



Adam Adamczyk

Uniwersytet Szczeciński
Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania
Katedra Finansów Przedsiębiorstwa i Podatków
adam.adamczyk@wneiz.pl

Marta Kluzek

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Wydział Zarządzania
Katedra Inwestycji i Rynków Kapitałowych
marta.kluzek@ue.poznan.pl

STOPIEŃ REALIZACJI ZASADY NEUTRALNOŚCI PODATKU VAT W PAŃSTWACH UNII EUROPEJSKIEJ – PRÓBA KWANTYFIKACJI

Streszczenie: Celem artykułu jest próba znalezienia syntetycznej miary pozwalającej na pomiar stopnia przestrzegania zasady neutralności podatku VAT w państwach Unii Europejskiej, ze szczególnym uwzględnieniem Polski. Dla realizacji podjętego problemu badawczego skonstruowano syntetyczną miarę neutralności podatku VAT, wykorzystując metodykę syntetycznej miary rozwoju zaproponowaną przez Z. Hellwiga. W artykule opierano się na danych publikowanych przez Komisję Europejską. Dokonana próba pomiaru zakresu realizacji tej zasady w odniesieniu do podatku VAT może stanowić początek dyskusji dotyczącej budowy benchmarku pozwalającego ocenić stopień neutralności analizowanego podatku. Mimo niedoskonałości wykorzystanej metody, należy z dużą dozą prawdopodobieństwa stwierdzić, że w Polsce stopień realizacji zasady neutralności jest niesatysfakcjonujący.

Słowa kluczowe: neutralność podatku VAT, pomiar neutralności, luka polityczna.

JEL Classification: E62, H21, H30.

Wprowadzenie

Termin „neutralność podatku VAT” nie jest pojęciem jednoznacznym. W węższym znaczeniu jest ona utożsamiana z wszechfazowym opodatkowaniem obrotu oraz możliwością odliczania podatku przez podatników niebędących ostatecznymi konsumentami. Przestrzeganie tej zasady ma zabezpieczyć przedsiębiorców przed ponoszeniem ciężaru podatku VAT. Możliwość pełnego odliczenia zapłaconego podatku nie gwarantuje jednak, że VAT nie wpłynie na sytuację ekonomiczną przedsiębiorców. Cenotwórcze właściwości tej daniny w warunkach stosowania zróżnicowanych stawek mogą bowiem pośrednio od-

działać na wyniki przedsiębiorstw, kształtując popyt na sprzedawane przez nie towary i usługi, a więc i ich konkurencyjność. Co więcej, z prowadzonych badań wynika, że wbrew często czynionym założeniom, VAT charakteryzuje się ograniczoną przerzucalnością [Bernal, 2018]. Oznacza to, że beneficjentami stosowania obniżonych stawek podatku są nie tylko ostateczni konsumenci, ale i przedsiębiorcy. Dlatego bardziej zasadnym jest szersze definiowanie neutralności podatkowej. Zgodnie z wytycznymi OECD neutralny VAT nie powinien dyskryminować podobnych przedsiębiorstw. Jednocześnie przedsiębiorstwa nie powinny ponosić nieproporcjonalnych kosztów przestrzegania przepisów, które mogłyby zakłócać ich decyzje gospodarcze [OECD, 2010]. Złożony charakter zasady neutralności podatkowej sprawia, że stopień jej realizacji w poszczególnych państwach nie podlega łatwej kwantyfikacji. Wobec tego trudno jest jednoznacznie stwierdzić, w jakim stopniu opodatkowanie podatkiem VAT wpływa na decyzje gospodarcze przedsiębiorstw w danym państwie.

1. Istota neutralności podatku VAT

Do podstawowych zasad wspólnego systemu podatku VAT zawartych w dyrektywie 2006/112/WE należą: powszechność opodatkowania, zachowanie warunków konkurencji, faktyczne opodatkowanie konsumpcji, unikanie podwójnego opodatkowania oraz neutralność podatku dla podatnika. Ponadto należy zaliczyć do nich zasady: potraćalności, wielofazowości oraz bezpośredniej skuteczności.

Zasada neutralności podatku VAT dla podatników jest jednym z fundamentów systemu podatku od towarów i usług, a wynika wprost z dyrektywy 112. Pojęcie neutralności podatkowej nie jest jednak rozumiane jednoznacznie [Kossek-Wojnar, 2012, s. 167-168]. Zakłada się, iż co do zasady VAT powinien być niedostrzegalny ekonomicznie, tj. nie stanowić obciążenia kosztowego dla przedsiębiorcy, który nie jest ostatecznym konsumentem towaru lub usługi. Neutralność podatku VAT dla podatnika rozumiana jest jako stosowanie podatku na wszystkich etapach obrotu gospodarczego z równoczesnym prawem do potrącenia podatku zawartego w poprzedniej fazie obrotu. Prawo do odliczenia powinno być skorelowane z momentem powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do podatku podlegającego odliczeniu, co oznacza, że podatnik-nabywca może dokonać odliczenia dopiero z chwilą, gdy u podatnika-dostawcy powstanie obowiązek podatkowy. Warto zaznaczyć, że składową zasady neutralności jest nie tylko zasada odliczenia podatku, ale także zasada zwrotu nadwyżki podatku

naliczonego nad należnym. Poprzez nadmierne wydłużenie terminów zwrotu podatku, VAT przestaje być dla podatnika neutralny – musi on ponosić koszty finansowania podatku do czasu otrzymania zwrotu [Majczyk, 2007].

Neutralność podatku VAT można także rozumieć jako brak jego wpływu na mechanizmy rynkowe. Podatek ten obciąża konsumpcję, czyli towary i usługi wykorzystane do celów innych niż opodatkowana działalność gospodarcza. Jednakże zróżnicowany podatek od konsumpcji zniekształca strukturę tejże konsumpcji i tym samym zakłóca funkcjonowanie rynku towarowego [Grądzki, 2006, s. 210].

W myśl pkt 7 preambuły dyrektywy 112 nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system podatku VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji. Państwa członkowskie UE są zobowiązane stosować zasadę neutralności podatku VAT w zakresie, w jakim korzystają z przyznanej przez dyrektywę kompetencji do stosowania obniżonych stawek podatku VAT. Zgodnie z zasadą, podobne towary i usługi, które są względem siebie konkurencyjne, powinny być opodatkowane tą samą stawką. Gdy są one opodatkowane odmiennie, dochodzi do naruszenia zasady neutralności. TSUE wielokrotnie wskazywał kiedy można mówić o podobieństwie towarów w kontekście tej zasady. TSUE stwierdził, że najistotniejszym kryterium pozwalającym uznać, czy dane towary są podobne, jest relacja konkurencji między nimi, przy czym podobieństwo towarów nie oznacza ich identyczności. Niestety w tej kwestii w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych panują rozbieżne poglądy. Pierwszym, który wydał odmienny wyrok w stosunku do ówczesnej linii orzecniczej sądów administracyjnych, był NSA (wyrok z 28.01.2013 roku – I FSK 697/12), uznając, że obowiązujące w Polsce zasady zróżnicowania stawki podatku VAT na produkty podobne są sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej. Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach zajmują natomiast jednoznaczne, niekorzystne dla podatników stanowisko [Głębicka, 2017, s. 45-46].

Zwolnienie w podatku VAT też może naruszać warunki konkurencyjności, szczególnie jeśli występuje w jednej z faz w środku łańcucha. Następuje bowiem naruszenie zasady neutralności ze względu na koszty uzyskania przychodu oraz pobranie podatku od podatku, co powoduje załamanie się mechanizmu podatku od wartości dodanej i wzrost ceny wyrobu finalnego. Natomiast zwolnienie w fazie ostatniej umożliwia zaoferowanie klientowi niższej ceny.

Zakres zwolnień różni się znacznie w poszczególnych państwach członkowskich, głównie z powodu różnic w interpretacji przepisów przewidzianych w dyrektywie 112. Jeśli chodzi o utratę wpływów podatkowych, koszt stosowania obniżonych stawek podatku VAT jest proporcjonalny do ceny towarów lub usług pomnożonej przez różnicę pomiędzy standardową a obniżoną stawką. Trudniej jest obliczyć koszt zwolnień.

Chociaż stosowanie obniżonych stawek podatku VAT może zasadniczo być cennym instrumentem polityki społecznej, należy wziąć pod uwagę ich koszt pod względem zakłóceń konkurencji i w sprawnym funkcjonowaniu europejskiego rynku wewnętrznego. Ponadto opodatkowanie transakcji transgranicznych dotyczących towarów i usług po obniżonej stawce powoduje powstanie kosztów przestrzegania przepisów i niepewności prawnej dla przedsiębiorstw, w szczególności w przypadku gdy podlegają one podatkowi VAT w państwie członkowskim, w którym nie mają siedziby. Wreszcie, zakres obniżonych stawek nie zawsze może być spójny. Na przykład państwa członkowskie mogą stosować stawkę obniżoną do drukowanych książek, czasopism i gazet, ale muszą stosować stawkę podstawową do wersji online tych produktów [Borselli, Chiri, Romagnano, 2012].

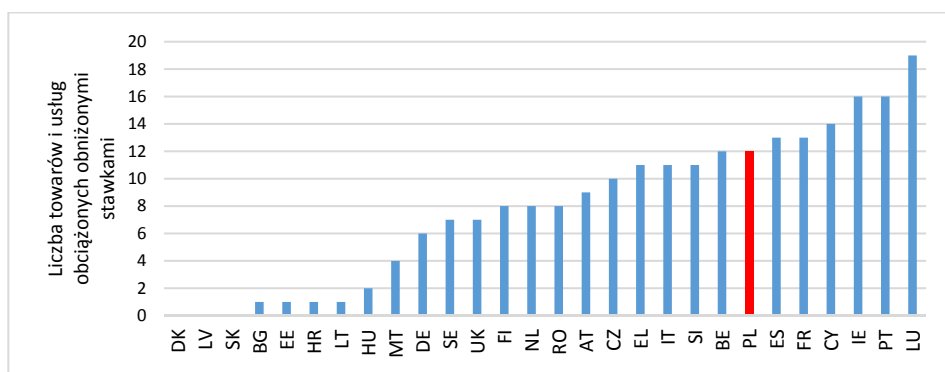
2. Pomiar neutralności podatku VAT

Ograniczenie negatywnych skutków braku neutralności podatku VAT w pierwszej kolejności wymaga znalezienia metod pomiaru tej jego cechy. Chcąc określić, w jakim stopniu VAT kształtuje decyzje przedsiębiorstw, można posłużyć się takimi miarami, jak:

- liczba grup produktów obciążonych obniżonymi stawkami,
- rozmiar luki politycznej wynikającej ze stosowania obniżonych stawek,
- rozmiar luki politycznej wynikającej ze stosowania zwolnień,
- odchylenie stawki minimalnej od podstawowej,
- liczba stawek podatku.

Liczba grup produktów objętych obniżonymi stawkami jest to miernik, który informuje jak bardzo rozpowszechnione są w danym państwie zredukowane stawki podatku VAT. Miara ta jest wielkością charakteryzującą zróżnicowanie opodatkowania wyodrębnionych grup produktów i usług. Pozwala ona stwierdzić, jak bardzo VAT dyskryminuje towary i usługi obciążone stawkami podstawowymi. Im więcej towarów i usług korzysta ze zredukowanych stawek, tym silniejszy jest negatywny bodziec do nabywania dóbr obciążonych stawką pod-

stawową. Użycie tego kryterium do pomiaru neutralności podatku VAT nastrocza jednak pewnych trudności. Wynikają one z faktu, że w poszczególnych państwach UE stosuje się różne klasyfikacje statystyczne dla potrzeb wyodrębnienia grup towarów i usług objętych preferencyjnymi stawkami. Dlatego dla zachowania porównywalności posłużono się uproszczonym podziałem dóbr i usług przedstawionym w opublikowanym przez Komisję Europejską w 2017 r. opracowaniu pt. *Vat rates applied in member states of European Union*. Zróżnicowanie państw UE pod względem tego kryterium zobrazowano na rys. 1.



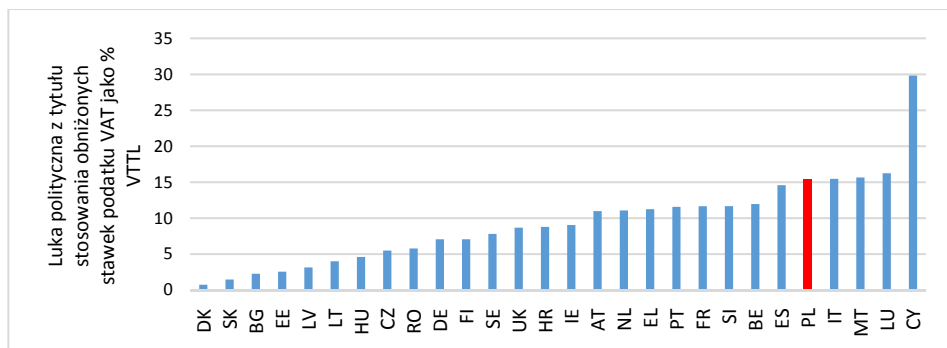
Rys. 1. Liczba grup towarów obciążonych obniżonymi stawkami

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: European Commission [2017].

Na podstawie danych, można sformułować wniosek, że z obniżonych stawek podatku VAT najczęściej korzystają takie państwa, jak Luksemburg, Portugalia, czy Irlandia. Natomiast w takich państwach, jak Dania, Łotwa, czy Słowacja, nie stosuje się w ogóle obniżonych stawek podatku. Oceniając polski system, należy zauważyć, że liczba grup towarów i usług objętych preferencyjnymi stawkami jest stosunkowo wysoka (ponad 220 pozycji).

Wadą zaprezentowanego miernika jest to, że nie pozwala on uchwycić faktycznej skali efektu stosowania obniżonych stawek, gdyż nie uwzględnia udziału dóbr obciążonych obniżonymi stawkami w ogólnej konsumpcji. W związku z tym, aby oddać udział dóbr i usług obciążonych obniżonymi stawkami w ogólnej wartości konsumpcji, wykorzystano kolejny miernik, jakim jest wartość luki politycznej wynikającej ze stosowania obniżonych stawek podatku VAT w relacji do łącznej wartości zobowiązań z tytułu podatku VAT (VTTL). Przy czym za lukę polityczną należy rozumieć wartość dochodów podatkowych utraconych na skutek stosowania preferencji podatkowych [Adamczyk, Czyż, 2015].

Rozmiar luki politycznej wynikającej ze stosowania obniżonych stawek przedstawiono na rys. 2.

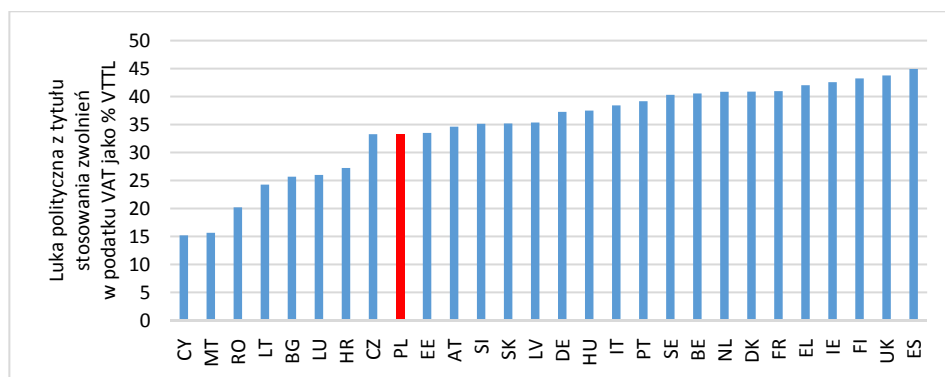


Rys. 2. Rozmiar luki politycznej wynikającej ze stosowania obniżonych stawek podatku VAT
Źródło: Center for Social and Economic Research [2017].

Analiza danych pozwala potwierdzić spostrzeżenie, iż stosowanie znacznej liczby obniżonych stawek nie zawsze przekłada się na duży ubytek dochodów podatkowych, czego przykładem mogą być takie państwa, jak Irlandia, czy Portugalia. Państwem o zdecydowanie największej stracie dochodów z tytułu stosowania obniżonych stawek podatku VAT jest Cypr, natomiast w najmniejszym stopniu na poziom dochodów podatkowych obniżone stawki wpływały w Danii, Słowacji i Bułgarii. Ubytek dochodów podatkowych z tytułu stosowania obniżonych stawek podatku VAT w Polsce plasował nasz kraj wśród pięciu państw UE o najwyższych stratach z tego tytułu.

Należy podkreślić, że wartość luki politycznej zależy nie tylko od skali stosowania obniżonych stawek podatku VAT, ale także od zakresu wykorzystywanych zwolnień podatkowych. Zwolnienia, podobnie jak obniżone stawki, ograniczają neutralność opodatkowania podatkiem VAT. Skalę tego zjawiska uwzględniono w pomiarze neutralności podatku VAT, wykorzystując wartość luki politycznej wynikającej ze stosowania zwolnień (rys. 3).

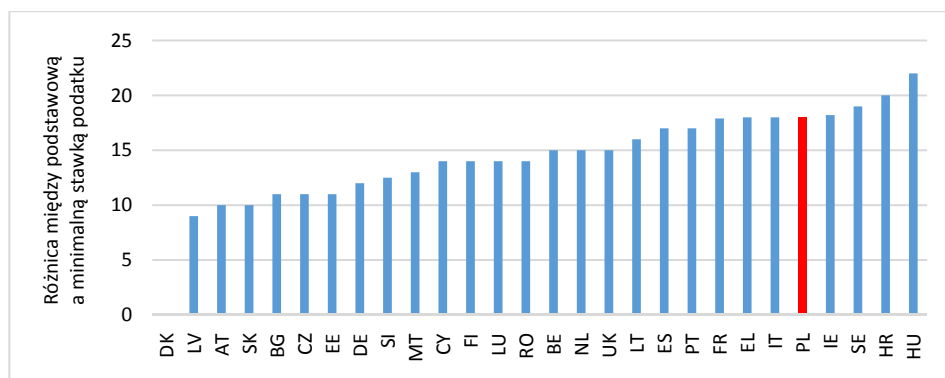
Jak wynika z danych, uszeregowanie państw względem rozmiarów luki politycznej wynikającej ze stosowania zwolnień w podatku VAT znacząco się różni od uszeregowania państw ze względu na rozmiar luki politycznej związanej z obniżonymi stawkami. Przykładem tego może być Cypr, który jednocześnie charakteryzuje się największą luką polityczną wynikającą ze stosowania obniżonych stawek i jednocześnie najmniejszą luką związaną ze zwolnieniami. Polska z tytułu luki politycznej związanej ze stosowaniem zwolnień traci relatywnie niewiele dochodów podatkowych, a więc wpływ zwolnień na neutralność polskiego podatku VAT jest niewielki.



Rys. 3. Luka polityczna z tytułu stosowania zwolnień w podatku VAT

Źródło: Center for Social and Economic Research [2017].

Kolejną miarą uwzględnioną w pomiarze neutralności podatku VAT jest odchylenie minimalnej stawki od podstawowej. Jak już wskazano, skalę stosowania obniżonych stawek podatku VAT można skwantyfikować za pomocą rozmiarów luki politycznej. Jednak wielkość ta nie pozwala stwierdzić, czy dana skala utraty dochodów związana jest z powszechnym stosowaniem nieznacznie obniżonej stawki, czy może sporadycznego stosowania mocno zredukowanych stawek. Stosowanie znacznie obniżonych stawek tworzy silniejszy bodziec zachęcający do konsumpcji obciążonych nimi towarów, co oznacza większą utratę neutralności opodatkowania. Wspomnianą różnicę zobrazowano na rys. 4.

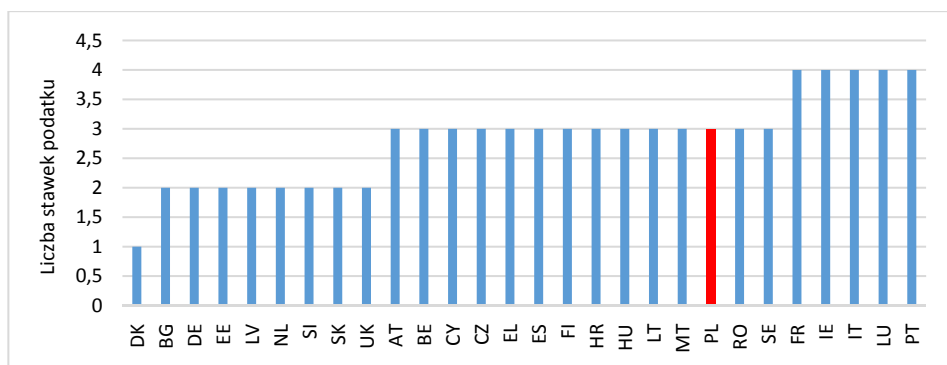


Rys. 4. Odchylenie minimalnej stawki od stawki podstawowej podatku VAT

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: European Commission [2017].

Analiza danych pozwala sformułować wniosek, że największe zróżnicowanie stawek występuje w takich krajach, jak Węgry, Chorwacja, czy Szwecja. Do grupy państw o najwyższym zróżnicowaniu stawek należy również Polska. Natomiast zróżnicowania stawek nie ma praktycznie w Danii, w której stosuje się jedynie podstawową stawkę.

Ostatnią wielkością, którą uwzględniono w konstrukcji syntetycznej miary neutralności podatku VAT, jest liczba stosowanych stawek. Im więcej stosuje się stawek, tym bardziej niejednorodnie traktuje się poszczególne grupy towarów i usług.



Rys. 5. Liczba stawek podatku VAT

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: European Commission [2017].

Analiza liczby stawek podatku VAT pozwala sformułować wniosek, iż największa jest ona w „starych” państwach UE, takich jak Portugalia, Luksemburg, Włochy, czy Irlandia. Jedną stawkę stosuje się jedynie w Danii. Polska należy do najbardziej licznej grupy państw, w których stosuje się 3 stawki.

Zaprezentowane miary neutralności podatku VAT nie pozwalają w sposób definitywny określić, w których państwach UE problem nieneutralności podatku VAT jest szczególnie duży. Wynika to z faktu, że trudno jest jednoznacznie wskazać pojedyncze kryterium neutralności opodatkowania. Rozwiązaniem tego problemu może być skonstruowanie syntetycznej miary neutralności podatku VAT uwzględniającej wszystkie wymienione kryteria. W tym celu posłużono się metodyką syntetycznej taksonomicznej miary rozwoju stworzoną przez Z. Hellwiga [1968].

Miernik ten należy do metod wielowymiarowej analizy porównawczej. Wykorzystuje się go do liniowego porządkowania obiektów opisanych przez wiele zmiennych diagnostycznych [Pluta, 1986], które syntetyzowane są w jedną zmienną.

Wykorzystanie tej metody przebiega w kilku etapach. Pierwszym etapem wyznaczenia syntetycznego miernika rozwoju jest standaryzacja, dzięki której możliwe jest sprowadzenie do porównywalności zmiennych opisujących obiekty. Kolejnym etapem procedury wyznaczania syntetycznego miernika rozwoju jest ustalenie wzorca rozwoju, który charakteryzuje się maksymalnymi wartościami realizacji analizowanych zmiennych. Znajomość wartości poszczególnych zmiennych charakteryzujących obiekt wzorcowy pozwala na wyznaczenie odległości poszczególnych obiektów od wzorca. Następnie na podstawie odległości poszczególnych obiektów od wzorca rozwoju ustala się wartość syntetycznej taksonomicznej miary rozwoju.

Wybór metody został dokonany ze względu na jej stosunkowo prostą konstrukcję, dzięki czemu uzyskane wyniki mogą być łatwo interpretowane. Jednocześnie dzięki nieskomplikowanej budowie można wskazać, w jaki sposób założenia, na których została oparta ta metoda, wpływają na wyniki szeregowania.

Tabela 1. Wartość syntetycznej miary neutralności podatku od wartości dodanej

Lp.	Państwo	Wartość syntetycznej miary neutralności podatku VAT	Lp.	Państwo	Wartość syntetycznej miary neutralności podatku VAT
1	DK	0,613294	15	FI	0,295376
2	BG	0,608404	16	HR	0,293517
3	LV	0,565945	17	BE	0,248267
4	SK	0,552446	18	SE	0,228848
5	EE	0,54741	19	PL	0,216227
6	DE	0,460037	20	HU	0,207009
7	RO	0,436364	21	EL	0,196031
8	AT	0,424824	22	LU	0,155669
9	CZ	0,416259	23	ES	0,155371
10	LT	0,414972	24	CY	0,14662
11	MT	0,409017	25	IT	0,114829
12	SI	0,401305	26	PT	0,112113
13	NL	0,336424	27	FR	0,110376
14	UK	0,329305	28	IE	0,08221

Źródło: Opracowanie własne.

Uzyskane wyniki obliczeń, które zaprezentowano w tabeli 1, pozwalają stwierdzić, że państwami, w których VAT cechuje się najwyższą neutralnością, są Dania, Bułgaria i Łotwa. Natomiast najmniej neutralny VAT występuje w takich państwach, jak Irlandia, Francja, czy Portugalia. Warto zauważyć, że osiem państw o najniższej neutralności podatku VAT należy do grupy tzw. starych państw Unii. Natomiast wśród krajów o najbardziej neutralnym podatku

VAT znaczną część stanowią „nowe” państwa unijne. Wyjątek stanowi tutaj Polska, która na 28 państw UE pod względem neutralności podatku VAT zajmuje 19. pozycję.

3. Planowane zmiany mogące mieć wpływ na poziom neutralności podatku VAT

Zgodnie z regulacjami unijnymi, odstępstwa od zasady neutralności podatku VAT powinny mieć charakter marginalny i co do zasady wynikać wprost z dyrektyw. Skoro na rynku unijnym powinny panować jednolite zasady dotyczące opodatkowania, to państwa członkowskie muszą mieć pewne ograniczenia co do zakresu stosowania zwolnień dotyczących podatku VAT. Przede wszystkim mogą zdecydować się na zwolnienie zarówno podmiotowe, jak i przedmiotowe tylko w przypadkach, w których zezwala im na to prawo unijne. Niedopuszczalna jest zatem dowolność w regulowaniu tych kwestii przez państwa członkowskie, gdyż mogłoby to prowadzić do zachwiania spójności wspólnego systemu podatku VAT w UE.

Najlepszym rozwiązaniem dla zapewnienia zasady neutralności, ale również powszechności, jest stosowanie wyłącznie jednej stawki dla transakcji krajowych oraz stawki 0% dla sprzedaży za granicę [Famulska, 2007, s. 32].

Z punktu widzenia przedsiębiorstw korzyści z ujednolicenia stawki podatku VAT jest wiele. Znikną dylematy związane z klasyfikacją towarów, czy usług i przyporządkowaniem właściwej stawki podatku VAT. Dzisiaj dość arbitralnie stosowane stawki podatku VAT w odniesieniu np. do produktów spożywczych prowadzą do naruszenia neutralności poprzez przyjęcie odmiennych zasad opodatkowania towarów podobnych zaspakajających zbliżone potrzeby.

Dla Komisji Europejskiej najważniejszymi aspektami przeglądu struktury stawek podatku VAT są racjonalizacja i uproszczenie obecnego systemu. Szeroko zakrojony system podatku VAT o jednolitej stawce byłby zbliżony do ideału podatku konsumpcyjnego, który minimalizuje zakłócenia w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego i koszty przestrzegania przepisów dla przedsiębiorstw. W tej chwili tylko około dwie trzecie całkowitej konsumpcji końcowej w Unii Europejskiej podlega stawce podstawowej. Istnieją znaczne różnice między państwami członkowskimi, w szczególności między tymi, które przystąpiły do Unii Europejskiej przed i po 2004 r., a także między krajami śródziemnomorskimi a innymi państwami członkowskimi. Śródziemnomorskie państwa zasadniczo faworyzują turystykę i przemysł spożywczy; inne państwa członkowskie prefe-

rują pozycje związane z mieszkaniem. Państwa, które przystąpiły do Unii Europejskiej w 2004 r. lub później, stosują mniejsze preferencje niż państwa członkowskie pierwszej piętnastki [Borselli, Chiri, Romagnano, 2012].

Obecny system podatku VAT powstał w 1993 r. i miał być systemem przejściowym. Zniesienie granic fiskalnych między państwami członkowskimi i opodatkowanie towarów w kraju pochodzenia wymagało wspólnych zasad dotyczących stawek podatku VAT, aby uniknąć zakłóceń w transgranicznych transakcjach handlowych i handlu. Dyrektywy stanowią, że w kraju członkowskim obowiązuje jedna stawka podstawowa nie niższa niż 15% oraz że możliwe jest zastosowanie nie więcej niż dwóch stawek obniżonych, ale nie niższych niż 5% dla wskazanych w dyrektywie dóbr i usług. Rozwiązanie dotyczące stawek obniżonych miało mieć charakter przejściowy, ale obowiązywanie tych reguł początkowo przedłużano na kolejne okresy, a następnie uczyniono bezterminowymi. Ponadto wiele krajów wynegocjowało prawo do stosowania jeszcze dodatkowych preferencji: stawek obniżonych niższych niż 5%, stosowania więcej niż 2 stawek obniżonych, czy nakładania stawek obniżonych na dobra i usługi inne niż przewiduje dyrektywa [Famulska, 2007, s. 49-50].

Proponowany ostateczny reżim opiera się na przewidywanym początkowo opodatkowaniu w miejscu przeznaczenia zamiast na miejscu pochodzenia. Restrykcyjne zasady dotyczące stosowania stawek nie są już zatem niezbędne, aby uniknąć zakłóceń konkurencji. Zaproponowane nowe zharmonizowane i elastyczne zasady umożliwią wszystkim państwom członkowskim, oprócz dwóch stawek obniżonych, o stawce minimalnej 5% i jednej 0%, zastosowanie trzeciej obniżonej stawki wynoszącej od 0% do 5%.

Obecna lista towarów i usług, do których można stosować stawki obniżone, zostanie zniesiona i zastąpiona nową listą produktów, dla których zawsze musi być wykorzystana standardowa stawka wynosząca co najmniej 15%. Ta lista będzie zawierać produkty, takie jak broń, napoje alkoholowe, hazard i tytoń.

Wspólne zasady UE dotyczące stawek podatku VAT nie traktują jednakowo państw członkowskich. Ponad 250 zwolnień pozwala wielu państwom członkowskim na większą elastyczność w ustalaniu stawek podatku VAT niż w innych. O ile odstępstwa te mają wygasnąć po wejściu w życie zreformowanego systemu podatku VAT, propozycja stawek zapewni, że wszystkie państwa członkowskie będą miały taką samą elastyczność i jednolitą strukturę, w której będą mogły ustalać własne stawki podatku VAT [European Commission, 2018].

Te wnioski legislacyjne zostaną przedłożone Parlamentowi Europejskiemu i Europejskiemu Komitetowi Ekonomiczno-Społecznemu do konsultacji i Radzie do przyjęcia. Na tle dotychczasowych doświadczeń funkcjonowania syste-

mu podatku VAT na wspólnym rynku i realizowanych prac legislacyjnych, propozycja ta wydaje się odwrotem od tego, co Komisja Europejska forsowała do tej pory. T. Michalik propozycję tę uznał wręcz za eksperyment myślowy lub prowokację intelektualną zmuszającą do poważnej dyskusji w Unii Europejskiej na temat podatku VAT.

Zmiany w stawkach podatku VAT są również planowane w Polsce. Ministerstwo Finansów, z uwagi na czasowy charakter stosowanej do celów VAT Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, pracuje nad przygotowaniem nowej matrycy stawek podatku VAT. Zmiany te nie mają celu fiskalnego, a jedynie uproszczenie systemu i wyeliminowanie niekonsekwencji w tym zakresie. Rozważana jest rezygnacja z klasyfikacji statystycznej (PKWiU) i przejście na klasyfikację CN lub system opisowy. Wprowadzane zmiany mogą wiązać się z pewnymi przesunięciami poszczególnych towarów lub grup towarowych między stawkami, jednak dla gospodarstwa domowego obciążenie z tego tytułu nie powinno wzrosnąć. Planowane jest również wprowadzenie wiążącej interpretacji stawkowej, która ułatwi podatnikom i organom podatkowym stosowanie przepisów dotyczących stawek podatku VAT [www1].

Podsumowanie

VAT w wielu państwach Europy stanowi najważniejsze źródło dochodów podatkowych. Duże znaczenie fiskalne tej daniny nie pozostaje bez wpływu na gospodarkę. Oddziaływanie to przejawia się nie tylko w fakcie, że VAT w znacznym stopniu kształtuje poziom dochodu do dyspozycji ludności, ale również w tym, że wpływa on na strukturę konsumpcji gospodarstw domowych. Zróżnicowane opodatkowanie poszczególnych grup dóbr i usług może oddziaływać na decyzje konsumentów, a w konsekwencji na decyzje przedsiębiorstw. Tym samym podatek ten – wbrew pierwotnym założeniom jego twórców – prze staje być neutralny dla mechanizmu rynkowego.

Przeprowadzone rozważania pozwalają sformułować wniosek, że zasada neutralności podatkowej jest kategorią wielowymiarową, a przez to trudną do skwantyfikowania. Dokonana próba pomiaru zakresu realizacji tej zasady w odniesieniu do podatku VAT może stanowić początek dyskusji dotyczącej budowy benchmarku pozwalającego ocenić stopień neutralności analizowanego podatku. Mimo niedoskonałości wykorzystanej metody, należy z dużą dozą prawdopodobieństwa stwierdzić, że w Polsce stopień realizacji zasady neutralności jest wysoce niesatysfakcjonujący. W znacznej mierze jest to konsekwencją

dużej liczby grup towarów i usług, w przypadku których stosowane są obniżone stawki podatku VAT, oraz faktu silnego zróżnicowania stawek. Natomiast skala stosowania w Polsce zwolnień jest relatywnie niewielka, a więc w niedużym stopniu przyczynia się do wypaczania funkcjonowania mechanizmu rynkowego.

Literatura

- Adamczyk A., Czyż M. (2015), *Determinanty luki podatkowej w VAT w krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, s. 125-134.
- Bernal A. (2018), *Do Small Value-Added Tax Rate Decreases on Groceries Imply Lower Prices for Consumers?*, „Eastern European Economics”, Vol. 56, s. 81-98.
- Borselli F., Chiri S., Romagnano E. (2012), *Patterns of Reduced VAT Rates in the European Union*, „International VAT Monitor”, No. 1, s. 13-21.
- Center for Social and Economic Research, Institute for Advanced Studies (2017), *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*, TAXUD/2015/CC/131.
- European Commission (2017), *Vat Rates Applied in Member States of European Union*, Taxud C1.
- European Commission (2018), *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as Regards Rates of Value Added Tax*, http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:6ba9e0ba-fc39-11e7-b8f5-01aa75ed71a1.0003.02/DOC_1&format=PDF (dostęp: 10.03.2018).
- Famulska T. (2007), *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice.
- Głębicka E. (2017), *Opodatkowanie różnymi stawkami VAT tzw. towarów podobnych*, „Rachunkowość”, nr 3, s. 44-47.
- Grądalski F. (2006), *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Hellwig Z. (1968), *Zastosowanie metody taksonomicznej do typologicznego podziału krajów ze względu na poziom ich rozwoju oraz zasoby i strukturę wykwalifikowanych kadr*, „Przegląd Statystyczny”, nr 4, s. 307-326.
- Kosek-Wojnar M. (2012), *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Majczyk K. (2007), *Nowa dyrektywa VAT (I) – Naczelne zasady systemu podatku VAT w VI dyrektywie i nowej dyrektywie VAT*, https://www.podatki.biz/artykuly/8_74.htm (dostęp: 10.03.2018).
- OECD (2010), *International Vat/Gst Guidelines Draft Guidelines on Neutrality*.

Pluta W. (1996), *Wielowymiarowa analiza porównawcza w modelowaniu ekonometrycznym*, PWN, Warszawa.

[www1] <http://www.podatki.abc.com.pl/czytaj/-/artykul/mf-zapowiada-rewolucje-w-stawkach-vat> (dostęp: 10.03.2018).

DEGREE OF IMPLEMENTATION OF THE PRINCIPLE OF TAX NEUTRALITY IN THE STATES OF THE EUROPEAN UNION – ATTEMPT OF QUANTIFICATION

Summary: The aim of this article is to find a synthetic measure that allows measuring the level of compliance with the principle of VAT neutrality in the European Union countries with a special focus on Poland. In order to implement the research problem, a synthetic measure of VAT neutrality was constructed using the methodology of the synthetic development measure proposed by Z. Hellwig. The article is based on data published by the European Commission. The attempt to measure the scope of this principle in relation to VAT is not perfect, but it may be the beginning of a discussion regarding the construction of a benchmark allowing to assess the neutrality of the analyzed tax. Despite the imperfection of the method used, it is highly probable that in Poland the degree of implementation of the principle of neutrality is unsatisfactory.

Keywords: VAT neutrality, neutrality measurement, political gap.