,0	6,1	6,3	6,4	6,1	5,3	27	0,1	-0,8
Holandia	6,5	6,9	7,3	7,2	7,3	7,3	7,2	7,4	7,5	7,3	15	0,8	0,4
Irlandia	7,0	7,3	6,8	7,0	7,0	7,3	7,6	7,8	7,6	7,1	16	0,1	-0,2
Litwa	7,4	7,6	7,3	7,4	6,7	6,5	7,1	7,6	8,2	8,1	8	0,6	0,5
Luksemburg	5,2	5,6	5,8	5,8	5,7	6,1	6,2	5,7	5,8	6,0	25	0,8	0,4
Łotwa	9,2	7,0	6,7	6,7	7,2	7,0	7,8	8,6	8,2	6,6	23	-2,6	-0,4
Malta	6,1	6,0	6,4	7,0	6,2	7,4	8,3	8,0	7,7	8,0	9	1,9	2,0
Niemcy	6,5	6,8	6,6	6,4	6,3	6,2	6,2	6,3	7,0	7,0	19	0,5	0,3
Polska	6,2	6,9	6,8	7,2	7,1	7,2	7,7	8,1	8,3	8,0	10	1,8	1,1
Portugalia	7,1	8,0	7,8	7,9	8,0	8,0	8,7	8,8	8,8	8,7	5	1,5	0,7
Rumunia	5,2	6,5	6,2	7,1	7,2	6,7	8,1	7,9	8,1	7,9	12	2,7	1,4
Słowacja	8,4	7,0	7,2	7,0	7,5	7,8	7,9	7,5	6,7	6,9	22	-1,5	-0,1
Słowenia	0,0	8,7	8,3	8,6	8,5	8,5	8,6	8,5	8,5	8,4	6	8,4	-0,2
Szwecja	9,1	8,7	8,8	8,9	9,0	8,9	9,1	9,1	9,2	9,4	4	0,4	0,8
Węgry	7,5	8,7	8,0	7,8	8,2	8,8	8,4	7,6	7,9	7,8	13	0,3	-0,9
Wielka Brytania	6,5	6,6	6,6	6,6	6,8	6,8	6,7	6,6	6,6	6,3	24	-0,1	-0,2
Włochy	5,5	6,5	6,3	6,2	5,9	5,9	6,0	6,3	6,2	5,9	26	0,4	-0,6
EU – 27**	6,9	7,4	7,3	7,4	7,4	7,6	7,9	8,0	8,0	7,8		0,9	0,4
EA – 16***	6,1	7,0	7,0	7,1	7,2	7,3	7,5	7,6	7,5	7,5		1,3	0,4
EU – 25****	6,8	7,3	7,2	7,3	7,4	7,5	7,7	7,8	7,8	7,6		0,9	0,3

* Ranking sporządzony dla danych z 2008 r.

** Unia Europejska (27 krajów członkowskich od 1 stycznia 2007 r.).

*** Strefa euro.

**** Unia Europejska (25 krajów członkowskich od 1 maja 2004 r.).

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Taxation Trends...* 2010, s. 297].

Tabela 7. Udział (w %) dochodów z tytułu VAT w dochodach podatkowych ogółem (w tym składek na ubezpieczenia społeczne) w krajach Unii Europejskiej w latach 1995 oraz 2000-2008

Kraj	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Ran-king*	Różnica między	
												2008 a 1995	2008 a 2000
Austria	18,6	18,8	17,9	18,7	18,3	18,4	18,8	18,4	18,3	18,2	20	-0,4	-0,6
Belgia	15,1	16,0	15,3	15,4	15,2	15,5	15,8	16,0	16,3	15,8	26	0,7	-0,2
Bułgaria	b.d.	29,9	29,5	31,2	30,5	32,4	35,7	37,4	35,4	34,5	1	b.d.	4,6
Cypr	17,2	19,3	20,0	22,9	26,8	27,2	27,4	28,5	27,2	28,9	2	11,7	9,5
Czechy	17,3	19,1	18,7	18,1	17,8	19,4	19,4	18,1	17,6	19,5	16	2,3	0,4
Dania	19,4	19,4	19,9	20,2	20,1	19,9	19,8	20,8	21,3	21,0	14	1,6	1,6
Estonia	26,5	27,2	27,0	27,0	26,5	25,1	28,3	29,6	28,2	24,9	5	-1,6	-2,3
Finlandia	17,4	17,4	17,8	18,2	19,4	19,6	19,8	19,9	19,5	19,4	17	2,1	2,0
Francja	17,3	16,6	16,4	16,4	16,4	16,6	16,7	16,5	16,6	16,4	24	-0,9	-0,2
Grecja	21,1	20,9	22,5	22,7	21,8	21,7	21,5	22,8	22,6	21,8	13	0,7	0,9
Hiszpania	15,9	18,0	17,5	17,1	17,6	17,6	17,7	17,5	16,5	15,9	25	0,0	-2,1
Holandia	16,2	17,3	18,9	19,1	19,5	19,4	19,2	18,9	19,4	18,6	19	2,4	1,3
Irlandia	21,2	23,1	23,0	24,7	24,2	24,3	24,8	24,2	24,2	24,4	6	3,2	1,3
Litwa	26,9	25,2	25,4	26,0	24,0	22,9	25,0	25,9	27,5	26,6	4	-0,3	1,4
Luksemburg	14,0	14,3	14,6	14,7	14,9	16,2	16,4	16,1	16,2	16,8	23	2,8	2,5
Łotwa	27,8	23,9	23,6	23,5	25,3	24,4	26,8	28,1	26,9	23,0	11	-4,8	-0,9
Malta	23,0	21,4	21,1	22,1	19,8	22,5	24,5	23,8	22,2	23,3	10	0,3	1,9
Niemcy	16,3	16,2	16,5	16,1	16,0	16,0	16,1	16,2	17,8	17,9	21	1,6	1,7
Polska	16,8	21,3	21,0	22,0	22,2	22,8	23,5	24,1	23,9	23,4	9	6,6	2,1
Portugalia	22,2	23,2	22,8	22,8	23,0	23,5	24,9	24,7	23,9	23,6	7	1,4	0,4
Rumunia	18,0	21,4	21,8	25,2	26,0	24,5	29,0	27,8	27,9	28,2	3	10,2	6,7
Słowacja	20,8	20,4	21,9	21,2	22,7	24,7	25,1	25,5	23,0	23,6	8	2,8	3,2
Słowenia	0,0	23,1	22,1	22,6	22,3	22,3	22,3	22,2	22,4	22,6	12	22,6	-0,5
Szwecja	18,9	16,7	17,6	18,6	18,5	18,3	18,4	18,5	19,1	20,0	15	1,1	3,3
Węgry	18,4	22,3	21,1	20,6	21,6	23,5	22,5	20,4	19,9	19,3	18	0,9	-3,0
Wielka Brytania	18,6	17,9	18,0	18,9	19,6	19,3	18,5	18,0	18,0	17,0	22	-1,6	-0,9
Włochy	13,8	15,6	15,1	15,2	14,3	14,4	14,8	14,9	14,4	13,8	27	0,0	-1,8
EU – 27**	18,5	20,2	20,3	20,8	20,9	21,2	21,9	22,0	21,7	21,4		2,9	1,2
EA – 16***	16,9	18,8	19,0	19,4	19,5	20,0	20,3	20,4	20,0	20,1		3,2	1,2
EU – 25****	18,4	19,8	19,8	20,2	20,3	20,6	21,1	21,2	20,9	20,6		2,2	0,8

* Ranking sporządzony dla danych z 2008 r.

** Unia Europejska (27 krajów członkowskich od 1 stycznia 2007 r.).

*** Strefa euro.

**** Unia Europejska (25 krajów członkowskich od 1 maja 2004 r.).

Źródło: jak do tab. 6.

Tabela 8. Stawka podstawowa VAT a udział dochodów z tytułu VAT w dochodach podatkowych ogółem w krajach Unii Europejskiej w 2008 r.

Kraj	Stawka podstawowa w %	Miejsce w rankingu ze względu na wysokość stawki podstawowej	Miejsce w rankingu ze względu na udział dochodów z VAT w dochodach podatkowych ogółem
Dania	25	1	14
Szwecja	25	1	15
Finlandia	22	2	17
Polska	22	2	9
Belgia	21	3	26
Irlandia	21	3	6
Austria	20	4	20
Bułgaria	20	4	1
Portugalia	20	4	7
Słowenia	20	4	12
Węgry	20	4	18
Włochy	20	4	27
Francja	19,6	5	24
Czechy	19	6	16
Holandia	19	6	19
Niemcy	19	6	21
Rumunia	19	6	3
Słowacja	19	6	8
Estonia	18	7	5
Grecja	18	7	13
Litwa	18	7	4
Łotwa	18	7	11
Malta	18	7	10
Wielka Brytania	17,5	8	22
Hiszpania	16	9	25
Cypr	15	10	2
Luksemburg	15	10	23

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*VAT Rates...* 2011; *Taxation Trends...* 2010, s. 297].

Identyfikacja VAT w aspekcie fiskalnym wyłącznie przez pryzmat stawki podstawowej jest uproszczeniem, ważna jest bowiem również kwestia stawek obniżonych, ich wysokość i zakres stosowania. Stawki obniżone VAT są stosowane dla realizacji określonych preferencji, czyli funkcji pozafiskalnych.

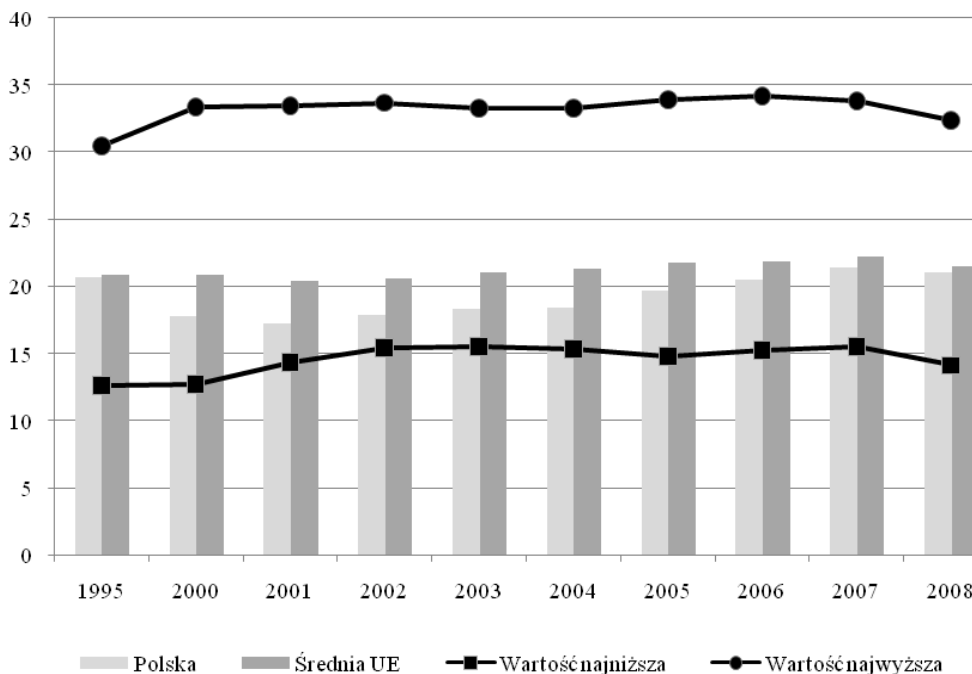
Zgodnie z wymogami unijnymi [Dyrektywa Rady 2006/112/WE..., art. 98 i 99] kraj członkowski może stosować jedną lub dwie stawki obniżone, nie niższe niż 5%, dla określonych dóbr i usług. Poszczególne kraje korzystają z tej możliwości w różnicowanym stopniu. Polska należy do tych krajów, które stosowały i stosują stawki obniżone w bardzo szerokim zakresie. Preferencjami w polskich rozwiązaniach ob-

jętych jest wiele grup towarów i usług, m.in. artykuły spożywcze i rolne, towary związane z ochroną zdrowia, usługi w zakresie kultury, sportu i rekreacji, usługi transportu pasażerskiego.

VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, stąd stawki obniżone zasadniczo są preferencją dla konsumentów, stanowią wyraz ograniczania ingerencji fiskalnej w konsumpcję. Do oceny faktycznego podatkowego obciążenia konsumpcji można przyjmując wskaźnik ITR (*Implicit Tax Rate*), który w tym przypadku przyjmuje postać:

$$\frac{\text{dochody budżetowe z tytułu podatków konsumpcyjnych ogółem}}{\text{wydatki konsumpcyjne gospodarstw domowych ogółem}} \times 100\%.$$

Analizując wartości wskaźnika ITR dla Polski na tle innych krajów Unii Europejskiej w latach 1995 oraz 2000-2008 (rys. 2), należy zauważyć, że w całym badanym okresie ITR dla konsumpcji w Polsce był zbliżony do średniej ustalonej dla wszystkich krajów unijnych, tym samym wyraźnie różni się od wielkości skrajnych. W rankingu krajów Unii Europejskiej ze względu na wielkość ITR dla konsumpcji w 2008 r. Polska zajmuje 13 pozycję, nie jest więc w rozważanym zakresie wyjątkowo charakterystyczna. Wnioski te potwierdzają, że wysokość stawki podstawowej



Rys. 2. Podatkowe obciążenia konsumpcji (ITR w %) w Polsce oraz średnie dla krajów Unii Europejskiej (UE-27) w latach 1995 i 2000-2008

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Taxation Trends...* 2010, s. 94].

VAT nie jest wyłączną determinantą podatkowego obciążenia konsumpcji², przy wysokiej bowiem stawce podstawowej złagodzenia tegoż ciężaru można dokonać, wykorzystując stawki preferencyjne.

Stosowane w VAT stawki preferencyjne oznaczają realizację funkcji pozafiskalnych (w Polsce m.in.: preferencje dla podstawowej konsumpcji, rolnictwa, małych i średnich przedsiębiorstw). W tym przypadku, i tak jest zazwyczaj, zadania pozafiskalne podatku realizowane są „kosztem” funkcji fiskalnych. Władze fiskalne wielu krajów szacują wielkość utraconych dochodów publicznych wynikających z preferencji podatkowych, co równocześnie świadczy o ich zakresie. Dane dotyczące preferencji podatkowych w Polsce w wymiarze utraconych dochodów dla 2009 r. [*Preferencje podatkowe...* 2010, s. 19] wskazują na istotną rolę VAT. Wartość preferencji podatkowych w VAT (głównie wynikających z obniżonych stawek) oszacowano na 34,2 mld złotych, co stanowiło ponad 57% wartości preferencji podatkowych ogółem. Kwota ta odniesiona do PKB wynosiła 2,54%.

Reasumując, VAT pełni w Polsce pierwszoplanową rolę w zasilaniu podatkowym kas publicznych, jednocześnie nie sposób nie zauważyć, że w bardzo szerokim stopniu jest wykorzystywany w funkcjach pozafiskalnych. Ograniczenie preferencji, jakie nastąpiło od 2011 r., w połączeniu ze wzrostem stawki podstawowej jest działaniem, które – zgodnie z intencją władzy publicznej – ma jeszcze wzmocnić realizację funkcji fiskalnej VAT. Szacunki utraconych dochodów potwierdzają znaczny potencjał w tym zakresie. Zmiany dotyczące stawek VAT w Polsce wskazują, iż w okresie trudności w finansach publicznych, wiążących się po części z kryzysem gospodarczym, władze publiczne ukierunkowują VAT przede wszystkim na zadania fiskalne, tym samym nawiązując spośród zasad podatkowych głównie do zasady wydajności fiskalnej. Z analiz wynika, że jest to obecnie charakterystyczne nie tylko dla Polski, ale i innych krajów europejskich.

4. Zmiany w VAT w związku z harmonizacją podatkową

Obiektywna konieczność międzynarodowej harmonizacji podatkowej – ujmowana również w literaturze przedmiotu jako jedna z zasad podatkowych (postulat zbliżenia systemów podatkowych różnych krajów w celu eliminacji podatkowych zakłóceń decyzji ekonomicznych) – w szczególnie sposób ujawniła się w procesie europejskiej integracji gospodarczej.

Przyjmując, że harmonizacja podatkowa jest elementem integracji gospodarczej, należy wskazać na jej ścisły związek ze stopniem zaawansowania tejże integracji. Wraz z rozwojem integracji zwiększa się zakres harmonizacji podatkowej, szczególnym wyzwaniem zaś, dotyczącym zbliżania systemów podatkowych krajów członkowskich Unii Europejskiej, stało się utworzenie wspólnego rynku.

² Konsumpcję obciążają również inne niż VAT podatki, co nie jest tu przedmiotem rozważań.

VAT to jedyny podatek, dla którego wypracowano wspólny unijny model, tym samym w zakresie tego właśnie podatku osiągnięty został największy stopień harmonizacji. Żaden inny podatek nie jest porównywalny z VAT w aspekcie harmonizacji. Wdrożenie „wzorca” regulowały kolejno wydawane od ponad 40 lat dyrektywy. Obecnie obowiązuje w tym zakresie Dyrektywa 112 z 2006 r. [Dyrektywa Rady 2006/112/WE]. W preambule tejże Dyrektywy odnotowano, że to właśnie realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego determinuje zastosowanie w państwach członkowskich ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych, które nie zakłócają warunków konkurencji ani nie utrudniają swobodnego przepływu towarów i usług. Podporządkowanie harmonizacji podatkowej w zakresie VAT wskazanemu celowi oznacza, że nie jest ona procesem zakończonym, prace w tym zakresie trwają nadal. Wyrazem tych działań są liczne zmiany wprowadzone do Dyrektywy 112 w ciągu zaledwie czterech lat jej obowiązywania.

Władze krajów członkowskich zobligowane są, w ślad za zmianami przepisów unijnych, do wprowadzenia stosownych zmian do regulacji krajowych. Można zatem skonstatować, iż zmienność przepisów krajowych zdeterminowana jest nie tylko czynnikami wewnętrznymi danego kraju, ale również istotnym czynnikiem zewnętrznym w postaci zmienności przepisów unijnych.

Rozpatrując liczne zmiany dotyczące VAT, w Polsce obowiązujące od 2010 i 2011 r., związane z unijną harmonizacją podatkową, można je ująć w trzy grupy. Pierwsza grupa zmian to takie, które wiążą się z koniecznością implementacji do krajowego porządku prawnego nowych (zmienionych) postanowień unijnych. Za najbardziej istotne należy tutaj uznać „rewolucyjne” zmiany dotyczące tzw. miejsca świadczenia usług, zgodnie z którymi opodatkowanie usług transgranicznych powinno, co do zasady, spoczywać na usługobiorcy. Dyrektywa 8 z 2008 r. [Dyrektywa Rady 2008/8/WE...] przewiduje stopniowe wprowadzenie tych zmian w latach 2009-2015. Spośród innych regulacji unijnych, które trzeba było implementować, należy wymienić:

- Dyrektywę 9 z 2008 r. [Dyrektywa Rady 2008/9/WE...] dotyczącą zasad zwrotu VAT podatnikom z innych państw członkowskich niż państwo zwrotu,
- Dyrektywę 45 z 2010 r. [Dyrektywa Rady 2010/45/UE...] dotyczącą standardów przesyłania i przechowywania faktur elektronicznych.

Druga grupa zmian to takie, które wprowadzane są z przesłanek wewnętrznych (np. doskonalenie obowiązujących rozwiązań), ale równocześnie wymagają uwzględnienia standardów unijnych. W tej grupie jako najważniejszą należy wskazać zmianę dotyczącą zwolnień podmiotowych [Ustawa z dnia 28 października 2010 r. ...], która bezpośrednio wiązała się z zastosowaniem na potrzeby VAT nomenklatury oraz symboli statystycznych Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) z 2008 r. w miejsce PKWiU z 1997 r. Przy określaniu zakresu zwolnień przedmiotowych odstąpiono od ich identyfikacji z wykorzystaniem klasyfikacji statystycznych, ponieważ założenia metodyczne PKWiU z 2008 r. nie pozwoliły na „przełożenie” zapewniające zgodność z przepisami unijnymi.

Trzecia grupa zmian w VAT wynika z indywidualnych rozstrzygnięć unijnych dotyczących szczegółowych rozwiązań w polskich przepisach. Są to regulacje będące wynikiem określonych negocjacji władz polskich. Przykładem jest podwyższenie limitu rocznego obrotu uprawniającego do zwolnienia podmiotowego z VAT z 50 tys. zł (wymóg unijny) do 100 tys. zł w 2010 r. i następnie do 150 tys. zł w 2011 r. Te korzystne dla podatników zmiany były możliwe, gdyż Polska wystąpiła o derogację w tej sprawie i w dniu 20 października 2009 r. Rada Unii Europejskiej podjęła decyzję upoważniającą Polskę do stosowania wyższego limitu.

W trzeciej grupie zmian należy wskazać także te, które wynikają z konieczności wykonania wyroków Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TS UE). Tutaj jako przykład można podać wyrok TS UE z dnia 28 października 2010 roku w sprawie C-49/09 Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej, orzekającego o niezgodności z prawem Unii Europejskiej stosowania przez Polskę obniżonej stawki VAT w wysokości 7% w odniesieniu do dostaw, importu i wewnątrzwspólnotowego nabycia odzieży i dodatków odzieżowych dla niemowląt oraz obuwia dziecięcego. Odpowiednia zmiana wynikająca z tego wyroku jest obecnie przedmiotem stosownych procedur [Rządowy projekt ustawy...].

Podjmując ogólną refleksję nad zmianami VAT w Polsce, których główną przesłanką jest unijna harmonizacja podatkowa, nie sposób nie zauważyć, że pozostają one w znacznej sprzeczności z podatkową zasadą pewności, zgodnie z którą zmiany w rozwiązaniach podatkowych nie powinny być zbyt częste. Z drugiej jednak strony zmiany te mają służyć ograniczeniu podatkowych zakłóceń w funkcjonowaniu wspólnego rynku, a tym samym mają sprzyjać przedsiębiorcom.

VAT jest podatkiem trudnym, w szybkim tempie staje się konstrukcją coraz bardziej uciążliwą dla podatników m.in. z powodu konieczności „śledzenia” częstych zmian w przepisach (np. zmiany, które weszły w życie w 2011 r., zostały wprowadzone pięcioma ustawami). Złożoność i zmienność systemu VAT jest charakterystyczna nie tylko dla polskich regulacji, jest problemem rozpoznany w skali Unii Europejskiej. Potwierdza to wydanie przez Radę Unii Europejskiej oficjalnego dokumentu pt. *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT* [*Zielona księga w sprawie przyszłości...*], w której zidentyfikowano liczne problemy. W dokumencie tym stwierdzono, że modernizacja obecnego systemu podatku VAT wyczerpała już swoje możliwości. Celem *Zielonej księgi...* jest zainicjowanie wewnątrzunijnej debaty dotyczącej przyszłości unijnego systemu podatku od wartości dodanej.

5. Podsumowanie

Liczne zmiany w VAT wprowadzone w Polsce w ostatnich kilku latach, szczególnie w 2010 i 2011 r., determinowane są zarówno czynnikami wewnętrznymi (krajowymi), jak i zewnętrznymi (unijnymi). Z realiów wewnętrznych, oprócz zmian porządkujących i uściślających, wynikają głównie te, które sprzyjają realizacji funkcji fi-

skalnej VAT. Zwiększanie roli VAT w zabezpieczeniu dochodów publicznych ma miejsce również w innych krajach członkowskich Unii Europejskiej. Sytuacja kryzysu gospodarczego i związane z nią trudności w finansach publicznych potwierdziły, że konsumpcja jest szerszym i stabilniejszym przedmiotem opodatkowania niż dochody. Powoduje to – zgodnie z podatkową zasadą wydajności – wzmocnienie znaczenia fiskalnego podatków pośrednich, co wyraża się przede wszystkim wzrostem stawek podatkowych i ograniczaniem preferencji. Funkcje fiskalne VAT są realizowane „kosztem” funkcji pozafiskalnych (prawidłowość tę można ująć też odwrotnie). Z kolei zmiany dostosowujące przepisy krajowe do unijnych mają służyć nadrzędnemu celowi, jakim jest sprawne funkcjonowanie wspólnego rynku, czyli wpisują się w zasadę międzynarodowej harmonizacji podatkowej. W zakresie tych zmian Polska znajduje się w sytuacji zbliżonej do pozostałych krajów członkowskich Unii Europejskiej. Wyraźnie należy podkreślić, że sytuacja ta nie jest i nie będzie komfortowa, ponieważ żmudne, trwające ponad 40 lat prace harmonizacyjne nie tylko nie zostały zakończone, ale Komisja Europejska stwierdziła potrzebę kompleksowej reformy unijnego systemu podatku VAT.

Literatura

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, DzU UE L. 347 z 11.12.2006 r., z późn. zm.
- Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, DzU UE L. 44 z 20.02.2008 r.
- Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim, DzU UE L. 44 z 20.02.2008 r.
- Dyrektywa Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania, DzU UE L. 44 z 22.07.2010 r.
- Famulska T., *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Akademia Ekonomiczna, Katowice 2007.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
- Preferencje podatkowe w Polsce*, (raport), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, Druk Sejmowy nr 3738.
- Taxation Trends in the European Union. Statistical Books*, Eurostat, European Commission, Luxembourg 2010.
- VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, European Commission, Brussels 2011 (taxud.c.1/2011/39295-EN).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU 2004, nr 54, poz. 535, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 28 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, DzU 2010, nr 226, poz. 1476.
- Ustawa z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z ustawą budżetową, DzU 2010, nr 238, poz. 1578.

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw, DzU 2010, nr 257, poz. 1726.

Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, Komisja Europejska, Bruksela, 1.12.2010 r., KOM (2010) 695 wersja ostateczna.

CHANGES IN VAT IN THE ASPECT OF FISCAL FUNCTIONS AND RULES

Summary: The purpose of the article is to overview the changes which have taken place in the field of VAT in the last few years. The analysis embraces Polish solutions in the context of those practised in other EU member countries. The particular subject of consideration are the VAT rate changes and changes related to EU VAT harmonisation. The assessments and conclusions were expressed in reference to fiscal functions and rules. Therefore, theoretical and practical threads were combined.