

Karin Prievozníková, Karolína Červená, Anna Románová

**WYBRANE ASPEKTY HARMONIZACJI PODATKU
OD WARTOŚCI DODANEJ W RAMACH UE**

Wstęp

Celem publikacji jest krytyczna ocena rozwoju harmonizacji podatków pośrednich w Unii Europejskiej. Na ten cel w procesie pisania artykułu zastosowano standardowe metody pracy naukowej, zwłaszcza analizy, porównania, odliczenia. Artykuł zawiera również częściowe wyjście z rozwiązania projektu w ramach VEGA nr 1/1170/12, który ma na celu badanie aspektów wpływu polityki podatkowej i fiskalnej UE na ustawodawstwo krajowe w Republice Słowackiej.

Pod pojęciem harmonizacji podatkowej¹ rozumiane jest dostosowanie i dostosowanie krajowych systemów podatkowych i poszczególnych podatków na zasadzie dotrzymywania zasad społecznych uczestniczących państw. W ramach procesu harmonizacji można zidentyfikować trzy podstawowe fazy:

1. wybór podatków, które należy zharmonizować,
2. harmonizacja podstawy opodatkowania,
3. harmonizacja stawki podatku.

Jednakże proces harmonizacji nie musi obowiązkowo obejmować wszystkich faz, np. może zostać ukończony na harmonizacji podstawy opodatkowania, zaś stawki podatku pozostaną na różnym poziomie. Otóż celem harmonizacji podatkowej nie jest osiągnięcie jednolitego systemu podatkowego, lecz przybliżenie i dostosowanie poszczególnych systemów.

Tendencje harmonizacji mają swój początek w latach 60. ubiegłego wieku. Pierwsze wzmianki o harmonizacji systemów podatkowych można znaleźć już w umowach założycielskich Wspólnoty Europejskiej. Podpisana w Rzymie Umowa o powołaniu EWG zawierała rozdział o nazwie „Postanowienia dotyczące podatków”. W myśl poszczególnych artykułów tego rozdziału państwa

¹ D. Nerudová, *Harmonizacja systemów podatkowych państw Unii Europejskiej*, 2005, s. 13.

członkowskie zobowiązywały się do nieopodatkowywania wyrobów z innych państw członkowskich krajowym podatkiem bezpośrednim lub pośrednim przewyższającym podatki nakładane bezpośrednio lub pośrednio na podobne wyroby krajowe. Jednocześnie państwa członkowskie zobowiązały się do tego, iż żadne z nich nie opodatkuje wyrobów innego państwa członkowskiego żadnym podatkiem krajowym, który w sposób pośredni chroniłby inne wyroby. Państwa członkowskie, które wybierały podatek obrotowy według systemu kumulatywności w kilku etapach, w razie nakładania krajowych podatków na dowożone wyroby albo w razie zwrotu podatków dotyczących dowożonych wyrobów mogły ustalić przeciętne stawki podatków dla konkretnych wyrobów lub grup wyrobów. Jeśli przeciętne stawki podatków ustalone przez dane państwo członkowskie nie byłyby zgodne z poprzednimi zasadami, wtedy Komisja Europejska wydałaby nieodzwonne dyrektywy albo decyzje skierowane do danego państwa. Jednocześnie w artykułach Umowy o powołaniu EWG podkreślono, że w interesie wspólnego rynku Rada Europejska rozważy sposób zharmonizowania przepisów prawa dotyczących podatku obrotowego, podatku akcyzowego i innych form podatków pośrednich, wraz z zaleceniami wyrównującymi, do zastosowania w handlu między państwami członkowskimi.

Już z tych postanowień Umowy o powołaniu EWG wynikało, że dziedzina podatków pośrednich była zawsze przedmiotem intensywnych rokowań między poszczególnymi państwami członkowskimi od początku integracji europejskiej². Wraz z rosnącą liczbą państw członkowskich problematyka ujednolicania podatków pośrednich stawała się coraz bardziej aktualna. W pierwszej fazie harmonizacji zamierzano wprowadzić podatek od wartości dodanej we wszystkich państwach członkowskich. W drugiej, celem stało się stworzenie zakresu legislacyjnego dla podatku od wartości dodanej oraz zbliżenie stawek podatku.

W tym czasie istniały w Europie dwa różne systemy podatkowe podatków pośrednich. Z jednej strony był system obowiązujący we Francji, która jako jedyne i pierwsze państwo rozpoczęła stosowanie podatku od wartości dodanej. W pozostałych państwach europejskich obowiązywał kumulatywny, kaskadowy system podatku obrotowego. W systemie tym dochodziło do wielokrotnego opodatkowania, ponieważ nie była opodatkowana „wyłącznie” wartość dodana, tak jak to obowiązuje w przypadku podatku od wartości dodanej. Jednakże system ten nie mógł zagwarantować neutralności podatkowej.

Przy rozstrzygnięciu zagadnienia, czy w odniesieniu do państw członkowskich powinien obowiązywać jednolity system w dziedzinie podatków pośrednich, jednoznacznie pomogły też wnioski końcowe specjalnej grupy roboczej, mianowanej przez Komisję Europejską oraz wyniki pracy Komisji Fiskalnej i Finansowej z roku 1960, które potwierdziły, że należy usunąć kumulatywne

² D. Nerudová, *Harmonizacja systemów podatkowych państw...*, s. 26.

systemy podatkowe opodatkowania pośredniego oraz iż państwa członkowskie muszą wprowadzić podatek od wartości dodanej.

W roku 1967 przyjęto Pierwszą dyrektywę Rady nr 67/227/EWG o harmonizacji przepisów prawa państw członkowskich dotyczących podatku obrotowego, która zobowiązywała państwa członkowskie, aby swoje dotychczasowe systemy podatku obrotowego zastąpiły wspólnym systemem podatku od wartości dodanej. Zasada wspólnego systemu podatku od wartości dodanej miała opierać się na zasadzie, że w stosunku do towaru i usług zostanie zastosowany ogólny podatek akcyzowy bezwzględnie proporcjonalnie do ceny towaru i usługi, bez względu na liczbę czynności wykonywanych w ramach procesu produkcyjnego i dystrybucyjnego w miejscu, w którym ma zostać zastosowany wskazany podatek. Każda czynność miała być obciążona podatkiem od wartości dodanej obliczonym z ceny towaru lub usługi według stawek obowiązujących dla danego towaru lub usługi po odliczeniu podatku od wartości dodanej, którym bezpośrednio obciążono poszczególne składowe kosztów. Równocześnie Rada zobowiązała się, że wyda drugą dyrektywę dotyczącą struktury wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i sposobu postępowania przy jego stosowaniu.

Druga dyrektywa Rady nr 67/228/EWG o harmonizacji przepisów prawa państw członkowskich dotyczących podatku obrotowego, struktury i sposobów postępowania przy stosowaniu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej precyzyjnie definiowała przedmiot podatku. Według niej przedmiotem podatku była sprzedaż towarów i świadczenie usług oraz dowóz towarów na terytorium państwa członkowskiego wykonane odpłatnie przez płatnika podatku. Dyrektywa ta jednocześnie uściśliła też pozostałe pojęcia, takie jak: miejsce świadczenia czynności podatkowej, terytorium państwa, sprzedaż towarów, świadczenie usług, osoba podlegająca obowiązkowi podatkowemu. Zgodnie z tą dyrektywą poszczególnym państwom członkowskim pozostawiono prawo do wprowadzania różnych stawek podatku i do podjęcia w krajowej legislacji kroków, które będą zapobiegać unikaniu płacenia podatku. Dyrektywa wprowadziła również specjalne tryby postępowania przy opodatkowywaniu małych przedsiębiorstw oraz podmiotów zajmujących się produkcją rolniczą.

Takie wyraźne zmiany w systemie podatków pośrednich były jednakże źródłem znacznych problemów i obaw ze strony poszczególnych państw, że przychody do budżetu państwowego będą zagrożone. Z tego względu przyjęto następujące trzy dyrektywy przedłużające limity czasowe w sprawie wprowadzenia podatku od wartości dodanej. Były to:

1. Trzecia dyrektywa Rady nr 69/463/EWG, która przedłużała okres wprowadzenia podatku od wartości dodanej w Belgii do końca roku 1972,
2. Czwarta dyrektywa Rady nr 72/250/EWG oraz Piąta dyrektywa Rady nr 72/250/EWG, które stopniowo przedłużały termin wprowadzenia podatku od wartości dodanej we Włoszech do końca roku 1973.

Najważniejszą dyrektywą w dziedzinie harmonizacji podatków pośrednich jest jednakowoż Szósta dyrektywa Rady nr 77/388/EWG o zharmonizowaniu przepisów prawa państw członkowskich dotyczących podatku obrotowego – wspólny system podatku od wartości dodanej: jednolita podstawa jego tworzenia, której celem było usunięcie nieścisłości w ramach procesu harmonizacji podatku od wartości dodanej między poszczególnymi państwami członkowskimi oraz ustalenie jak najmniejszej przestrzeni możliwych odchylek tego podatku w ramach regulacji krajowych. Główną przyczyną przyjęcia szóstej dyrektywy było:

1. usunięcie ograniczenia przemieszczania się osób, towarów, usług i kapitału, integracja krajowych ekonomik państw członkowskich UE,
2. zabezpieczenie, aby wspólny system podatku od wartości dodanej nie dyskryminował towarów lub usług ze względu na miejsce pochodzenia oraz aby wspólny rynek umożliwiał prowadzenie sprawiedliwego współzawodnictwa gospodarczego, przypominającego rzeczywisty rynek wewnętrzny,
3. ujednolicenie podstawowych pojęć – przede wszystkim, takich jak osoby podlegające opodatkowaniu, czynność podatkowa, realizacja czynności podatkowej, obowiązek podatkowy, podstawa opodatkowania,
4. postępowanie w myśl wspólnego wykazu zwolnień w razie zwolnienia z podatku,
5. zabezpieczenie, aby wysokość podatku do odliczenia naliczano w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich,
6. zharmonizowanie powinności osób podlegających obowiązkowi opodatkowania tak, aby był zapewniony jednolity sposób poboru podatków we wszystkich państwach członkowskich.

W zawiązku z tym należy określić przynajmniej podstawowe pojęcia, które ta dyrektywa zdefiniowała i jednocześnie ujednoliciła. W art. 4 szóstej dyrektywy osobę podlegającą opodatkowaniu zdefiniowano jako osobę prowadzącą działalność gospodarczą w dowolnym miejscu bez względu na cel i efekty tejże czynności. Na działalność gospodarczą składały się wszystkie czynności producentów, handlowców i osób świadczących usługi, wraz z działalnością górniczą i rolniczą oraz działalnością w ramach poszczególnych zawodów. Nawet korzystanie z majątku materialnego lub niematerialnego w celu osiągnięcia zysku przyjęto uważać za działalność gospodarczą. Państwa członkowskie mogły uznać za osobę podlegającą obowiązkowi podatkowemu kogokolwiek, kto okazjonalnie wykonywał świadczenia dotyczące podanych czynności, przy tym przede wszystkim wykonywał którąkolwiek z następujących czynności:

1. użyczanie budynków albo części budynków czy działek, na których te budynki stoją, przed ich pierwszym zasiedleniem,
2. użyczanie działek budowlanych.

Zastosowanie wyrazu „niezależne” wykluczało z obowiązku podatkowego osoby zatrudnione i inne, jeśli wiązała je z pracodawcą umowa o pracę albo inne zobowiązanie charakteru prawnego tworzące relację typu pracodawca i pracownik z punktu widzenia warunków pracy, wynagradzania i zobowiązań pracodawcy. Organy państwowe, organy samorządu regionalnego i lokalnego oraz inne organy kierujące się prawem publicznym nie uważano za osoby podlegające obowiązkowi opodatkowania odnośnie czynności i realizacji, w których wzięły udział jako organy publiczne nawet wtedy, kiedy w związku z tymi czynnościami lub realizacjami pobierały należności, opłaty, świadczenia albo płatności.

Szósta dyrektywa w art. 5 ustaliła czynności podlegające opodatkowaniu, określone jako *dostarczenie towaru*. Pojęcie to obejmowało cesję prawa do zbycia majątku materialnego na innego właściciela. Pod pojęciem majątku materialnego rozumiany był nawet prąd elektryczny, ogrzewanie, chłodzenie; przy tym poszczególne państwa członkowskie mogły też traktować konkretne działania dotyczące majątku niematerialnego jako majątek materialny, jak również prawa do tych działań dające ich właścicielowi prawo do korzystania z majątku nieruchomego, udziały handlowe albo papiery wartościowe równoważne udziałom handlowym umożliwiające ich posiadaczowi *de iure* albo *de facto* prawo do własności albo do posiadania majątku nieruchomego lub jego części. *Dostarczeniem towaru* było również zbycie prawa własności do majątku w zamian za płatność kompensacyjną, konkretnie na podstawie nakazu wydanego przez organ państwowy albo w jego imieniu, albo na podstawie ustawy; w dalszej kolejności rzeczywiste przekazanie towaru na podstawie umowy najmu towaru na czas określony albo na podstawie umowy o sprzedaży towaru na raty, która ustalała, że w normalnych warunkach prawo do własności zostanie nabyte najpóźniej przy zapłaceniu ostatniej raty; cesja towaru na podstawie umowy, według której przy zakupie lub sprzedaży ma być zapłacona prowizja.

W przypadku, kiedy osoba podlegająca opodatkowaniu wykorzystała towar, będący częścią jej działalności gospodarczej, do celów własnych albo do celów osobistych jej pracowników bezpłatnie, ewentualnie do innego celu niż działalność gospodarcza, kiedy to podatek od wartości dodanej za stosowny towar albo za jego części składowe został w całości lub częściowo odliczony, to uważano to za użyczenie towaru za opłatą. Jednakże skorzystanie z takiego towaru do sporządzania próbek albo darów niskiej wartości do celów handlowych przez osobę podlegającą opodatkowaniu nie traktowano jako użyczenia towaru za opłatą.

Do działań podlegających opodatkowaniu należało też *świadczenie usług*. Pod tym pojęciem w myśl szóstej dyrektywy rozumiano każde działanie niebędące dostarczeniem towaru. Takimi działaniami mogły być też, oprócz innego, cesje majątku niematerialnego bez względu na to, czy przedmiotem dokumentu ustalającego prawo własności był obowiązek uniknięcia konkretnego czynu albo

tolerowanie konkretnego czynu czy sytuacji; w dalszej kolejności świadczenie usług w myśl nakazu wydanego przez organ państwowy albo w jego imieniu, albo przy dotrzymaniu przepisów prawa.

Za świadczenie usług za opłatą uważano również korzystanie z towaru stanowiące część działalności gospodarczej na własne potrzeby osoby podlegającej opodatkowaniu albo przez jej pracowników, albo do celów innych niż prowadzenie działalności gospodarczej, przy czym podatek od wartości dodanej za dany towar można było w całości lub częściowo odliczyć; ewentualnie bezpłatne świadczenie usług przez osobę podlegającą opodatkowaniu na jej użytek osobisty albo na użytek jej pracowników, albo do celów innych niż prowadzenie działalności gospodarczej.

Państwa członkowskie mogły odstępować od tych postanowień pod warunkiem, że takie odstępstwo nie stanowiło poruszenia zasad wolnego handlu. W celu zapobieżenia naruszeniu zasad wolnego handlu państwa członkowskie mogły traktować świadczenie usług jako świadczenie usług za opłatą, jeśli służby takie świadczyła osoba podlegająca opodatkowaniu do celów jej działalności gospodarczej, kiedy to podatku od wartości dodanej za te usługi, lecz udzielone przez inną osobę podlegającą opodatkowaniu, nie można było w całości odliczyć. Jeśliby osoba podlegająca opodatkowaniu występowała we własnym imieniu, lecz na rzecz innej osoby biorącej udział w świadczeniu usług, zakładano by, że ona sama zarówno przyjęła, jak i świadczyła usługi. Czynnością podlegającą opodatkowaniu był też *dowóz towaru*.

Zasadniczymi pojęciami ustalonymi w szóstej dyrektywie były też miejsce wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu i miejsce dostarczenia towaru. Za *miejsce dostarczenia towaru* uważano:

1. w przypadku towaru przesłanego lub dowiezonego bądź przez dostawcę, bądź przez osobę, której towar jest dostarczany, bądź przez osobę trzecią: miejsce, gdzie towar się znajdował w czasie rozpoczęcia jego przesyłania albo przewożenia. Jeśli towar miał być zainstalowany albo zmontowany, z uwzględnieniem lub bez eksploatacji próbnej, przez dostawcę albo w jego imieniu, wtedy miejscem dostarczenia towaru było miejsce zainstalowania albo zmontowania towaru. W przypadkach, kiedy instalacja lub montaż miała miejsce w państwie członkowskim innym niż państwo dostawcy, państwo członkowskie, na terytorium którego dokonano instalacji lub montażu, musiało podjąć wszystkie możliwe kroki, aby zapobiec w tym państwie podwójnemu opodatkowaniu;
2. w przypadku towaru nieprzesłanego bądź niedowiezonego było to miejsce, gdzie towar znajdował się w czasie realizacji dostarczenia;
3. w przypadku towaru dostarczanego podróżnym na pokład statku czy samolotu albo do pociągu w czasie transportu realizowanego między państwami członkowskimi: miejsce rozpoczęcia transportu podróżnych.

Za miejsce świadczenia usług uważano miejsce lokalizacji przedsiębiorstwa albo miejsce stałej działalności, z którego dostawca świadczył usługi, albo w przypadku braku któregokolwiek z podanych miejsc – miejsce stałego zamieszkania lub pobytu. Uwzględniono wiele wyjątków od określonego w ten sposób miejsca świadczenia usług.

Jeśli chodzi o podstawę opodatkowania, to w przypadku użyczenia towaru albo świadczenia usług, których nie podano w niniejszych punktach, podstawą opodatkowania było wszystko, co stanowiło formę zapłaty, którą dostawca zyskał albo zyska od kupującego, od klienta albo od strony trzeciej za ten towar lub usługi, wliczając dotacje bezpośrednio dotyczące tego towaru lub usługi; w przypadku użyczenia towaru w myśl art. 5 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy podstawą opodatkowania była cena zakupu towaru albo podobnego towaru, albo, jeśli brak było ceny zakupu, cena ustalona operatywnie w czasie dostarczenia; w dalszej kolejności w przypadku świadczenia usług według art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy podstawą opodatkowania były koszty związane z usługą świadczone przez osobę podlegającą opodatkowaniu; zaś w przypadku świadczenia usług w myśl art. 6 ust. 3 szóstej dyrektywy podstawą opodatkowania była wartość usług świadczonych na wolnym rynku.

Jednocześnie należy zauważyć, że podstawa opodatkowania obejmowała podatki, cła, składki i opłaty, z wyjątkiem samego podatku od wartości dodanej, jak również wydatki towarzyszące, jakimi są dla przykładu: koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, które dostawca zainkasował od kupującego lub klienta. Państwa członkowskie mogły traktować wydatki objęte oddzielnym porozumieniem jako wydatki towarzyszące.

Podstawa opodatkowania nie uwzględniała obniżki ceny wskutek zniżki za wcześniejszą zapłatę, ulg cenowych i rabatów udzielonych klientowi i zaksięgowanych w czasie dostarczenia, kwot uzyskanych przez osobę podlegającą opodatkowaniu od kupującego albo klienta w formie rat z tytułu wydatków zapłaconych na rachunek kupującego albo klienta, które wpisano do ksiąg na oddzielnym koncie. Osoba podlegająca opodatkowaniu musiała przedłożyć dowód rzeczywistej wysokości tych wydatków i nie mogła odliczyć sobie żadnego podatku, który mógł być nałożony z tytułu takich czynności. W przypadku dowozu towaru podstawą opodatkowania była wartość przyjęta do celów celnych, ustalona zgodnie z obowiązującymi przepisami państw członkowskich.

Jeśli chodzi o stawki podatków, to każde państwo członkowskie mogło bieżącą stawkę podatku od wartości dodanej ustalić na stałe jako procentowy udział w podstawie opodatkowania i była ona jednakowa przy dostarczeniu towaru, jak i świadczeniu usług. W określonych przypadkach dostarczenie towaru albo świadczenie usługi mogło być realizowane na podstawie stawki zwiększonej lub obniżonej. Każda obniżona stawka podatku musiała być ustalona tak, aby kwota

podatku od wartości dodanej wpływająca z tytułu zastosowania takiej stawki była taka sama, jak przy normalnym obliczaniu podatku, aby można było odliczyć cały podatek od wartości dodanej. W stosunku do towaru z dowozu stosowano tę samą stawkę podatku, jak w przypadku towaru dostarczonego w ramach terytorium państwa członkowskiego. Możliwość samodzielnego określania stawek podatku przez państwa członkowskie stała się w późniejszym czasie znacznym problemem. Państwa członkowskie nie tylko stosowały różne stawki podatku, lecz różniły się też liczbą stawek. Z tego względu Komisja Europejska w 1989 roku zaproponowała obniżoną stawkę podatku w wysokości 4–9% dla tzw. towarów pierwszej potrzeby – artykuły spożywcze, dostawy wody, wyroby farmaceutyczne, książki, gazety, czasopisma, zaś dla komunikacji zbiorowej osób – stawkę podatku w granicach 14–20%.

Oprócz tych pojęć szósta dyrektywa zdefiniowała również dalsze pojęcia: zwolnienie od podatku, odliczenie podatku, zdarzenie podatkowe i roszczenie podatkowe. W końcowych częściach dyrektywy zdefiniowano pojęcie dłużnika podatkowego i szczególną uwagę poświęcono zdefiniowaniu małych przedsiębiorstw, producentów rolniczych i biur podróży. Bardzo ważnym elementem szóstej dyrektywy były także jej załączniki, które ustalały pozycje, których mogła dotyczyć obniżona stawka podatku.

O znaczeniu szóstej dyrektywy niech świadczy fakt, że w czasie jej obowiązywania do 31. 12. 2006 r., kiedy to została uchylona, dokonano jej 32 nowelizacji. Do grona najbardziej znaczących nowelizacji szóstej dyrektywy należą:

1. Ósma dyrektywa Rady nr 79/1072/EWG, która regulowała zwrot podatku od wartości dodanej płatnikom podatku niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego;
2. Dziesiąta dyrektywa Rady nr 84/386/EWG, która regulowała stosowanie podatku od wartości dodanej przy wynajmie majątku ruchomego materialnego.

Kamieniem milowym³ w dziedzinie podatku od wartości dodanej było przyjęcie Dyrektywy Rady nr 91/680/EWG, na mocy której uzupełniono wspólny system podatku od wartości dodanej i dokonano zmiany szóstej dyrektywy w celu usunięcia granic podatkowych. Wspomniana dyrektywa wprowadzała przejściowy reżym podatku od wartości dodanej, który regulował przebieg transakcji handlowych w Unii Europejskiej. Tryb przejściowy dopuszczał nowy typ transakcji handlowej podlegającej opodatkowaniu – konkretnie chodziło o nabycie towaru z innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej. Przedmiotowy typ transakcji handlowej podlegającej opodatkowaniu polegający na zwolnieniu od podatku dostarczenia towaru w państwie członkowskim, z którego bierze początek odesłanie albo transport i które dotyczy prawa do odlicze-

³ J. Široký, *Podatki w Unii Europejskiej*, 2009, s. 121.

nia lub zwrotu naliczanego podatku od wartości dodanej zapłaconego w tym państwie członkowskim, zaś na stronę drugą nakładający opodatkowanie nabycia w tym państwie członkowskim, w którym odesłanie albo transport się kończy, umożliwiał przeniesienie przychodu z tytułu podatku do tego państwa członkowskiego, w którym miało miejsce końcowe użytkowanie dostarczonego towaru. Ten typ transakcji handlowej podlegającej opodatkowaniu dotyczył wszystkich dostaw towaru między osobami zidentyfikowanymi do celów podatku w różnych państwach członkowskich. W szczególności zostały opodatkowane nowe środki transportu. Regulacja ta polegała w rzeczywistości przede wszystkim na tym, że w kontekście europejskich i w ostatecznym rozrachunku krajowych przepisów prawa wszystkich państw członkowskich regulujących podatek od wartości dodanej opodatkowaniu nowych środków transportu podlegają też osoby niepodlegające opodatkowaniu – obywatele. Ten przejściowy tryb wraz z zasadami opodatkowania nowych środków transportu przejęła też Dyrektywa Rady 2006/112/EW z 28 listopada 2006 r. o wspólnym systemie podatku od wartości dodanej, która począwszy od 1 stycznia 2007 r. uchyliła i zastąpiła Szóstą dyrektywę Rady nr 77/388/EWG.

Kolejną znaczącą nowelizacją szóstej dyrektywy jest Dyrektywa Rady nr 92/77/EWG, która począwszy od 1.01.1993 r. wprowadziła minimalne limity stawek podatku od wartości dodanej w wysokości 15% dla stawki podstawowej i w wysokości 5% dla jednej czy nawet dwóch stawek obniżonych.

W związku z tym, że Szósta dyrektywa Rady nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. o zharmonizowaniu przepisów prawa państw członkowskich dotyczących podatku obrotowego – wspólny system podatku od wartości dodanej została kilkakrotnie w sposób zasadniczy zmieniona i uzupełniona, więc głównie w celu jasności i przejrzystości zastąpiono ją Dyrektywą Rady 2006/112/EW z 28 listopada 2006 r. o wspólnym systemie podatku od wartości dodanej. Począwszy od 1 stycznia 2007 r. podana dyrektywa stała się nowym podstawowym dokumentem harmonizacji podatku od wartości dodanej.

Zakończenie

Zagadnienie podatków i polityki podatkowej traktowane jest jako wyraz suwerenności narodowej każdego państwa. Jednakże staraniem poszczególnych państw europejskich było stworzenie efektywnie działającego wspólnego rynku bez przeszkód i barier. Takimi przeszkodami były głównie różne systemy opodatkowania pośredniego, które zasadniczo wpływały na tworzenie takiego rynku. W ten sposób powstała potrzeba komunikacji i współpracy między poszczególnymi państwami w dziedzinie podatków i coraz bardziej aktualną stawała się idea harmonizacji systemów podatkowych.

Streszczenie

Autorki w przedstawionym artykule zajmowały się tendencjami harmonizacji, które miały miejsce w Europie od lat 60. ubiegłego wieku, ze szczególnym uwzględnieniem podatku od wartości dodanej. Zwróciły uwagę na rozwój podatku od wartości dodanej stopniowo od Pierwszej dyrektywy Rady nr 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczącej podatków obrotowych, która zobowiązała poszczególne państwa członkowskie, aby zastąpiły swój obecny system podatków obrotowych wspólnym systemem podatku od wartości dodanej. Jednocześnie autorki zwróciły uwagę na najważniejsze zmiany dotyczące tej dyrektywy aż do jej pełnego zastąpienia dyrektywą Rady nr 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Słowa kluczowe: harmonizacja, podatek od wartości dodanej

SELECTED ASPECTS OF THE HARMONIZATION OF THE VALUE ADDED TAX WITHIN THE EU

Summary

Selected aspect of VAT harmonization: The authors of the presented paper deal with harmonizing tendencies taking place in Europe since the 60s of last century, with an emphasis on value added tax. They sequentially outline the development of value added tax from the First Council Directive 67/227/EEC on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes, which obliged the Member States to replace their system of turnover taxes with common system of value added tax. At the same time, the authors also pay attention to most important changes regarding this directive to its full replacement by the Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax.

Key words: harmonization, value added tax