

**Aloys Prinz**

Uniwersytet w Münster

**PODATEK OD WARTOŚCI DODANEJ (VAT)  
W UNII EUROPEJSKIEJ – KONCEPCJA, ROZWÓJ  
I WYBRANE PROBLEMY****1. Wstęp**

Utworzenie w 1993 r. Wspólnego Rynku w ramach Unii Europejskiej wywołało pewne problemy z opodatkowaniem towarów i usług. Podatek VAT, jeden z najważniejszych podatków państwowych<sup>1</sup>, zaczął przysparzać kłopotów. Przyczyniło się do tego to, że VAT z transakcji międzynarodowych w ramach Unii Europejskiej wymagał ścisłej kontroli na granicach państwowych, ponieważ na granicy VAT był refundowany eksporterowi, po drugiej zaś stronie granicy importer musiał opłacać podatek VAT w kraju, do którego wwoził towar. W ten sposób eksporterzy byli zwolnieni z płacenia podatku VAT w kraju, z którego towar był wywożony, opłata bowiem była wnoszona w kraju docelowym. Bez kontroli granicznej refundacja podatku przestała być możliwa w dotychczasowym trybie w ramach Wspólnego Rynku. Pojawiła się potrzeba wprowadzenia innej procedury pobierania podatku VAT.

Ta zmiana sytuacji stworzyła potrzebę omówienia problemu VAT na forum Unii Europejskiej. Aby w pełni zrozumieć tę dyskusję i zaproponowane rozwiązania, należy wrócić do teoretycznych podstaw tworzenia podatku VAT. Dlatego artykuł ten skonstruowano w następujący sposób: otwiera go krótki wstęp, omawiający zasady VAT, po czym zasady pobierania tego podatku z tytułu transakcji międzynarodowych. Przedstawiono możliwe rozwiązania wraz z ich ekonomicznymi implika-

---

<sup>1</sup> Por. dyskusję na temat światowych doświadczeń w stosowaniu VAT: Cnossen (1998). Wcześniejsze opracowania o VAT – zob. Stout (1973), a także Ebrill i in. (2002), s. 45 i nast.

cjami oraz krótki przegląd historii VAT we Wspólnocie Europejskiej i w Unii Europejskiej, a także omówienie obecnie obowiązujących przepisów europejskiego VAT. Artykuł zamykają analiza zmian przepisów VAT, które należałoby wprowadzić, by podatek ten stał się bardziej efektywny, przegląd i ocena kilku propozycji zmian. Ostatnią część stanowią podsumowanie i postulat wyboru rozwiązania.

## 2. Zasady VAT

Na pierwszy rzut oka VAT robi wrażenie bardzo prostego, wydajnego i efektywnego rodzaju opodatkowania. Proces produkcyjny polega na dodawaniu wartości do produktu lub usługi na każdym etapie łańcucha wartości – aż do ostatniego etapu, na którym produkt lub usługa są sprzedawane klientowi. W oryginalnym zamyśle podatek miał być naliczany na każdym etapie dodawania wartości. W ten sposób rząd zabiera część każdej wartości dodanej, czyli wytworzonego zysku. Ponieważ charakterystyka producentów czy też klientów nie odgrywa w tym wypadku żadnej roli, więc koszt pobierania tego podatku jest bardzo niski. Ponadto uniknięcie płacenia VAT wcale nie jest łatwe. Z tego względu, że prawie wszystkie towary i usługi są opodatkowane, czyste straty z tytułu opodatkowania są uważane za dosyć niskie.

Jednakże pierwszym pytaniem, na które należałoby odpowiedzieć, jest to, czy opodatkowaniu powinna podlegać wartość dodana netto czy brutto<sup>2</sup>. Wadą pobierania VAT od wartości dodanej brutto jest to, że płatność podatku zależy od liczby etapów produkcji, w związku z czym jest on uwarunkowany konkurencją, zmusza do integracji wertykalnej. Poza tym nie jest łatwo obliczyć wartości podatku z końcowej ceny produktu. Sprawy wyglądają inaczej przy naliczaniu VAT od wartości dodanej netto. Ponieważ suma podatku płaconego za wcześniejsze etapy produkcji może być odjęta, przeto opodatkowany jest jedynie sam wzrost wartości od jednego etapu do drugiego. Łatwo wykazać, że nie pojawia się akumulacja podatku ani zachęta do wertykalnej integracji. Innymi słowy, podatek VAT od wartości dodanej netto *nie jest uwarunkowany konkurencją*.

Należy rozważyć także inne problemy: czy powinno się odliczać amortyzację lub wydatki na inwestycje? Jeżeli odliczy się amortyzację, ale inwestycje nie, to wówczas VAT jest typu „przychodowego”. Jeżeli odliczy się zarówno amortyzację, jak i wydatki na inwestycje, to mamy VAT typu konsumpcyjnego. Ten drugi typ jest szczególnie interesujący, ponieważ opodatkowany jest wyłącznie ostateczny etap konsumpcji. Z punktu widzenia wzrostu gospodarczego taki typ VAT powinien być preferowany. Faktycznie, w ramach Unii Europejskiej taki właśnie typ VAT funkcjonuje. W konsekwencji tylko transakcje z ostatecznym konsumentem są opodatkowane. Oszczędności i inwestycje są wolne od podatku – przynajmniej w założeniach teoretycznych.

---

<sup>2</sup> Omówienie różnych form podatku VAT zob. np. w: Musgrave, Musgrave, Kullmer (1988), s. 300 i nast.

### 3. VAT z transakcji międzynarodowych

Po dokonaniu wyboru systemu VAT należy się zastanowić, jak opodatkować transakcje międzynarodowe. Istnieją trzy możliwości<sup>3</sup>: a) odstąpienie od pobierania podatku z tych transakcji, b) pobieranie podatku w kraju pochodzenia towarów lub usług – zasada pochodzenia, oraz c) pobieranie podatku w kraju docelowym towarów lub usług – zasada przeznaczenia towaru. Ponieważ pierwsza propozycja nie jest sensownym rozwiązaniem (dyskryminacja transakcji krajowych), więc wybór leży między zasadą pochodzenia i zasadą przeznaczenia towaru. Z teoretycznego punktu widzenia obie formy opodatkowania są wydajne – mimo że wpływy z podatku idą do różnych krajów. Ten efekt dystrybucji powoduje, że bardzo trudno jest zmienić stosowaną zasadę: każda zmiana wiąże się z koniecznością zaakceptowania nowego sposobu dystrybucji wpływów podatku lub redystrybucji tych wpływów. Zatem zmiana zasady, według której pobiera się podatek z transakcji międzynarodowych, jest bardzo trudna.

Innym problemem są zakupy międzynarodowe. Osoby mieszkające w pobliżu granicy między dwoma (lub więcej) krajami często korzystają z różnic między stawkami VAT w różnych krajach i robią zakupy w kraju, w którym VAT jest niższy. Jednakże tylko mniejszość naprawdę na tym korzysta. Dla znacznej części kupujących koszty transportu przewyższają zysk uzyskany z różnicy stawek VAT. Ostatnio pojawiły się dwa dodatkowe problemy: katalogi wysyłkowe oraz sprzedaż przez Internet. Obie formy handlu są znakomicie przystosowane do prowadzenia sprzedaży międzynarodowej we wszystkich krajach objętych usługą<sup>4</sup>. W przypadku katalogów wysyłkowych powstało już rozwiązanie obejmujące kraju unijne, ostatnio także rozszerzone na sprzedaż przez Internet<sup>5</sup>. Sprzedaż internetowa wydaje się mieć wystarczający potencjał, by zagrozić krajowym systemom VAT, jeżeli nie podejmie się odpowiednich kroków zapobiegawczych.

### 4. VAT we Wspólnocie Europejskiej

Europejski VAT<sup>6</sup> został wprowadzony w 1970 r. (Pierwsza i Druga Dyrektywa VAT) we Wspólnocie Europejskiej i Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej, po-

<sup>3</sup> Omówienie zob. np. w: Bovenberg (1994). Por. także: Peffekoven (1978).

<sup>4</sup> Problemy z pośrednim opodatkowaniem przy sprzedaży internetowej zob. w: Beck, Prinz (1999), s. 101 i nast. Te problemy nie zostaną omówione w tym artykule; analiza w: Prinz (2002).

<sup>5</sup> Przepisy VAT w UE można znaleźć na unijnej stronie internetowej UER-LEX. Zob. także: European Union in the US (2002). Krótki przegląd nowych przepisów VAT przy sprzedaży internetowej podano w: European Commission (2002). Czy nowe przepisy wystarczą do rozwiązania problemu, nie jest jeszcze jasne.

<sup>6</sup> Wszeczhronna historia VAT w Europejskiej Wspólnocie Gospodarczej, Wspólnocie Europejskiej i Unii Europejskiej zob. Fehr, Rosenberg, Wiegard (1995), s. 208 i nast.

przednicze Unii Europejskiej (UE)<sup>7</sup>. Zastąpił krajowe podatki od produkcji i konsumpcji, które były przeszkodą handlową ze względu na efekt kumulacyjny<sup>8</sup>. Każdy kraj członkowski UE musi wprowadzić VAT, jest to *de facto* wymóg przynależności do Wspólnoty Europejskiej<sup>9</sup>. Do 1973 r. wszystkie kraje członkowskie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej wprowadziły VAT, jednak na podstawie różnych lokalnych przepisów podatkowych<sup>10</sup>. Nie było to pożądane rozwiązanie, ponieważ od 1975 r. część wkładów państw członkowskich do budżetu Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej zaczęła pochodzić z podatku VAT<sup>11</sup>. Dlatego ustalenie wspólnej podstawy obliczania VAT stało się konieczne. Szósta Dyrektywa VAT (77/388/EWG) z 1977 r. określa wspólną podstawę opodatkowania, a także wspólne przepisy podatkowe, łącznie z ograniczeniem zakresu stawek podatkowych (zwykłą i zmniejszoną stawkę podatku)<sup>12</sup>. W związku z tym Dyrektywę tę często się określa jako: „następny krok na drodze Europy do powszechnego systemu podatku od wartości dodanej”<sup>13</sup>. Od tamtej pory wydano kilka kolejnych Dyrektyw w celu wyjaśnienia przepisów podatkowych oraz określenia odstępstw różnych krajów od ustanowionych przepisów. Według Fehra, Rosenberga i Wiegarda: „Komisja i Rada coraz bardziej oddalały się od ustalonego wcześniej priorytetu likwidacji barier podatkowych”<sup>14</sup>.

Stworzenie Wspólnego Rynku w 1993 r. spowodowało problemy z VAT. Zdawano sobie z tego sprawę już w 1987 r., gdy Komisja zaproponowała zmianę z zasady przeznaczenia towaru na zasadę pochodzenia<sup>15</sup>. Aby uniknąć sporów na temat dystrybucji wpływów z podatków, zaproponowano system rozliczeń, który powinien zapobiegać przesuwaniu wpływów z podatków między krajami członkowskimi<sup>16</sup>. Ekonomicznym powodem tej zmiany jest to – według Komisji – by handel między krajami członkowskimi był postrzegany nie jako eksport i import, ale jako handel wewnątrz Wspólnoty<sup>17</sup>. W konsekwencji zasada przeznaczenia towaru w swojej poprzedniej formie nie mogła być już stosowana, ponieważ państwowe granice podatkowe przestały istnieć.

Jednakże czas na tak dużą zmianę jeszcze nie nadszedł. Zamiast tego zaproponowano tzw. system przejściowy, który wprowadzono w życie i który obowiązu-

<sup>7</sup> Zob. European Commission (2000), s. 12.

<sup>8</sup> Zob. tamże.

<sup>9</sup> Zob. Hyman (1999), s. 588.

<sup>10</sup> Zob. Fehr, Rosenberg, Wiegard (1995), s. 215.

<sup>11</sup> Zob. tamże, s. 216.

<sup>12</sup> Zob. European Commission (2000), s. 12.

<sup>13</sup> Zob. Fehr, Rosenberg, Wiegard (1995), s. 216.

<sup>14</sup> Tamże.

<sup>15</sup> Zob. np. European Commission (2000), s. 12, a także Fehr, Rosenberg, Wiegard (1995), s. 218 i nast.

<sup>16</sup> Tamże.

<sup>17</sup> „Wolny przepływ towarów wewnątrz Wspólnoty oznacza, że handel między krajami członkowskimi nie może być dłużej traktowany jak eksport i import” (European Commission (2000), s. 14).

je do dnia dzisiejszego<sup>18</sup>, chociaż Komisja nie zrezygnowała ze swego długoterminowego celu wprowadzenia systemu VAT opartego na zasadzie pochodzenia<sup>19</sup>. W 1996 r. Komisja zaproponowała dwuetapową procedurę usprawnienia systemu VAT, – naprawę istniejącego systemu w pierwszym etapie oraz przejście na system VAT bazujący na zasadzie pochodzenia.

Aby usprawnić system przejściowy i sprostać potrzebom wspólnego rynku, nowy system VAT musi:

- zakończyć podział rynku na »państwowe« obszary podatkowe,
- być prosty i nowoczesny,
- zapewnić równe traktowanie wszystkich transakcji zawieranych wewnątrz Wspólnoty,
- zagwarantować efektywne opodatkowanie i system kontroli zapewniający odpowiedni poziom wpływów z VAT.

Program skupia się na trzech obszarach działań Wspólnoty:

- jednolite zastosowanie,
- modernizacja VAT,

Tabela 1. Stawki VAT w państwach członkowskich na dzień 22.10.2001 r.

Kraj członkowski	Stawka zredukowana	Stawka standardowa	<i>Parking rate</i>
Belgia	6	21	12
Dania	–	25	–
Niemcy	7	16	–
Grecja	4 / 8	18	–
Hiszpania	4 / 7	16	–
Francja	2.1 / 5.5	19.6	–
Irlandia	4.3 / 12.5	20	12.5
Włochy	4 / 10	20	–
Luksemburg	3 / 6	15	12
Holandia	6	19	–
Austria	12 / 10	20	–
Portugalia	5 / 12	17	–
Finlandia	17 / 8	22	–
Szwecja	6 / 12	25	–
Wielka Brytania	5	17.5	–

Źródło: Commission of the European Communities (2001), Aneks 1, s. 13-16.

<sup>18</sup> Obecnie obowiązujące zasady są przedstawione poniżej w cz. 4.

<sup>19</sup> Zob. European Commission (2000), s. 18.

– przejście do systemu VAT opartego na zasadzie pochodzenia<sup>20</sup>.

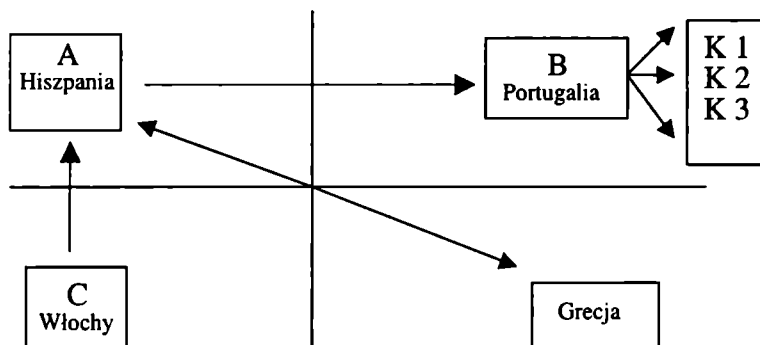
Szczegółowo stawki VAT krajów członkowskich prezentuje tab. 1. Należy zwrócić uwagę na rozróżnienie między *standardową stawką*, jedną lub dwiema *stawkami obniżonymi* oraz tzw. *parking rate* (specjalną stawką obniżoną)<sup>21</sup>.

## 5. Zasady VAT w UE

Jakie są zasady systemu przejściowego i jak oddziałują na państwowe prawo podatkowe? Podstawowa koncepcja jest następująca<sup>22</sup>:

- Nie będzie kontroli na granicach państwowych.
- W wypadku transakcji międzynarodowych między *firmami* obowiązuje zasada przeznaczenia towaru.
- W wypadku transakcji międzynarodowych obejmujących *zakupy* niekomercyjne obowiązuje zasada przeznaczenia towaru.
- Istnieją specjalne warunki sprzedaży międzynarodowej do końcowych konsumentów.

Zastosowanie tych zasad zostało przedstawione na rys. 1-3. Pierwszy z nich ukazuje VAT w firmach.



Rys. 1. VAT w firmach europejskich

Źródło: European Commission (2000), s. 16.

Wejdźmy nieco bardziej w szczegóły. Na rys. 1 firmy oznaczono symbolami A, B i C, natomiast K 1, K 2 i K 3 to odbiorcy produktu końcowego<sup>23</sup>. Firma A w Hiszpanii kupuje półprodukty od firmy C we Włoszech, po czym sprzedaje gotowy

<sup>20</sup> European Commission (2000), s. 15.

<sup>21</sup> *Parking rate* jest stawką VAT dotyczącą towarów i usług nie wymienionych w Aneksie H Szóstej Dyrektywy VAT, w odniesieniu do której można przyjąć zredukowaną stawkę co najmniej 12%, jeżeli kraje członkowskie przyjęły zredukowane stawki na te produkty i usługi przed 1 stycznia 1991. Zob. art. 28 (2) e) w Szóstej Dyrektywie VAT.

<sup>22</sup> Zob. Fehr, Rosenberg, Wiegard (1995), s. 220.

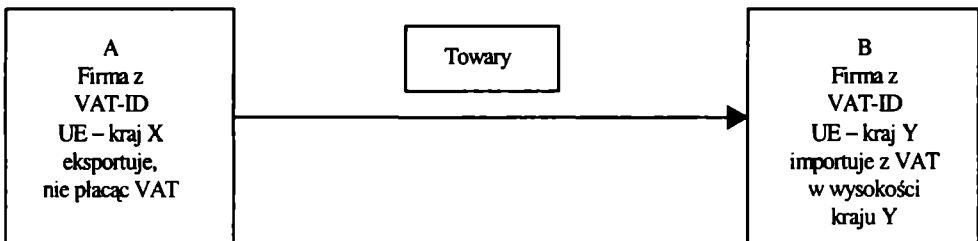
<sup>23</sup> Przykład wzięty z: European Commission (2000), s. 16.

produkt firmie B w Portugalii, która następnie sprzedaje go końcowym odbiorcom K 1 – K 3. Ponadto przedstawiciel firmy A jedzie w delegację do Grecji. W obecnych warunkach prawnych VAT wszystkie trzy firmy muszą mieć ważny numer identyfikacyjny w UE. Procedura jest następująca:

„A musi sprawdzić, czy firma B podlega obowiązkowi VAT. Następnie A sprzedaje B towary bez płacenia podatku VAT i wysyła deklarację do władz hiszpańskich. A musi udowodnić, że towary rzeczywiście opuściły Hiszpanię”<sup>24</sup>. B w Portugalii musi zadeklarować i potrącić VAT według stawek portugalskich. Towar jest sprzedawany końcowym odbiorcom K 1 – K 3 w cenie zawierającej portugalski VAT. Firma C dostarcza półprodukty (lub surowce), nie płacąc VAT, z Włoch do Hiszpanii, natomiast firma A musi za nie zadeklarować i potrącić VAT według stawek hiszpańskich. W ten sposób jest zagwarantowane stosowanie zasady przeznaczenia towaru.

Niemniej jednak pozostaje pewien problem. Przedstawiciel firmy A, przebywając na delegacji w Grecji, musi tam płacić VAT za swoje wydatki, które nie mogą być potrącone w hiszpańskiej deklaracji VAT jego firmy. Zamiast tego musi złożyć podanie o refundację w Grecji (zgodnie z Ósmą Dyrektywą VAT)<sup>25</sup>.

Ogólne zasady dotyczące transakcji między firmami oraz między firmami i osobami prywatnymi są następujące:



Rys. 2. Zasada przeznaczenia produktów dla firm

Źródło: por. Lohse (2001), s. 122.

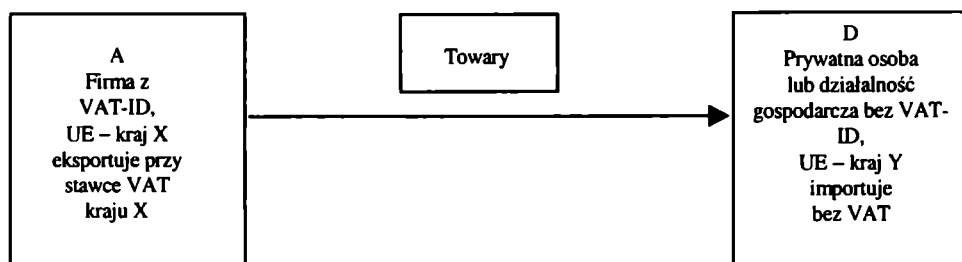
Istnieje kilka odstępstw od zasady pochodzenia dotyczących osób prywatnych i niektórych małych firm<sup>26</sup>:

<sup>24</sup> Przykład wzięty z: *European Commission* (2000), s. 16.

<sup>25</sup> Zob. tamże. W 2000 r. zostało postawione pytanie na forum Parlamentu Europejskiego (A. Radwan), czy należy refundować VAT płacony przez firmy niemieckie za reklamy w Polsce. W odpowiedzi (6 lipca 2000 r.) p. Verheugen stwierdził w imieniu Komisji, że Polska zobowiązała się do refundowania takich opłat VAT na zewnątrz swojego terytorium w 2001 r. i później; zob. zwrot podatku VAT w Polsce.

<sup>26</sup> Zob. Lohse (2001), s. 122–126, a także Birkenfeld (2001), s. 95 i nast. Podstawą prawną są art. 28a–c Szóstej Dyrektywy VAT.

- Jeżeli wydatek kupującego nie przekracza kwoty 12 500 euro, to stosuje się zasadę przeznaczenia produktu.
- Jeżeli sprzedawca nie przekracza progu 100 000 euro za dostawę, to stosuje się zasadę przeznaczenia produktu.
- Zakup i import nowych samochodów (< 6 miesięcy, < 6000 km) przez osoby prywatne z innego kraju Wspólnoty<sup>27</sup>: płatność VAT następuje w kraju zamieszkania kupującego.
- Zakup towarów, na które jest nakładany specjalny podatek konsumpcyjny (paliwo, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe itp.): płatność VAT następuje w kraju przeznaczenia towaru.
- Towary kupione z katalogu wysyłkowego, dostarczone przez sprzedającego: stosuje się zasadę przeznaczenia towaru, w zależności od obrotów firmy wysyłkowej na obszarze kraju przeznaczenia towarów.



Rys 3. Zasada przeznaczenia produktów dla osób prywatnych

Źródło: por. Lohse (2001), s. 122.

Jak łatwo zauważyć, system przejściowy stanowi mieszankę zasady pochodzenia (dla osób prywatnych) i zasady przeznaczenia towarów (dla firm). Jak to zauważył Homburg, taka mieszanka prowadzi do *zaburzeń alokacji*: w krajach o niskich stawkach VAT sektor produkujący dobra konsumpcyjne ma przewagę nad sektorem wytwarzającym półprodukty. W krajach o wysokich stawkach VAT sytuacja jest odwrotna<sup>27</sup>. Dlatego lepiej byłoby wybrać albo zasadę przeznaczenia produktu, albo zasadę pochodzenia, lecz nie można stosować obu jednocześnie.

Łatwo się przekonać, że zasady wcale nie są trywialne. Ponadto zagwarantowanie, by z wszystkich transakcji podlegających opodatkowaniu rzeczywiście odprowadzono podatek, jest także dosyć trudne. Oto kilka najczęstszych problemów<sup>28</sup>:

- Niemiecka firma kupuje towary nie płacąc podatku w innym kraju UE, i unika płacenia go w Niemczech, sprzedając je osobom prywatnym.

<sup>27</sup> Zob. Homburg (1997), s. 304.

<sup>28</sup> Zob. Siegel, Bareis (1999), s. 192.



- Niemieccy konsumenci udają, że są firmami i kupują towary od firm w innych krajach UE, nie płacąc podatku.
- Zagraniczny konsument kupuje towary od firmy niemieckiej, posługując się fałszywym numerem identyfikacji podatkowej (odpowiedzialność podatkowa spoczywa na firmie niemieckiej).

Aby zapobiec takim przypadkom, UE wprowadziła system kontroli<sup>29</sup>. Istnieje informacja o numerach identyfikacyjnych VAT oraz rejestr zakupów wewnątrz Wspólnoty. Ponadto istnieje bank informacji na temat kupujących oraz ilości dostaw dokonywanych w ramach Wspólnoty. Firmy mają obowiązek deklarować co kwartał wszystkie swoje transakcje przeprowadzone we Wspólnocie.

Istnieje jednak znaczna przepaść między prawnymi uregulowaniami pobierania podatku VAT w UE i gospodarczą rzeczywistością<sup>30</sup>:

- Dopiero w 2004 r. powstanie jednolite prawo dotyczące rachunków wystawianych w UE. Jednak nawet to nie zabezpiecza przed stosowaniem niewłaściwych numerów identyfikacji VAT.
- Bardzo trudno jest opodatkować dochody firm, które prowadzą działalność w wielu krajach, np. gdy niemiecka lub francuska firma sprzedaje towary na rynku belgijskim. Nie jest jasne, jak system podatkowy Belgii miałby być informowany o takich transakcjach.
- Innym problemem są firmy prowadzące sprzedaż wysyłkową. O ile firma płaci VAT w kraju, w którym ma główną siedzibę, miejscowe władze podatkowe nie mają żadnej motywacji, by sprawdzić, czy spełnione są warunki rozliczania VAT w kraju przeznaczenia.

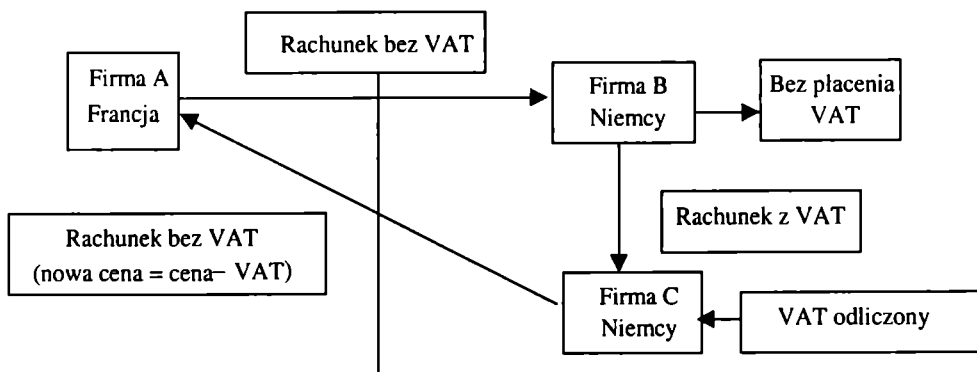
Poza wymienionymi problemami istnieje także metoda wykorzystywania przepisów VAT, zwana *roundabout trade* (zob. rys. 4)<sup>31</sup>. W tym przypadku żadne towary nie podlegają wymianie – tylko faktury. Firma A, powiedzmy we Francji, wystawia niemieckiej firmie B fakturę bez VAT. Niemiecka firma B wystawia fakturę innej niemieckiej firmie C na towar, który nigdy nie został dostarczony, doliczając VAT, którego jednak nie płaci. Druga firma niemiecka, nazwana C, odejmuje VAT i wystawia ponownie fakturę francuskiej firmie A, bez doliczania podatku VAT. W ten sposób wymiana faktur prowadzi do redukcji ceny towaru w wysokości odliczonego (ale nigdy nie zapłaconego) niemieckiego VAT. Tę procedurę można powtarzać, za każdym razem obniżając cenę towaru o sumę odliczonego VAT. Ten nielegalny proceder odbywa się kosztem – w tym konkretnym przypadku – niemieckiego rządu i podatnika.

---

<sup>29</sup> Zob. Birkenfeld (2001), s. 107, oraz Siegel, Bareis (1999), s. 192. Podstawą prawną jest Rozporządzenie (EEC) No 218/92 na temat administracyjnej współpracy przy opodatkowaniu pośrednim (VAT).

<sup>30</sup> Zob. Widmann (2002).

<sup>31</sup> Zob. Peffekoven (2001).



Rys. 4. Roundabout trade w UE

Wydaje się oczywiste, że obecny stan odbiega od ideału. Czy można go naprawić w sposób możliwy do zaakceptowania przez członków Wspólnoty?

## 6. Zmiana przepisów VAT wewnątrz UE?

Założmy tymczasowo, że UE jest jednolitym państwem z różniącymi się regionalnie przepisami podatku VAT. Wówczas oczywiste wydają się dwa rozwiązania problemu VAT: 1) całkowita harmonizacja przepisów VAT oraz 2) każda firma stosuje stawki VAT obowiązujące w swoim kraju, VAT zaś zapłacony w innym kraju członkowskim UE jest odliczany na normalnej deklaracji VAT tej firmy<sup>32</sup>.

Do oceny tych dwóch rozwiązań zostały zastosowane dwa kryteria:

1. *Kryterium alokacji.* Celem jest neutralność VAT. Oznacza to, że te same przepisy muszą być stosowane niezależnie od tego, czy transakcje są prowadzone między firmami, czy też między firmami a konsumentami. Oczywiście, przy transakcjach między firmami dana firma, która kupuje produkty lub usługi od innej firmy (jako produkt pośredni), jest upoważniona do odliczenia VAT firmy sprzedającej na swojej deklaracji VAT. Jednak końcowy użytkownik nie może odliczyć VAT. Ponadto neutralność VAT wymaga także, by były stosowane te same przepisy, i to niezależnie od tego, czy obie firmy należą, czy też nie należą do UE. Mechanizm pobierania i dystrybucji podatku VAT powinien przestrzegać zasady *incentive compatible*, tzn. nie powinny istnieć żadne zachęty dla władz poszczególnych państw, by zmieniać stawki VAT w celach strategicznych lub by stosować złagodzone metody kontroli zgodności przepisów VAT<sup>33</sup>.

2. *Kryterium dystrybucji.* Celem jest zapewnienie, by wpływy z podatku VAT w krajach członkowskich UE nie zmieniły się znacząco w porównaniu ze stanem

<sup>32</sup> Drugie rozwiązanie stanowi propozycję Komisji Europejskiej, zob. European Commission (2000), s. 16 i nast.

<sup>33</sup> Zob. Smith (1996), s. 1, a także Genser (2001), s. 12 – opis tych wymogów.

sprzed reformy. W miarę konieczności zastosuje się mechanizm rozliczeniowy, aby dokonać takiej redystrybucji wpływów z podatku VAT, by spełnić wymogi kryterium dystrybucji<sup>34</sup>.

Biorąc pod uwagę wyżej wymienione kryteria, zastanówmy się, jak należy osądzić proponowane zmiany w VAT? Na potrzeby tej analizy zakłada się, że stawka zerowa do rozliczeń wewnątrz Unii nie jest w ogóle brana pod uwagę. To oznacza, że transakcje *między* krajami członkowskimi są traktowane tak samo jak transakcje *wewnątrz* każdego kraju członkowskiego.

Po pierwsze, całkowita harmonizacja stawek VAT umożliwiłaby rezygnację z rozsądzania, jaką należy stosować zasadę: pochodzenia czy przeznaczenia produktu<sup>35</sup>. W obu przypadkach wynik byłby taki sam, ponieważ nie byłoby zachęty do eksportowania lub importowania. W ten sposób kryterium alokacji jest spełnione i podatek VAT jest neutralny, tzn. nie powoduje zmian alokacji zasobów i towarów. Jednak nastąpiłaby wówczas zmiana we wpływach z podatku VAT w różnych krajach, ponieważ harmonizacja doprowadzi do zmian stosowanych stawek podatków. Jeżeli w ramach harmonizacji przyjmie się *średnią stawkę VAT* wszystkich krajów członkowskich, to w niektórych krajach VAT wzrośnie, w innych zaś spadnie. To z kolei naruszy kryterium dystrybucji, jeżeli nie zostaną podjęte kroki w celu redystrybucji przychodów z VAT w taki sposób, by krajowe wpływy z VAT pozostały niezmienione. Nie jest nawet pewne, czy całkowite wpływy ze zreformowanego VAT wystarczą do zaspokojenia potrzeb wszystkich krajów. W innym przypadku same kraje członkowskie muszą zapewnić spełnienie własnych wymogów budżetowych przez wykorzystanie wpływów z innych podatków do skompensowania braku wywołanego harmonizacją stawek VAT<sup>36</sup>. To jednak może obniżyć poziom życia w niektórych krajach, gdy zajdzie potrzeba przekształcenia optymalnej struktury podatkowej.

Jeżeli zastosuje się najwyższą stawkę VAT używaną w krajach członkowskich UE, to całkowite wpływy mogą wzrosnąć. Istnieje jednak możliwość, że całkowity pobór podatku w niektórych krajach może się stać zbyt wysoki. Dlatego inne podatki będą musiały przypuszczalnie ulec obniżeniu. Pozostaje pytanie, czy takie zmiany w systemie podatkowym spowodują spadek poziomu życia, czy nie. Zakładając, że struktura podatkowa w okresie przed harmonizacją została dobrana opty-

---

<sup>34</sup> Jak wynika z podanego przykładu, wszystkie propozycje wymagają zastosowania mechanizmów rozliczeniowych. Te mechanizmy mogą wytwarzać różne zachęty, jak to wykazał Genser (2001), s. 9 i nast.

<sup>35</sup> Należy wspomnieć, że nawet w pełni zharmonizowane stawki VAT nie omijają problemu nagromadzonego ujemnego bilansu handlowego w handlu wewnątrz Wspólnoty. Ponieważ unikanie stawki zerowej w transakcjach między krajami członkowskimi jest istotnym punktem wszystkich propozycji reform VAT, więc nawet zharmonizowane stawki VAT nie wyeliminują problemu krajów, które wykazując nadwyżkę eksportu (importu), otrzymują systematycznie więcej (mniej) wpływów z podatku. Aby to naprawić, potrzebny jest mechanizm rozliczeniowy.

<sup>36</sup> Zob. Genser (2001), s. 9 – obliczenia braków we wpływach z podatków przy zharmonizowanej stawce VAT 19%.

malnie, bardzo prawdopodobne jest, że zwiększenie stawki VAT spowoduje pogorszenie poziomu życia.

Podsumowując, należy zauważyć, że harmonizacja stawek VAT może nie zostać zaakceptowana przez wszystkie kraje członkowskie, i to z uzasadnionych przyczyn.

Spróbujmy rozważyć propozycję komisji, według której VAT płacony przez firmę w dowolnym kraju mógłby zostać odliczony w zwykłej deklaracji VAT w jej ojczystym kraju. W takim wypadku wymiana towarów i usług ponad granicami państwowymi wewnątrz UE nie byłaby już wolna od podatku VAT. To uczyniłoby system kontroli niepotrzebnym, gdyż nie byłoby ryzyka, że firma dostarczy towary lub usługi konsumentowi w innym kraju UE bez podatku. Jest to zasada, którą można by zastosować, gdyby wspólny rynek nie był podzielony granicami państwowymi. Problemem jest jednak to, że kraj importujący traci wpływy z podatku na rzecz kraju eksportującego, gdy firma importująca odlicza podatek VAT płacony przez eksportera w kraju eksportującym. W rzeczy samej zmienia się wpływ z podatku w obu krajach – importującym i eksportującym. Kraj eksportujący otrzyma więcej wpływów niż wcześniej, importujący zaś kraj mniej. W konsekwencji naruszone zostaje kryterium dystrybucji; bez mechanizmu rozliczeniowego<sup>37</sup> jest bardzo wątpliwe, czy propozycja zostanie przyjęta. Kryterium alokacji jest spełnione, lecz kryterium dystrybucji nie.

Dotychczasowa analiza przyniosła jedynie negatywne wyniki. Czy powinno się zatem pożegnać z pomysłem ujednoczenia VAT w Europie, czy należy trzymać się ustalonych zasad zróżnicowanego VAT? Bliższe spojrzenie na literaturę naukową na temat podatku od wartości dodanej pozwala zachować nadzieję na ustalenie jednolitego VAT. Omówimy tutaj krótko koncepcję VIVAT (*viable integrated VAT regime*) – zintegrowany, możliwy do wprowadzenia reżim VAT<sup>38</sup>. Intencją jej autorów, Keena i Smitha, było uniknięcie problemu z zachęt ani powstającymi przy wprowadzaniu zasad VAT na poziomie państwowym i ustalaniu stawek VAT wewnątrz krajów. Mówiąc w skrócie, nie powinno być żadnych zachęt ani do tego, by ustalać stawki VAT strategicznie, ani do tego, by łągodzić przepisy dotyczące kontroli VAT<sup>39</sup>.

<sup>37</sup> Zob. Genser (2001), s. 10 i nast. – analiza negatywnego wpływu zachęt obydwu mechanizmów: makrorozliczeniowego i mikrorozliczeniowego.

<sup>38</sup> Analiza tej i innych podobnych propozycji w kontekście europejskiego VAT, zob. Genser (2001), s. 12 i nast. – VIVAT został pierwotnie zaproponowany przez Keena i Smitha (1996). Opis i analiza VIVAT – zob. np. Keen, Smith (2000), Keen (2000), a także Bird, Gendron (2000), (1998).

<sup>39</sup> Zob. podsumowanie w: Smith (1996), s. 1. Ponadto Smith twierdził: „Wadą systemu przejściowego jest to, że łańcuch kumulacji jest zerwany, gdy sprzedaży dokonuje się między granicami państw członkowskich Wspólnoty, co daje początek niebezpieczeństwu, że sprzedaż zostanie zepchnięta do »szarej strefy« gospodarki i podatek nie zostanie zapłacony. VIVAT umożliwiłby uniknięcie tego niebezpieczeństwa poprzez kontynuację łańcucha kumulacji VAT ponad granicami państw członkowskich” (Smith (1996), s. 1).

VIVAT jest zwany także systemem dwufilarowym, składającym się z VAT europejskiego ze zharmonizowaną 15% stawką VAT (najniższa stawka w UE) i krajowego podatku ze sprzedaży ze zróżnicowanymi krajowymi stawkami<sup>40</sup>. Taki dwufilarowy system ma tę zaletę, że niepotrzebna staje się stawka zerowa na transakcje dokonywane wewnątrz UE, gdy przyjmie się zasadę przeznaczenia produktu. Zamiast tego przyjmuje się tę samą stawkę VAT niezależnie od tego, czy transakcję przeprowadza się wewnątrz kraju członkowskiego, czy między różnymi krajami członkowskimi. Po prostu nie ma to znaczenia! Jedynym wymogiem jest to, by transakcje były przeprowadzane między *zarejestrowanymi firmami*, a nie między firmami a końcowym konsumentem. Ponieważ krajowe stawki VAT są jednolite, więc nie odgrywa żadnej roli to, gdzie pierwotnie został zapłacony VAT, który jest odejmowany przy transakcji między firmami. W dodatku nie ma problemu z harmonizacją stawek VAT, ponieważ kraje członkowskie mogą samodzielnie ustalać stawki na drugim filarze, czyli na podatku obrotowym na poziomie detalicznym. W ten sposób zasada przeznaczenia towaru zostanie narzucona konsumentom w Unii Europejskiej. Problemem pozostaje jedynie ujemny bilans handlowy na poziomie globalnym. Państwo mające dodatni bilans handlowy w handlu wewnątrz UE skorzysta na wprowadzeniu VIVAT, ponieważ firmy eksportujące płacą ogólnoeuropejski VAT w swoim kraju ojczystym, podczas gdy kraje importujące odliczają w kraju przeznaczenia towaru od swoich zobowiązań podatkowych VAT zapłacony przez firmę eksportującą<sup>41</sup>. Ten problem można rozwiązać przez wprowadzenie mechanizmu rozliczeniowego lub – jak sugerował Genser – przez rezygnację z mechanizmu rozliczeniowego na rzecz nieco wyższych stawek podatku obrotowego w krajach o deficycie w handlu wewnątrz UE<sup>42</sup>. Wpływy z podatku zgromadzone w ten sposób byłyby mniej więcej takie same jak przy poprzednim systemie – z niezharmonizowanymi stawkami VAT.

Wprowadzenie w życie tego dwufilarowego systemu VAT jest możliwe dzięki temu, że podatek obrotowy stanowi tylko specjalną formę podatku od wartości dodanej. Gdy założy się, że wszystkie gotowe towary i usługi są sprzedawane konsumentom w sposób gwarantujący pobranie podatku, prywatna konsumpcja stanowi podstawę podatku, tak samo jak w przypadku VAT. Jakie są zatem różnice między podatkiem obrotowym i VAT? Podatek obrotowy jest pobierany *jeden raz* w tym punkcie procesu gospodarczego, gdy towar lub usługa dociera do ostatecznego konsumenta. Natomiast VAT jest pobierany na dokładnie każdym etapie produkcji i dystrybucji. Jednak, ponieważ firmy mogą sobie odliczyć VAT zapłacony przez inne firmy, VAT zapłacony przez ostatecznego konsumenta jest dokładnie taki sam jak podatek obrotowy. Najważniejszą różnicą jest to, że *procedura* zbierania VAT na każdym etapie produkcji i dystrybucji praktycznie uniemożliwia

---

<sup>40</sup> Zob. Keen, Smith (1996), Smith (1996) oraz Genser (2001).

<sup>41</sup> Zob. Genser (2001), s. 16 i nast.

<sup>42</sup> Tamże, s. 17.

uniknięcie płacenia podatku. Sprawa wygląda inaczej przy podatku obrotowym. Ponieważ pobiera się go przy końcowym etapie dystrybucji wyłącznie od konsumenta, więc istnieją liczne zachęty i możliwości unikania podatku. Prosty sposób jest kupowanie produktu w sprzedaży hurtowej zamiast w detalu. Sprzedaż detaliczna jest wąskim gardłem, przy którym następuje pobór podatku. Jeżeli ktoś znajdzie sposób, by obejść handel detaliczny, unika płacenia podatku.

To może się okazać głównym powodem, dla którego nie należy całkowicie zrezygnować z podatku VAT na rzecz podatku obrotowego. Ponieważ handel międzynarodowy jest przeprowadzany na poziomie sprzedaży hurtowej, podatek obrotowy nie dotyczy transakcji towarowych lub usługowych w skali międzynarodowej. Import i eksport jest wolny od podatku obrotowego. Zapewnienie poboru podatku od wartości dodanej wymaga, by niesprzedawanie towaru bez doliczenia podatku było w interesie firmy. To się da łatwiej zagwarantować w przypadku VAT niż podatku ze sprzedaży. Powodem jest to, że handel detaliczny bardzo by zyskał na możliwości uniknięcia doliczania podatku obrotowego. Wszystkim innym firmom w łańcuchu wartości jest obojętne, czy podatek został zapłacony poprawnie, czy nie. Nawet z punktu widzenia kontroli zgodności płaconego podatku taniej jest kontrolować podatek obrotowy niż VAT. VAT jest bardziej skomplikowany technicznie niż podatek obrotowy, ponieważ na każdym etapie produkcji trzeba sprawdzać, czy podatek odliczony i podatek zapłacony są zgodne z prawem podatkowym. W podatku obrotowym wystarczy sprawdzić sprzedaż detaliczną. Z drugiej strony, ponieważ podatek obrotowy stwarza o wiele większe zachęty i możliwości unikania, należy go poddawać znacznie bardziej rygorystycznej kontroli.

Zatem wydaje się, że problem VAT można rozwiązać w UE przez wprowadzenie systemu dwufilarowego, złożonego ze zharmonizowanego europejskiego VAT ze stawką 15% i narodowego podatku obrotowego o zróżnicowanych stawkach. Podstawowym pytaniem jest to, czy system VIVAT rozwiąże także problem unikania płacenia podatku VAT, o którym wspomniano powyżej.

Po pierwsze, pozostaje problem robienia zakupów za granicą. Nawet przy zharmonizowanym VAT różnica w krajowych stawkach podatku obrotowego będzie zachęcała do jeżdżenia na zakupy za granicę. W konsekwencji tej metody unikania podatku wprowadzenie systemu VIVAT nic nie zmieni.

Ponadto VIVAT nadal umożliwi zagranicznym firmom dostarczanie towarów i usług konsumentom, którzy nie są firmami i którzy nie zostali upoważnieni do odliczania zagranicznego VAT. W ten sposób można uniknąć płacenia zarówno VAT, jak i podatku obrotowego. Także wprowadzenie systemu VIVAT nie spowoduje zmiany na lepsze.

A co stanie się z *roundabout trade*? Tutaj przynajmniej może się coś zmienić, ponieważ międzynarodowe transakcje między firmami nie są już zwolnione od podatku. Zatem ta forma oszustwa podatkowego nie będzie już możliwa.

Poza problemami omówionymi do tej pory należy wspomnieć o handlu przez Internet. Najlepszym podsumowaniem problemu sprzedaży internetowej jest porównanie go do robienia zakupów za granicą, ale w skali całego kraju. Niezależnie od miejsca zamieszkania konsument może za pomocą Internetu kupić towar prosto od firmy zagranicznej. Towary te mogą być opodatkowane, ponieważ zagraniczny VAT (a prawdopodobnie także podatek obrotowy) musi być zapłacony. Ale miejscowy podatek VAT i podatek obrotowy mogą być w ten sposób ominięte, jeżeli są wyższe niż stawki zagraniczne. Ta procedura jasno dowodzi, że – o czym była już mowa w innym miejscu<sup>43</sup> – w czasach Internetu tylko zasada pochodzenia jest możliwa do stosowania. Zasada przeznaczenia towaru, która zostanie zastosowana w systemie VIVAT, nie sprawdzi się w warunkach sprzedaży internetowej.

Podsumowując, należy podkreślić, że VIVAT stanowi ulepszenie istniejącego europejskiego systemu VAT. Jednak nie da się z jego pomocą rozwiązać wszystkich problemów VAT. Na dłuższą metę może się okazać, że wprowadzenie systemu VAT opartego na zasadzie pochodzenia jest nieuniknione.

## 7. Wnioski

W tym artykule zanalizowano różne problemy z podatkiem VAT w UE. Stwierdzono, że rynek wewnętrzny przyczynił się do powstania poważnych problemów z różnymi stawkami VAT w poszczególnych krajach, przy obowiązującej zasadzie pochodzenia towaru przy poborze podatku VAT. Obecny system przejściowy jest bardzo skomplikowany z powodu wymogów kontrolnych i trudny do administrowania. Wydaje się, że system nie został zbyt dobrze dostosowany do potrzeb takiego rynku wewnętrznego jak UE. Kilka propozycji politycznych, szczególnie tych wysuniętych przez Komisję Europejską, zostało w przeszłości odrzuconych przez kraje członkowskie. Dlatego artykuł ten wziął pod rozwagę również kilka propozycji naukowych, akademickich. Jedną z nich, zwana VIVAT, jest dwufilarowym systemem podatkowym złożonym z europejskiego VAT-u ze zharmonizowaną stawką 15% oraz krajowych podatków obrotowych o różniących się stawkach. W ten sposób międzynarodowe transakcje przestają być problematyczne z punktu widzenia opodatkowania, poza tym jest realizowana zasada przeznaczenia towaru. Jak to ujął Genser, wspólny system VAT musi się charakteryzować następującymi cechami<sup>44</sup>:

- Harmonizacja podstawy VAT w celu wprowadzenia możliwości kredytowanych faktur do handlu wewnątrz Wspólnoty.
- Harmonizacja stawek VAT w celu uniknięcia strategicznej konkurencji podatkowej i uproszczenia rozliczeń.

---

<sup>43</sup> Zob. Prinz (2002).

<sup>44</sup> Zob. Genser (2001), s. 15.

- Wspólny mechanizm rozliczeniowy służący dystrybucji wpływów z VAT według poziomu ostatecznej konsumpcji, oraz
- Zharmonizowana kontrola VAT w celu uniknięcia problemów wynikających z nierzetelnej kontroli wewnątrzpaństwowej.

Ze względu na te dodatkowe kryteria wydaje się, że VIVAT jest najlepszym rozwiązaniem problemu europejskiego podatku VAT w obecnej chwili. Jednak, gdy weźmie się pod rozwagę także wpływ Internetu, wydaje się wątpliwe, by rozwiązanie to przetrwało. VIVAT może mieć tylko krótki okres życia, jeżeli w ogóle dojdzie do skutku. Aby uzdrowić VAT, niezbędne więc będzie przejście do systemu opartego na zasadzie pochodzenia towaru.

## Literatura

- Beck H., Prinz A. (1999), *Ökonomie des Internet*, Campus, Frankfurt–New York.
- Bird R.M., Gendron P.-P. (2000), *CVAT, VIVAT, and Dual VAT: Vertical „Sharing” and Interstate Trade*, *International Tax and Public Finance*, vol. 7, s. 753-761.
- Bird R.M., Gendron P.P. (1998), *Dual VATs and Cross-border Trade: Two Problems, One Solution?* *International Tax and Public Finance*, vol. 5, s. 429-442.
- Birkenfeld W. (2001), *Mehrwertsteuer der UE. Die 6. USt-Richtlinie mit Erläuterungen*, 4. Aufl., Schmidt, Bielefeld.
- Bovenberg L. (1994), *Destination- and Origin-based Taxation under International Capital Mobility*, *International Tax and Public Finance*, vol. 1, s. 247-273.
- Cnossen S. (1998), *Global Trends and Issues in Value Added Taxation*, *International Tax and Public Finance*, vol. 5, s. 399-428.
- Commission of the European Communities (2001), Report from the Commission on Reduced VAT Rates Drawn up in Accordance with Article 12(4) of the Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the Harmonisation of the Laws of the Member States Relating to Turnover Taxes – Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment, COM(2001) 599 final.
- Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. (2002), *The Allure of the Value-added Tax*, *Finance & Development*, June, s. 44-47.
- European Commission (2002), *VAT on Electronic Commerce*, URL, [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/ecommerce/vat\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/ecommerce/vat_en.htm) [21.08.2002].
- European Commission (2000), *Tax Policy in the European Union*, Luxembourg.
- European Union in the US (2002), *Value Added Tax. Practical aspects*, [w:] Internet: URL: <http://www.eurunion.org/legislat/VATweb.htm> [17.04.2002].
- Fehr H., Rosenberg Ch., Wiegard W. (1995), *Welfare Effects of Value-added Tax Harmonization in Europe*, Springer, Berlin et al.
- Fehr H., Rosenberg Ch., Wiegard W. (1993), *Grenzüberschreitende Umsatzbesteuerung in Europa*, *WiSt* 21, Jg. (1993), s. 534-540.
- Genser B. (2001), *Coordinating VATs between Member States*, Discussion paper, Department of Economics, University of Konstanz, Germany, September 2001 (revised).
- Homburg St. (1997), *Allgemeine Steuerlehre*, Vahlen, München.
- Hyman D.N. (1999), *Public Finance*, 6<sup>th</sup> ed., The Dryden Press., Fort Worth et al.
- Keen M. (2000).: *VIVAT, CVAT and All That: New Forms of Value-added Tax for Federal Systems*, IMF Working Paper WP/00/83, International Monetary Fund.



- Keen M., Smith St. (2000), *Vivat VIVAT!*, International Tax and Public Finance, vol. 6, s. 741-751.
- Keen M., Smith St. (1996), *The Future of Value Added Tax in the European Union*, Economic Policy, vol. 23, s. 375-411 and s. 419-420.
- Krause-Junk G. (1991/92), *Die europäische Mehrwertsteuer und das Ursprungslandprinzip*, Finanzarchiv, N.F., Bd. 49, s. 141-153.
- Lockwood B., de Meza D., Myles D. (1995), *On the European Union VAT Proposals: The Superiority of Origin over Destination Taxation*, Fiscal Studies, vol. 16, s. 1-7.
- Lohse G. (2001), *Allgemeine Steuerlehre, Steuern auf Umsatz und Gewerbeertrag*, Cornelsen, Berlin.
- Musgrave R.A., Musgrave P.B., Kullmer L. (1988), *Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis*, Bd. 2, 4<sup>th</sup> ed., Tübingen.
- N.N. (2001), *VAT refund of Polish VAT*, Official Journal of the European Communities C 81 E/90 of 13 March 2001, s. 90.
- Peffekoven R. (2001), *Der Gesetzgeber fördert die Steuerhinterziehung*, Frankfurter Allgemeine Zeitung nr 185, 11.08.2001, s. 16.
- Peffekoven R. (1978), *Die Besteuerung des internationalen Handels*, WiSt, 7. Jg. (1978), s. 163-169.
- Prinz A. (2002), *Steuern und Internet aus finanzwissenschaftlicher Sicht*, [w:] Goldschmidt N. (Hrsg.), *Viertes Freiburger Wirtschaftssymposium, Baden-Baden 2002* (forthcoming).
- Siegel Th., Bareis P. (1999), *Strukturen der Besteuerung*, 3<sup>rd</sup> ed., Oldenbourg, München-Wien.
- Smith St. (1996), *VIVAT – a proposal for the reform of VAT in the UE*, Internet: URL: <http://www.ucl.ac.uk/~uctpa15/vivat.htm> [23.08.2002].
- Stout D. (1973), *Value-added Taxation*, [w:] Crick B., Robson W.A. (eds.), *Taxation Policy*, Harmondsworth, Middlesex, Baltimore, Maryland and Ringwood, Victoria, Penguin, s. 183-200.
- Widmann W. (2002), *Umsatzsteuer auf innergemeinschaftliche Lieferungen: Rechtliche Anforderungen im Vergleich zur wirtschaftlichen Realität*, Betriebs-Berater 57. Jg., H. 26, 26. Juni 2002, s. 1346-1349.

## **VALUE ADDED TAX (VAT) IN THE EUROPEAN UNION: CONCEPT, DEVELOPMENT AND SOME PROBLEMS**

### **Summary**

Creation of the Common Market within the EU resulted in some problems related to the taxation of goods and services. In particular, this is the case of VAT since its collection across national borders requires the control at these borders if the VAT follows the so called destination principle. According to this principle, the VAT is to be collected in that country where goods or services are consumed. For that reason, exports are VAT-free and imports are taxed at the borders. Abolishing border controls requires a complex control system in order to secure the VAT payment in international transactions. Subsequent to that, different tax rates in national VAT systems and weaknesses in the border control enable the misuse of the VAT system. To avoid this crucial question is whether the commodity destination principle should be replaced by the origin principle. Another question is whether the VAT rates should be harmonized among the EU countries. In contrast to that, in the subject literature an alternative solution, and namely the so called VIVAT, has been proposed. It is discussed in the paper. The paper's final conclusion is that the VIVAT might be a viable solution without giving up the commodity destination principle. However, with respect to some new problems being caused by the Internet, the transition to the origin principle may turn out to be inevitable.