

**UNIWERSYTET  
TECHNOLOGICZNO – HUMANISTYCZNY  
im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu  
Wydział Ekonomiczny**

mgr Jacek Adam Pastuszka

**DYSFUNKCYJNOŚĆ EKONOMICZNA PODATKU OD  
WARTOŚCI DODANEJ W TRANSAKCJACH  
WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWYCH  
UNII EUROPEJSKIEJ**

**AUTOREFERAT ROZPRAWY DOKTORSKIEJ**

Promotor:  
**prof. nadzw. dr hab. Wojciech Sońta**

Radom 2013 r.

## **Spis treści autoreferatu:**

1. Uzasadnienie wyboru tematu .....	3
2. Cel pracy .....	5
3. Teza i hipotezy badawcze .....	6
5. Struktura pracy.....	7
5. Metody badawcze .....	10
6. Wnioski.....	19
7 Bibliografia .....	34

## 1. Uzasadnienie wyboru tematu

Podatek od wartości dodanej (VAT) funkcjonuje w Unii Europejskiej od 50 lat, w tym 20 lat jako wspólny zsynchronizowany podatek pośredni i stanowi znaczące źródło dochodów krajowych budżetów państw członkowskich, a zarazem budżetu Unii. System opiera się na prawodawstwie europejskim, a zakres jego stosowania poprzez implementację odnoszony jest do prawa krajowego.

Aktem prawnym, który ustanowił podwaliny dla wprowadzenia wspólnego systemu VAT, była Pierwsza Dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych.<sup>1</sup> Fundamentalnym postanowieniem zawartym w I Dyrektywie było zobowiązanie wszystkich krajów Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej do zastąpienia stosowanych powszechnie podatków obrotowych wspólnym systemem podatku od wartości dodanej. Jednak dopiero uchwalenie 17 maja 1977 r. Szóstej Dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych, zapoczątkowało w podatku VAT proces pogłębionej harmonizacji w zakresie konstrukcji prawnej podatku VAT, tzn. podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania, stawek podatkowych, a także ulg i zwolnień podatkowych.<sup>2</sup>

Ustanowienie z dniem 1 stycznia 1993 r. wspólnego rynku i zniesienie granic celnych<sup>3</sup> pomiędzy państwami członkowskimi spowodowało, iż mechanizm opodatkowania dostaw towarów dokonywanych między przedsiębiorcami, oparty na zasadzie zwolnienia z opodatkowania eksportu towarów i opodatkowaniu importu towarów na granicach państw członkowskich, uległ diametralnej zmianie. We wspólnym systemie podatku VAT w transakcjach transgranicznych, rozpoczęły być prawny pojęcia wewnątrzspółnotowego

---

<sup>1</sup> I Dyrektywa 67/227/EWG z 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE seria L z 1967 r. Nr 71).

<sup>2</sup> VI Dyrektywa 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE seria L z 1977 r. Nr 145).

<sup>3</sup> Przepisy szczegółowe dotyczące zasad rozliczania transakcji wewnątrzspółnotowych na obecnie obowiązujących zasadach wynikają z trzech Dyrektyw zmieniających VI Dyrektywę:

- Dyrektywa 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 roku w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej i zmiany VI Dyrektywy ze względu na zniesienie granic podatkowych (Dz. Urz. UE seria L z 1991 r. Nr 376).

- Dyrektywa 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 roku w sprawie uzupełnienia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zmiany VI Dyrektywy (Dz. Urz. UE seria L z 1992 r. Nr 316).

- Dyrektywa 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 roku zmieniająca VI Dyrektywę i wprowadzająca środki uproszczone w zakresie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE seria L z 1992 r. Nr 384).

nabycia towarów (jako importu) i wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (jako eksportu). Za podstawową regułę opodatkowania dostaw towarów w obrębie Wspólnoty przyjęto zasadę „przeznaczenia” (ang. *Destination principle*), która zakłada, że opodatkowanie podatkiem VAT następuje w miejscu ostatecznej konsumpcji towaru będącego przedmiotem transakcji, według stawki podatku obowiązującej w kraju nabycia towaru. Natomiast wewnątrzspółnotowa dostawa towarów jest z opodatkowania VAT zwolniona.

Na uwagę zasługuje jednak fakt, że niektóre państwa poza Unią powszechnie stosują konstrukcję podatku VAT opartą na zasadzie przeznaczenia, lecz pomiędzy państwem pochodzenia towaru i państwem przeznaczenia towaru, istnieje granica celna, pozwalająca na efektywną kontrolę przepływu towarów. W ramach Wspólnoty dokonano natomiast wyboru konstrukcji administracyjnej niespotykanej w skali światowej. Zniesiono granice celne pomiędzy państwami członkowskimi, pozostawiając jednocześnie system opodatkowania handlu transgranicznego na zasadzie przeznaczenia.

W efekcie prawidłowość rozliczenia transakcji wewnątrzspółnotowych uzależniona jest w znacznej mierze od interpretacji prawnopodatkowego stanu faktycznego, dokonywanej przez samych podatników. Przemieszczenie towarów między państwami członkowskimi nie jest już administracyjnie identyfikowane i nadzorowane w ramach procedur celnych. Konstrukcja oparta jest na sumienności podatników i rzetelnej współpracy administracji podatkowych poszczególnych krajów w ramach podejmowanych tzw. kontroli symultanicznych przeprowadzanych jednocześnie w dwóch (lub więcej) państwach UE.<sup>4</sup> Jednak z perspektywy 20 letniego okresu funkcjonowania w Zjednoczonej Europie podatku od wartości dodanej należy stwierdzić, że przedmiotowe założenia nie przynoszą oczekiwanych rezultatów. Wyraźnie widać dysfunkcyjność obecnego systemu VAT w zakresie opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych, skutkującą coraz większą skalą oszustw podatkowych bazujących na wykorzystywaniu luk w przyjętym stanie prawnym. Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny wydał opinię opublikowaną w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej C100/150,<sup>5</sup> w którym podkreślił, że oszustwa związane z transakcjami wewnątrzspółnotowymi w podatku od wartości dodanej VAT,

---

<sup>4</sup> R. Lipniewicz: *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*. Wolters Kluwer Polska 2007, s. 13.

<sup>5</sup> Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu zwalczania uchylania się od płacenia podatków związanego z transakcjami wewnątrzspółnotowymi oraz wniosku dotyczącego rozporządzenia Rady zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 1798/2003 w celu zwalczania uchylania się od płacenia podatków związanego z transakcjami wewnątrzspółnotowymi, (Dz. Urz. z 30.04.2009r), pkt 3.1.

wyrządzają szkody szacowane między 2 i 2,5 % PKB wspólnotowego, co stanowi niebagatelną kwotę od 200 do 250 mld euro rocznie.<sup>6</sup>

Dlatego też jednym z głównych motywów podjęcia tematu „dysfunkcyjność ekonomiczna podatku od wartości dodanej w transakcjach wewnątrzspółnotowych Unii Europejskiej” jest zbadanie poziomu takiej dysfunkcji wiedząc o tym, że ustanowiony w 1993r. system, oparty na zasadzie „przeznaczenia”, zaprojektowany jako system przejściowy na okres 4 lat, który nie spełnia założonych efektów fiskalnych, funkcjonuje do dnia dzisiejszego, a już od 1997r. winien być zastąpiony system „docelowym” opartym na tzw. zasadzie pochodzenia (ang. *origin principle*), zakładającym opodatkowanie dostaw towarów dokonywanych w obrębie Wspólnoty w państwie, w którym dochodzi do transakcji (w kraju pochodzenia), a nie w państwie ostatecznej konsumpcji. System docelowy w swej konstrukcji byłby odporny na oszustwa, których skala została przedstawiona powyżej.

## 2. Cel pracy

Ze względu na fakt, iż problematyka konstrukcji prawnej podatku od wartości dodanej nakładanego na transakcje transgraniczne jest w światowej literaturze przedmiotu przedstawiana w sposób bardzo zróżnicowany – niezależnie od analizy teoretycznoprawnej – założeniem badawczym stanowiącym jednocześnie cel główny rozprawy było

**określenie i ocena poziomu dysfunkcyjności ekonomicznej podatku od wartości dodanej VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych Unii Europejskiej.**

W sensie poznawczym badania doprowadziły do uzyskania odpowiedzi: **jaki model opodatkowania podatkiem pośrednim (obecnie VAT) w Unii Europejskiej byłby z punktu widzenia fiskalnego i społecznego najbardziej właściwy, spełniający wymogi systemu wydajnego, prostego, taniego i odpornego na zniekształcenia fiskalne?**

Celami cząstkowymi badań byy:

**- analiza funkcjonalna obecnego systemu „przejściowego” w podatku od wartości dodanej,**

---

<sup>6</sup> Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie komunikatu Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi (Dz. Urz. UE z 13.07.2007 r. C 161/8), pkt 2.4.

- określenie barier wprowadzenia w UE systemu „docelowego” opartego na opodatkowaniu towarów na zasadach pochodzenia,
- ocena zakresu proponowanych przez UE zmian system podatku VAT ukierunkowanych w stronę podatku solidniejszego, a tym samym odpornego na nadużycia fiskalne,
- sformułowanie modeli systemów podatkowych, które spowodują uszczelnienie podatku VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych lub zastąpią obecny VAT innym systemem podatkowym. Celem częściowym w tym zakresie było również wyrażenie opinii na temat możliwości aktywowania proponowanych zmian.

### **3. Teza i hipotezy badawcze**

W związku z tak określonym celem pracy podjęto próbę zweryfikowania następującej zasadniczej tezy:

**obecny system podatku od wartości dodanej w transakcjach wewnątrzspółnotowych jest mało przejrzysty, kosztowny, skomplikowany, narażony na nadużycia fiskalne ograniczające budżety państw członkowskich i Unii, negatywnie wpływa na wolny rynek i konkurencję.**

Z tak postawionej tezy wynikają następujące hipotezy badawcze:

- teoretyczne zasady rozliczania podatku VAT nie odzwierciedlają strony praktycznej, a konstrukcja tego podatku negatywnie wpływa na przedsiębiorczość, wspólny rynek oraz ogranicza dochody krajów zrzeszonych w ramach UE,
- preferowane przez UE kierunki zmian obowiązującego obecnie VAT są anachroniczne, gdyż państwa członkowskie są za utrzymaniem autonomii w kwestii podatków i zasad rozliczania składek członkowskich, a taki stan powoduje, że brak jest jakiegokolwiek perspektywy eliminacji powstałych dysfunkcji rozliczania VAT,
- podatek VAT nie spełnia oczekiwanych wymogów w zakresie opodatkowania optymalnego i efektywnego, ponieważ stał się on na tyle złożonym instrumentem fiskalnym, że powinien być zastąpiony innym, odpornym na zidentyfikowane nieprawidłowości.

## 4. Struktura pracy

Poza wstępem i zakończeniem, praca zawiera pięć rozdziałów merytorycznych, a jej struktura jest wynikiem przyjętego zakresu rozważań. Każdy z rozdziałów kończy się krótkim podsumowaniem, pełniącym również rolę wprowadzenia do rozdziału kolejnego.

Dysertacja składa się z dwóch części: **teoretycznej i badawczej**.

W **części teoretycznej** zostały sprecyzowane informacje bazujące na przepisach prawa materialnego oraz literaturze przedmiotu, które dotyczą dwóch podstawowych kwestii;

- podstaw funkcjonowania podatku i systemów podatkowych,
- zasad rozliczania VAT.

W pierwszym rozdziale podniesione zostały zagadnienia dotyczące: zasady opodatkowania, istoty podatku, jego konstrukcji, informacji o problematyce systemów podatkowych oraz funkcji jakie spełnia podatek, ze szczególnym uwzględnieniem danych dotyczących podatków pośrednich, w tym podatku od wartości dodanej (VAT). Przedstawiona została także charakterystyka zakłóceń mechanizmów rynkowych z jednoczesnym określeniem efektywnego i optymalnego poziomu opodatkowania oraz efektywności ekonomicznej podatków.

Rozdział drugi zawiera informacje związane z obecnie funkcjonującym systemem podatkowym VAT w Unii Europejskiej oraz ekonomiczne konsekwencje jego stosowania dla poszczególnych państw członkowskich. Dokonano szczegółowej analizy regulacji prawnych w zakresie transakcji wewnątrzspółnotowych, uwzględniającej zarówno orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości i Sądów Administracyjnych, jak również pragmatykę stosowania regulacji wspólnotowych wynikających z Dyrektyw. Dla lepszego zrozumienia poruszanych zagadnień niektóre przepisy zostały odniesione na grunt prawa krajowego, wyjaśniającego zawilóści konstrukcyjne przepisów wspólnotowych w podatku VAT.

**Część druga – badawcza**, która jest niewątpliwie zasadniczym elementem pracy składa się z trzech rozdziałów, w których przedstawiono:

- zagadnienia określające poziom dysfunkcyjności obowiązującego systemu VAT,
- działania UE podejmowane obecnie i planowane, przeciwdziałające powstałemu dysonansowi w rozliczaniu VAT,
- propozycje zmian zasad funkcjonowania analizowanego systemu podatkowego.

W trzecim rozdziale szczegółowym badaniem objęto administracyjne i finansowe aspekty funkcjonowania obecnego systemu, które negatywnie wpływają na całokształt rozliczeń fiskalnych. Zostały uwypuklone zagadnienia dotyczące występujących nadużyć finansowych, a także informacje o skali strat w gospodarkach krajowych państw członkowskich i wadach obowiązującego systemu finansowania Unii. Analiza została rozszerzona o badanie ankietowe, gdzie przedsiębiorcy wyrazili opinię na temat funkcjonalności obowiązującego obecnie VAT. W dalszej części tego rozdziału przedstawione zostały również założenia „docelowego” systemu VAT, opracowane przez Komisję Europejską oraz analiza przyczyn, które spowodowały, że zaprojektowany system nie został zaimplementowany. Takie ujęcie stanowiło niezbędną podbudowę teoretyczną do dokonania analizy systemu „przejściowego” VAT przyjętego w Unii Europejskiej, jak również oceny możliwości ustanowienia w UE „docelowego” lub alternatywnego systemu podatkowego.

W rozdziale czwartym zostały przedstawione propozycje legislacyjne instytucji Wspólnoty, mające na celu poprawę efektywności funkcjonowania podatku od wartości dodanej, jak również zasad finansowania Unii. Propozycje te zostały ocenione z punktu widzenia ich przydatności do wyeliminowania z rynku najbardziej destrukcyjnych czynników wpływających na system VAT.

Rozdział piąty zawiera wyniki badań empirycznych i analitycznych, które pozwoliły na sformułowanie propozycji obejmujących zagadnienia dotyczące uaktywnienia systemu „docelowego” wg jednolitej stawki podatkowej, wprowadzenia podatku unijnego oraz zastąpienia obecnego systemu VAT podatkiem od sprzedaży na wzór obowiązującego w Stanach Zjednoczonych Ameryki.

Dysertację kończą wnioski, które przedstawiają syntezę (podsumowanie) całej rozprawy, zawierają weryfikację celu, tezy i hipotez badawczych, omawiają główne wnioski przeprowadzonych badań oraz określają obszary badawcze, które należy podjąć w kolejnych badaniach. Resume to odpowiedź na pytanie, jaki model opodatkowania podatkiem pośrednim w transakcjach wewnątrzspółnotowych byłby z punktu widzenia fiskalnego i społecznego najbardziej właściwy, spełniający wymogi systemu wydajnego, prostego, taniego i odpornego na zniekształcenia.

Poniższa tabela w sposób syntetyczny przedstawia plan pracy

<b>Wstęp</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• uzasadnienie wyboru tematu</li> <li>• cel pracy</li> <li>• teza i hipotezy badawcze</li> <li>• metody badawcze</li> <li>• struktura pracy</li> </ul>
--------------	---



<p style="text-align: center;"><b>Część I. Teoretyczna</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• teoretyczne podstawy funkcjonowania podatku i systemów podatkowych (<b>rozdział 1</b>) <ul style="list-style-type: none"> <li>- elementy teorii podatku</li> <li>- pojęcie podatku, jego konstrukcja i klasyfikacja</li> <li>- pojęcie systemu podatkowego oraz funkcje podatków</li> <li>- charakterystyka podatków pośrednich (podatek obrotowy i VAT)</li> <li>- podatki a zakłócenia mechanizmów rynkowych</li> <li>- opodatkowanie optymalne i efektywne</li> </ul> </li> <li>• podatek od wartości dodanej w Unii Europejskiej (<b>rozdział 2</b>) <ul style="list-style-type: none"> <li>- terytorialny zasięg funkcjonowania podatku VAT w UE</li> <li>- VAT jako znaczące źródło dochodów budżetowych UE</li> <li>- polityka podatkowa UE</li> <li>- podatek od wartości dodanej w UE</li> <li>- formalno-prawne aspekty funkcjonowania obecnego systemu VAT w UE</li> <li>- zasady opodatkowania transakcji w ramach systemu przejściowego</li> </ul> </li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>Część II. Badawcza</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dysfunkcyjność ekonomiczna podatku od wartości dodanej w transakcjach wewnątrzspółnotowych (<b>rozdział 3</b>) <ul style="list-style-type: none"> <li>- zasady rozliczania VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych a możliwość wystąpienia czynników powodujących zachwianie równowagi systemowej</li> <li>- poziom strat fiskalnych powstałych w skutek nierzetelnego rozliczania VAT i ich wpływ na budżety państw członkowskich i UE</li> <li>- koszty poboru podatku VAT i jego administrowania jako determinanta dysfunkcyjności systemu VAT</li> <li>- kryminalne aspekty przestępczości podatkowej w podatku VAT</li> <li>- badanie ankietowe ukierunkowane na ustalenie poziomu transparentności i złożoności systemu VAT z punktu widzenia przedsiębiorców</li> <li>- założenia docelowego systemu podatku VAT i przyczyny braku jego implementacji</li> </ul> </li> <li>• działania UE w kierunku ujednoczenia systemu VAT i przeciwdziałania nadużyciom fiskalnym (<b>rozdział 4</b>) <ul style="list-style-type: none"> <li>- planowane przedsięwzięcia UE w sprawie ujednoczenia systemu VAT</li> <li>- charakterystyka obecnych działań na poziomie wspólnotowym i krajowym w celu osiągnięcia odpowiedniego poziomu harmonizacji systemu VAT</li> <li>- zasada miejsca przeznaczenia jako podstawa funkcjonowania VAT</li> <li>- koncepcja prostego i wydajniejszego podatku VAT</li> <li>- weryfikacja struktury stawek podatkowych</li> <li>- w stronę solidniejszego oraz odpornego na nadużycia fiskalne systemu VAT</li> <li>- program działań na rzecz podmiotowego rozszerzenia zakresu obowiązywania podatku VAT</li> <li>- proponowane zmiany zasad i procedur finansowania Unii podatkiem VAT</li> <li>- administracja podatkowa jako składnik systemu podatku VAT</li> <li>- dostosowanie systemu VAT do działalności dużych i transnarodowych przedsiębiorstw</li> </ul> </li> <li>• propozycja zmian systemowych w podatku VAT (<b>rozdział 5</b>) <ul style="list-style-type: none"> <li>- miejsce dokonania transakcji sprzedaży jako miejsce powstania obowiązku podatkowego (system pochodzenia)</li> <li>- zmiana zasad finansowania UE</li> <li>- podatek od sprzedaży zamiast VAT</li> </ul> </li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>Wnioski z badań i podsumowanie końcowe</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• weryfikacja celu badania i celów cząstkowych</li> <li>• weryfikacja tezy i hipotez badawczych</li> <li>• omówienie głównych wniosków wynikających z przeprowadzonych badań</li> <li>• określenie obszarów badawczych, które należy podjąć w kolejnych badaniach</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><b>Załączniki</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• bibliografia</li> <li>• spis rysunków, tabel i wykresów</li> <li>• formularz ankiety</li> </ul>

Tabela. Struktura pracy  
Źródło: *Opracowanie własne*

## 5. Metody badawcze

### *Źródło informacji*

Dla osiągnięcia założonych celów została dokonana komparatywna analiza wspólnotowych przepisów prawa podatkowego, normujących zakres opodatkowania podatkiem VAT transakcji wewnątrzspółnotowych, poprzedzona określeniem formalnych źródeł prawa podatkowego Unii Europejskiej. Analiza Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r.<sup>7</sup> w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w tym zasad opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych, miała na celu ustalenie jej znaczenia ze względu na system prawa wspólnotowego do którego należy, jak również celów, które przyświecały prawodawcy unijnemu przy ustanawianiu systemu „przejściowego”. Materiał badawczy obejmuje również literaturę przedmiotu związaną z VAT, informacje statystyczne bieżące i archiwalne oraz dostępne, nieobjęte klauzulą tajemnicy skarbowej, sprawozdania, instrukcje i opracowania zredagowane przez Ministerstwo Finansów. Tak zebrany materiał został uzupełniony o badanie ankietowe przeprowadzone wśród 541 podmiotów gospodarczych, w którym celem przewodnim było zebranie i zaprezentowanie opinii polskich przedsiębiorców na temat funkcjonalności systemu VAT w transakcjach krajowych i transgranicznych. Badaniu temu został nadany kierunek umożliwiający wyrażenie przez podatników opinii w zakresie kosztów obsługi VAT, określenia skali możliwości wprowadzenia do obiegu prawnego faktur nie odzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz poziomu złożoności transakcji opodatkowanych podatkiem VAT w kontekście nowych przepisów wprowadzonych w 2013 roku.

### *Metody badawcze*

W całości badawczych badań empirycznych, wykorzystana została metoda analizy i krytyki piśmiennictwa polegająca na wyłonieniu istotnych cech, podobieństw, różnic, związków, zależności w istniejących teoriach i opracowaniach naukowych oraz branżowych w funkcjonowaniu systemu podatkowego w podatku od wartości dodanej w transakcjach wewnątrzspółnotowych, a rozważania takie miały charakter:

- deskryptywny – jako empiryczna analiza porównawcza literatury opisującej strukturę i mechanizmy funkcjonowania systemu podatkowego w obrocie transgranicznym,
- eksplanacyjny – badający związki i zależności przyczynowo-skutkowe harmonizacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku pośredniego w Unii Europejskiej,

---

<sup>7</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1, ze zm.)

- replikacyjny – wykorzystujący i rozszerzający wyniki badań innych autorów i proponowanych przez Unię Europejską zmian dotychczasowych norm prawnych prawa podatkowego przeciwdziałających zjawiskom zdefiniowanych nadużyć fiskalnych.

Problemy badawcze rozpatrywane były natomiast w trzech aspektach:

- teoretycznym – polegającym na konfrontowaniu aktualnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego w podatku od wartości dodanej funkcjonujących w Zjednoczonej Europie z ekonomicznymi aspektami swobodnego przepływu towarów i konkurencji,
- metodologicznym – polegającym na rozwijaniu instrumentarium badawczego poprzez tworzenie nowych rozwiązań i ich weryfikacji, popartym badaniem analitycznym,
- praktycznym – polegającym na próbie znalezienia uzasadnionych empirycznie modeli, które mogłyby być zaimplementowane w transakcjach wewnątrzspółnotowych, oddziałujących pozytywnie na uszczelnienie systemu podatkowego państw członkowskich.

Na podstawie tak sformułowanego przedmiotu badawczego zostały sprecyzowane zagadnienia dotyczące określenia poziomu dysfunkcyjności obecnego systemu VAT jak również możliwości wprowadzenia daleko idących reform, które mogłyby zmienić dotychczasowy system rozliczeń transakcji wewnątrzspółnotowych. Takie ujęcie przedmiotu badawczego i wyników przeprowadzonego badania empirycznego, opartego na analizie czynników instytucjonalnych oraz w części mikro i makro ekonomicznych, jest ważnym i w pewnym stopniu pionierskim wkładem do istniejącej literatury przedmiotu. W dostępnych krajowych i zagranicznych opracowaniach, opartych w większości na opiniach Komisji Europejskiej i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, występuje ocena zasad funkcjonowania obecnego VAT, lecz nie sposób jest się doszukać zagadnień dotyczących rzetelnej oceny kosztów obsługi tego systemu, jak również materiałów dotyczących propozycji zmian eliminujących powstały dysonans teorii VAT do praktycznego jego stosowania w kontekście zdefiniowanych nadużyć fiskalnych.<sup>8</sup> I ten zakres przedmiotowego badania został w niniejszej dysertacji objęty szczególną analizą badawczą, zaś wnioski stanowią wymierny element oceny obecnego VAT.

---

<sup>8</sup> W niniejszej dysertacji bazę rozważań teoretycznych i praktycznych oparto na szerokiej literaturze dotyczącej zasad funkcjonowania systemów podatkowych w tym VAT w krajach członkowskich i Unii Europejskiej prezentowanej przez ekonomistów: F. Grądalskiego, H. Kuzińską, S. Bukowskiego, M. Pypcia, B. Brzezińską, S. Borkowską, R. Lipniewicza. R.A. Musgrave i innych oraz opracowaniach i opiniach przygotowanych przez Komisję Europejską, Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny, Ministerstwo Finansów, jak również prezentowanych na łamach literatury naukowej – Przeglądzie Podatkowym, Monitorze Podatkowych, Kontroli Państwowej itp.

### *Etapy realizacji badań*

**A.** W ramach prowadzonego badania cel pracy dotyczący określenia poziomu dysfunkcyjności podatku VAT został zrealizowany poprzez przeprowadzenie następującego procesu badawczego:

**1.** dokonano analizy zasad rozliczania transakcji wewnątrzspółnotowych pod kątem możliwości wystąpienia czynników powodujących naruszenie równowagi systemowej w podatku VAT, w tym:

a) zdefiniowano i scharakteryzowano przestępstwa podatkowe w transakcjach wewnątrzspółnotowych (określono mechanizm ich powstawania ze szczególnym omówieniem oszustw z udziałem „znikającego podatnika” i „przestępstw karuzelowych”),

b) określono poziom strat powstałych w skutek nierzetelnego rozliczania VAT i ich wpływu na budżety państw członkowskich i Unię Europejską, w tym:

- w pierwszej kolejności przeanalizowano opinię opublikowaną w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej z 2009 roku C100/150,<sup>9</sup> gdzie Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny podkreślił, że **oszustwa związane z transakcjami wewnątrzspółnotowymi w podatku od wartości dodanej VAT, wyrządzają szkody szacowane między 2 i 2,5 % PKB wspólnotowego (od 200 do 250 mld euro rocznie).**<sup>10</sup>
- dokonano analizy sprawozdań przedkładanych przez Wielką Brytanię do UE dotyczących oszacowania strat w wysokości wpływów z podatku VAT. Przeanalizowano dwie podniesione przez administrację brytyjską metody kalkulacji strat, tj. porównania aktualnych wpływów z teoretycznym poziomem ustalonym na podstawie danych makroekonomicznych oraz porównaniu dochodów z VAT z szacowaną wysokością wpływów na podstawie danych skumulowanych od specjalnych jednostek wywiadowczych, kontroli i windykacji. **Oszacowane straty**

---

<sup>9</sup> Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu zwalczania uchylania się od płacenia podatków związanego z transakcjami wewnątrzspółnotowymi oraz wniosku dotyczącego rozporządzenia Rady zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 1798/2003 w celu zwalczania uchylania się od płacenia podatków związanego z transakcjami wewnątrzspółnotowymi, (Dz. Urz. z 30.04.2009r), pkt 3.1.

<sup>10</sup> Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie komunikatu Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi (Dz. Urz. UE z 3.07.2007 r. C 161/8), pkt 2.4.

w Zjednoczonym Królestwie stanowią od 3,5 do 4,75 mld funtów szterlingów czyli co najmniej 9,6 mln funtów szterlingów dziennie.<sup>11</sup>

- dokonano także analizy sprawozdań przeprowadzonych przez Niemiecki Instytut Badań Gospodarczych, który oszacował wartość **strat z obecnie obowiązującego VAT dla budżetu Niemiec w kwocie od 17 do 18 mld euro rocznie, tj. w granicach 10% ogółem dochodów budżetowych z VAT.**<sup>12</sup>
- na podstawie zakresu i poziomu wykrytych przez polskie organy skarbowe nieprawidłowości związanych z wprowadzeniem do obiegu prawnego „pustych faktur” i „przestępstw karuzelowych” oraz analizy struktury wpływów podatkowych do budżetu w powiązaniu z analizą kosztów administracyjnych, oszacowano w 2011r. **wartość rocznych strat w podatku VAT przekraczającą 5,2 mld zł, tj. w kwocie wyższej od kosztów utrzymania całego Polskiego aparatu skarbowego, który stanowił w 2011r. 4,92 mld zł.**

2. dokonano analizy kosztów administrowania podatkiem VAT i ich wpływu na budżet państwa, w tym:

- scharakteryzowano zakres czynności instytucjonalnych dotyczących podatku VAT (sprecyzowano katalog obowiązków nałożonych na administrację skarbową do obsługi systemu VAT),
- w oparciu o szczegółową analizę kosztów ponoszonych przez administrację skarbową ogółem związanych z obsługą polskiego systemu podatkowego wydzielono koszty dotyczące obsługi VAT. Za podstawę badania przyjęto koszt w przeliczeniu na jednego pracownika zatrudnionego w administracji skarbowej. Ustalono, że **koszty obsługi systemu VAT wynoszą ponad 33% kosztów całkowitych fiskusa.** Dla porównania dokonano takiej samej analizy dotyczącej **podatku dochodowego od osób prawnych.** Koszty obsługi tego tytułu podatkowego nie przekroczyły **4,7%** kosztów całkowitych.

3. Przeanalizowano zasady funkcjonowania podatku VAT i podatku od sprzedaży obowiązującego obecnie w USA, w tym:

---

<sup>11</sup> Sprawozdania Izby Lordów do Komisji ds. Unii Europejskiej: „Stopping the Carousel: Trader Fraud in the UE” (Zatrzymać karuzelę: oszustwo podatkowe polegające na bezpodstawnym zwrocie naliczonego VAT w UE), HL Paper 101, 25 maja 2007 r.

<sup>12</sup> Rezolucja Parlamentu z dnia 19 lutego 2008 roku w sprawie ochrony interesów finansowych wspólnoty – zwalczanie nadużyć fiskalnych – sprawozdania roczne 2005 i 2006 (2006/2268(INI)), Dz. Urz. UE C 184 E/8 z 2009 roku, ust. 61.

- zastosowano deskryptywny charakter analizy, polegający na empirycznym porównaniu mechanizmów funkcjonowania oraz rozliczania VAT i podatku od sprzedaży jak również ich wpływu na koszty administrowania oraz koszty obsługi systemu ponoszone przez podatników, biorąc za kryterium oceny:
  - podstawowe zasady konstrukcji podatków, tj. pewności, dogodności, taniości, unikania fiskalizmu oraz równomierności i ochrony źródeł podatkowych,
  - poziom złożoności przeprowadzanych kontroli skarbowych, w tym krajowych i symultanicznych,
  - zakres obsługi instytucjonalnej.

Oceny poszczególnych kryteriów dokonano wg następującego klucza punktowego:

**(ocena \*\*\*)** Wysoki stopień spełnienia danego kryterium. Pozytywne argumenty przeważają nad negatywnymi. Z punktu widzenia kosztów obsługi systemu występuje niski poziom nakładów.

**(ocena \*\*)** Są ważne zarówno pozytywne, jak i negatywne argumenty. Ich wpływ jest zrównoważony, stąd kryterium jest spełnione tylko częściowo. Występuje umiarkowany poziom kosztów administrowania i obsługi systemu.

**(ocena \*)** Negatywne argumenty przeważają nad pozytywnymi. Podatek nie spełnia w dużej mierze danego kryterium. Występuje prawdopodobieństwo wysokich kosztów obsługi systemu podatkowego.

**Tylko w jednym z siedmiu badanych płaszczyzn związanych z równością i sprawiedliwością społeczną podatek VAT przewyższa w ocenie podatek od sprzedaży. W pozostałym zakresie podatek VAT w porównaniu do podatku od sprzedaży został scharakteryzowany na zdecydowanie niższym poziomie merytorycznej oceny.**

4. przeprowadzono badanie ankietowe celem zebrania i zaprezentowania opinii polskich przedsiębiorców na temat zasad funkcjonowania systemu VAT w transakcjach krajowych i wewnątrzspółnotowych. Badanie sprowadzało się do usystematyzowania zagadnień w trzech płaszczyznach:

- pierwsza, to koszty obsługi systemu VAT oraz preferowane kierunki zmian zasad rozliczania VAT w opinii ankietowanych,
- druga, to próba określenia skali możliwości wprowadzenia do obiegu prawnego faktur nie odzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych skutkujących obniżeniem należnych wobec skarbu państwa zobowiązań podatkowych,
- trzecia natomiast dotyczy próby ustalenia poziomu transparentności i złożoności transakcji wewnątrzspółnotowych w kontekście nowych przepisów wprowadzonych w styczniu 2013 roku.

W badaniu wzięło udział 541 firm, a wyniki są następujące:

Przeprowadzone badanie ankietowe wskazało, że Polscy przedsiębiorcy negatywnie ocenili techniczną i prawną stronę funkcjonowania systemu VAT, gdyż:

- obecne rozwiązania wymuszają na nich potrzebę ponoszenia nadmiernych kosztów obsługi, tj. zaangażowania do VAT ponad połowy personelu działów finansowo-księgowych oraz wyspecjalizowanych firm doradczych (odpowiedzi twierdzące **78%** respondentów),

- przy podejmowaniu decyzji biznesowych w zakresie rozliczania transakcji wewnątrzspółnotowych ankietowani nie opierają się przede wszystkim na czynnikach ekonomicznych, lecz uwzględniają także ich stronę fiskalną związaną z ewentualnymi konsekwencjami rozliczeniowymi (ten czynnik zaznaczyło aż **62%** respondentów),

- ankietowanym jest znany proceder wprowadzania do obiegu prawnego fikcyjnych faktur skutkujących obniżeniem wpłat do urzędu skarbowego należnego VAT (**97%** odpowiedzi z populacji badawczej). Można wnioskować, że taki stan wpływa na poczucie braku bezpieczeństwa w prowadzeniu działalności gospodarczej. W tym przypadku zasada kontynuacji nie opiera się na walorach sumienności podatników respektujących przepisy prawa, ale na działaniach dalece odbiegających od standardów. Sprzedawane na rynku towary przez nieuczciwych przedsiębiorców mogą być zbywane po cenach dumpingowych, co niekorzystnie wpływa na konkurencję i zyskowność rzetelnych firm.

- respondenci negatywnie ocenili także zmiany zasady rozpoznawania obowiązku podatkowego i uzależnienia momentu jego powstania od prawa do powstania obowiązku podatkowego u sprzedawcy – zmiany wprowadzone od stycznia 2013r. Ocena ankietowanych bardzo wyraźnie wskazuje (**77%** populacji), że przyjęte zmiany przepisów idą w zupełnie innym kierunku niż oczekiwane. Należy bowiem stwierdzić, że uzależnienie momentu powstania prawa do odliczenia od momentu powstania obowiązku podatkowego u dostawy, czy usługodawcy spowoduje znaczne skomplikowanie a nie uproszczenie rozliczeń VAT.

Uwaga: przy układaniu zakresu i tematyki ankiety, jak również kolejności i formy zadawanych pytań, brak było ze strony tworzącego ankietę woli prowadzenia badania na zasadach tendencyjnych. Filarem miała być i była myśl przewodnia ukierunkowana na bezstronną ocenę podstawowych zasad funkcjonowania systemu VAT u podstaw, tj. na poziomie przedsiębiorstwa rozliczającego ten tytuł podatkowy. Pytania miały być proste, nie wymagające nadzwyczaj ugruntowanej wiedzy z dziedziny VAT (nie były kierowane do doradców podatkowych, lecz do zarządzających firmami lub głównych księgowych, dla których poruszane zagadnienia nie powinny być problemowe), a zarazem obejmujące zasady rozliczania VAT z szerokiego spektrum zagadnień. Ankieta miała rzetelnie odpowiedzieć na założony na wstępie cel.

Bardzo ważną kwestią przy ocenie przedstawionego badania jest również to, że jej wyników nie da się odnieść lub porównać z innymi w tym zakresie prowadzonymi analizami. W ogólnie dostępnych zbiorach brak jest jakichkolwiek danych badawczych co do oceny złożoności systemu VAT na poziomie przedsiębiorstwa.

5. W zakresie określenia poziomu dysfunkcyjności podatku VAT zbadano także założenia docelowego systemu VAT i przyczyny braku jego implementacji, w tym analizie poddano ograniczenia dotyczące:

- mechanizmu clearingów dochodów podatkowych,
- zróżnicowania stawek podatkowych,
- zakłóceń warunków konkurencji na wspólnym rynku,
- obaw państw członkowskich przed utratą suwerenności podatkowej na rzecz UE.

Każdy z tych czynników został szczegółowo omówiony i powiązany z celem przewodnim pracy.

**B.** W dysertacji zbadano i oceniono działania Unii Europejskiej ukierunkowane na ujednoczenie systemu VAT i przeciwdziałanie nadużyciom fiskalnym. Badaniu poddano szeroki katalog czynników od „koncepcji prostego i wydajniejszego podatku VAT”, poprzez weryfikację stawek podatkowych i koncepcji tworzenia „solidniejszego systemu odpornego na nadużycia”, podmiotowego rozszerzenia zakresu obowiązywania VAT, zmianę procedur finansowania, aż do planowanych przedsięwzięć w przyszłości. Wnioskując ustalono, że **proponowane przez UE rozwiązania mają niestety charakter anachroniczny**. W celu wyeliminowania negatywnych skutków stosowanych obecnie przepisów i procedur postępowania proponowane rozwiązania nastawione są przede wszystkim na odpowiednie współdziałanie organów podatkowych w poszczególnych państwach członkowskich, tj. wielopłaszczyznowej współpracy oraz zasad przeprowadzania kontroli symultanicznych, a nie na wyeliminowaniu z obrotu procedurów zniekształcających system.

**C.** W piątym ostatnim rozdziale zaprezentowano propozycje zmiany obowiązującego w Unii Europejskiej systemu podatkowego w podatku pośrednim. Przedstawiono je w trzech aspektach:

#### 1. Uaktywnienie systemu docelowego,

w tym:

- w pierwszej kolejności odniesiono się do teoretycznej strony opodatkowania w miejscu pochodzenia towaru w kontekście walorów wielofazowości, niekumulacji



i różnorodności stawek podatku VAT. Ustalono, że wprowadzenie systemu docelowego byłoby możliwe, tylko w przypadku rezygnacji w niektórych przypadkach z walorów niekumulacji podatku,

- następnie - na zasadach symulacji dokonano rozliczenia transakcji wewnątrzspółnotowych, przy wprowadzeniu dwóch stawek podatkowych zarezerwowanych wyłącznie do takich transakcji, w tym 20% przy stawce standardowej i 10% przy stawce zredukowanej. **Określono efekty fiskalne dla budżetów państw członkowskich uczestniczących w takich transakcjach przy zachowaniu aspektów wielofazowości.** Wartość dodana w tym przypadku to wyeliminowanie z rynku nierzetelnych transakcji oraz partycypacji organów skarbowych w rozliczaniu VAT i dokonywaniu zwrotów podatku,
- ponadto zaprezentowano zalety i wady takiego systemu jak również możliwości i bariery jego aktywowania w systemie podatkowym UE.

**2. Zmiana zasad finansowania Unii Europejskiej** poprzez wprowadzenie podatku unijnego VAT. Zalety i wady takiego podatku oraz możliwość implementacji określono następująco:

Zalety:

- wydajność – dochody z VAT rosną wraz ze wzrostem wydatków na towary i usługi, tj. ze wzrostem konsumpcji. W długiej perspektywie czasowej, przy potrzebie zwiększenia zasobów finansowych, można je osiągnąć poprzez wzrost stawki VAT,
- stabilność – podatek oparty na konsumpcji jest bardziej stabilny niż oparty na DNB, ponieważ najbardziej niestabilnym i cyklicznym komponentem w dochodzie narodowym są inwestycje i handel, podczas gdy konsumpcja i wydatki publiczne są bardziej stabilne,
- widoczność – podatek VAT w formie dwóch oddzielnych stawek, narodowej i unijnej, byłby widoczny dla podatników i zrozumieli przez nich jako bezpośrednie zasilenie budżetu UE,
- niskie koszty operacyjne – dodanie uzupełniających stawek do istniejącego systemu nie zmieniłoby zasadniczo kosztów administrowania systemem,
- efektywna alokacja zasobów – wpływy unijnego VAT przy niskiej stawce miałyby zastosowanie do szerokiej bazy podatkowej,
- horyzontalna równość – zapewnione byłoby równe traktowanie podatników (obywateli) w całej UE,

- pionowa równość – podatek VAT jest podatkiem regresywnym, spadek dochodu powoduje obniżenie konsumpcji, a co za tym idzie również wartości składek członkowskich,

Wady:

- nowy unijny VAT stwarzać może pewne problemy techniczne, przede wszystkim związane z niepełną harmonizacją systemów VAT w państwach członkowskich. Chodzi głównie o towary opodatkowane zerową stawką podatku VAT. W tym przypadku wprowadzenie podatku unijnego nie przyniosłoby oczekiwanych rezultatów, gdyż trudno mówić o transparentności kosztów dla nabywców przez zredukowanie narodowej stawki VAT do 0% lub o wyrównaniu wpłat podatkowych na rzecz Unii,
- zagadnieniem ograniczającym wprowadzenie unijnego podatku VAT jest również brak pełnej harmonizacji w krajach członkowskich przede wszystkim stawek podatkowych i podstawy opodatkowania.

### **3. Podatek od sprzedaży zamiast VAT**

- w pierwszej kolejności zaprezentowano ogólne informacje na temat zasad funkcjonowania podatku od sprzedaży obowiązującego obecnie w USA,
- następnie zaprezentowano możliwości implementacji podatku od sprzedaży w UE,
- odniesiono się także do aspektów dotyczących naliczania i odprowadzania składek członkowskich na rzecz UE,
- oraz wyliczono stawki podatkowe w podatku od sprzedaży gwarantujące dotychczasowe wpływy podatkowe z VAT.

W tym podpunkcie dla jasności i przejrzystości prowadzonego procesu badawczego i jego kompatybilności z wcześniej analizowanymi zagadnieniami oraz możliwością uzyskania informacji stanowiących rzetelne dane wyjściowe, badaniem został objęty Polski system podatkowy za lata 2010 - 2011.<sup>13</sup> W pierwszej kolejności została ustalona wartość konsumpcji do wyliczenia PKB od strony popytowej jako podstawa opodatkowania, gdyż podatek od sprzedaży nakładany byłby na towary w ich ostatnim stadium obrotu – transakcje krajowe oraz wewnątrzspółnotowe zawierane pomiędzy

---

<sup>13</sup> Proces badawczy wymagał szczegółowych danych w zakresie: poziomu konsumpcji, wysokości dochodów budżetowych z VAT i wpłat VAT do UE na zasadach składek członkowskich oraz struktury podatku należnego wykazywanego w składanych przez przedsiębiorców deklaracjach podatkowych VAT. Ze względu na dostępność tych danych, które są w dyspozycji Ministerstwa Finansów, do przeprowadzenia procesu badawczego przyjęto Polski system podatkowy.

podmiotami gospodarczymi byłyby wolne od opodatkowania. Następnie poprzez określenie proporcji dochodów budżetowych z VAT w stosunku do wartości wyliczonej konsumpcji została **ustalona stopa opodatkowania podatkiem od sprzedaży, jaką należałoby nałożyć na ostatnie ogniwo obrotu, dla zachowania dotychczasowego poziom zyskowności budżetowej z VAT.**

Wyniki przeprowadzonej analizy wskazują, że:

- przy podatku od sprzedaży, na fakturach, rachunkach i paragonach mogłyby występować dwie stawki podatkowe. Jedna gwarantująca dochody budżetowe RP, natomiast druga UE. W badanych latach stawki te mogłyby się przedstawiać następująco:

**- 2010r. stawka krajowa 9,4% stawka unijna 0,2% /razem 9,6%**

**- 2011r. stawka krajowa 9,9% stawka unijna 0,2% /razem 10,1%**

- w oparciu o strukturę podatku należnego wykazanego w deklaracjach podatkowych VAT-7 za lata 2010-2011 wyliczono podstawy opodatkowania wg poszczególnych stawek i dane te odniesiono do wartości konsumpcji stanowiącej podstawę do wyliczenia PKB w wariantcie popytowym. Dzięki takiej proporcji możliwe byłoby **wyliczenie procentowej skali redukcji cen towarów konsumpcyjnych po wprowadzeniu w Polsce podatku od sprzedaży, która wynosilaby 9 punktów procentowych (wartość średnio ważona).**

- Na bazie tak przeprowadzonego procesu badawczego przedstawiono pozytywne i negatywne aspekty wprowadzenia w UE analizowanego podatku od sprzedaży oraz możliwości jego aktywowania.

## **6. WNIOSKI**

W wyniku przeprowadzonego procesu badawczego ustalono, że system VAT obowiązujący obecnie w Unii Europejskiej należy krytycznie ocenić z powodu:

- relatywnie wysokich stawek podatkowych.

W niektórych państwach standardowa stawka podatkowa wynosi nawet 25%. Stawki powyżej 20% podstawy występują w większości państw członkowskich. Są także kraje gdzie stawka podstawowa wynosi tylko 15%. Taki stan wpływa destrukcyjnie na globalizację fiskalną Unii oraz brak możliwości implementacji systemu docelowego w transakcjach wewnątrzspółnotowych. Należy jednocześnie podkreślić, że VAT jest podatkiem konsumpcyjnym. W związku z tym, stawka podatku wpływa na cenę

towaru w jego ostatniej fazie obrotu i jest w pełni płacona przez konsumenta. Konsekwencją wysokiej stopy opodatkowania jest ograniczenie poziomu obrotu.

- stosowania przez państwa członkowskie stawek preferencyjnych.

Stosowanie stawek obniżonych przekłada się na znaczące subsydia i nieuzasadnione ulgi podatkowe. Zniesienie stawek preferencyjnych pozwoliłoby na redukcję stawek podstawowych. Ponadto stawki obniżone są przeszkodą we właściwym funkcjonowaniu jednolitego rynku oraz wprowadzeniu systemu opodatkowania towaru w miejscu pochodzenia (system docelowy). Istnienie stawek preferencyjnych było uzasadnione w przeszłości, dziś natomiast stanowią one wyłącznie czynniki zakłócające.

- generowania znacznych kosztów zewnętrznych związanych ze skomplikowanym sposobem naliczania podatku VAT, jego fakturowania, odliczania i odprowadzania do instytucji podatkowych.

Nakłady finansowe związane z obliczaniem podatku od sprzedaży wg właściwej stawki, jego fakturowaniem, ewidencjonowaniem, rozliczaniem (łącznie z podatkiem ujętym w fakturach zakupu) oraz odprowadzaniem do organu podatkowego, są ponoszone przez przedsiębiorcę. W zakresie transakcji wewnątrzwspólnotowych przedsiębiorca ma obowiązek skompletowania obszernej dokumentacji potwierdzającej dokonanie takich transakcji. Dlatego też, przedsiębiorcy są zobligowani do ponoszenia dodatkowych znaczących kosztów księgowych oraz doradczych, celem sprostania wymogom stawianym przez system. Obsługa obecnego VAT stanowi niemal 60% całkowitych obciążeń przedsiębiorców z tytułu rozliczeń fiskalnych.

- niedostosowania VAT do obecnych zasad funkcjonowania jednolitego rynku.

Wnioski takie wynikają z badania ankietowego z którego można wyczytać, że obecny system VAT jest kosztochłonny, skomplikowany, mało przejrzysty, negatywnie wpływa na wolny rynek i konkurencje oraz nie jest odporny na działanie nieuczciwych przedsiębiorców. Podmioty gospodarcze angażują do rozliczania VAT ponad połowę personelu księgowo-finansowego i wyspecjalizowane firmy doradcze. Ponad 90% ankietowanych spotkało się z propozycją lub wie o możliwości wprowadzenia do obiegu prawnego faktur nie odzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Ponadto przy zawieraniu transakcji wewnątrzwspólnotowych podatnicy nie analizują wyłącznie walorów ekonomicznych takich transakcji lecz rozszerzają katalog argumentów za i przeciw o stronę fiskalną. Taki ciąg zdarzeń

uprawnia do wyrażenia opinii, że VAT w transakcjach transgranicznych w UE nie spełnia walorów spójnego systemu.

- nadmiernych kosztów w administrowaniu podatkiem VAT.

Koszty obsługi w 2011 roku systemu VAT stanowiły niemal 1/3 kosztów całkowitych ponoszonych przez administrację skarbową do utrzymania aparatu skarbowego (dla przykładu koszty obsługi podatku dochodowego od osób prawnych nie przekraczają 5%). Aby system VAT był stabilny i przewidywalny, administracja skarbowa generuje potrzebę większego zbiurokratyzowania czynności dla zagwarantowania rzetelności podejmowanych działań. Taki stan z kolei jest jednym ze składników decyzji rządu o podwyższeniu podatku VAT celem zbilansowania zaplanowanego poziomu deficytu budżetowego. Skutkiem takiego procesu może być obniżenie popytu wewnętrznego, ograniczenie produkcji oraz spowolnienie rozwoju gospodarczego. W konsekwencji nadmierne koszty administracyjne obsługi systemu VAT, wpływają niekorzystnie na dochody budżetu państwa.

- występowania na dużą skalę nadużyć fiskalnych.

Obecnie obowiązujące rozwiązanie systemowe w transakcjach dokonywanych pomiędzy podmiotami z różnych państw członkowskich UE jest narażone na liczne zniekształcenia. Możliwe są wyłudzenia nienależnych zwrotów tego podatku dla „fikcyjnych transakcji”. Jest to konsekwencja zlikwidowania barier celnych pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi Unii i opodatkowania towarów w państwie przeznaczenia. W efekcie zniesiony został także system poboru podatku (importowego) na granicach państwowych, który stanowił co do zasady podstawę rozliczeń podatku VAT w zakresie wewnątrzspółnotowego obrotu towarowego. Równocześnie odliczeniowy charakter podatku VAT skutkuje istnieniem „czarnego rynku kosztów” polegającego na księgowaniu faktur nie odzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych w celu obniżenia stawki VAT. Roczne straty państw członkowskich są liczone w miliardach euro. Przeprowadzona analiza Polskiego systemu podatkowego VAT w zakresie skali takich nadużyć wskazała, że wartość fałszywych faktur może wygenerować nadużycia fiskalne na kwotę przekraczającą 5 mld zł rocznie. Kwota ta w zderzeniu z globalnymi rocznymi kosztami utrzymania aparatu skarbowego wynoszącego 4,92 mld zł uwypukla całość zjawiska. Z danych tych wynika, że proceder wprowadzania do obiegu prawnego fikcyjnych faktur generuje w Polsce w transakcjach krajowych i wewnątrz-

wspólnotowych nadużycia fiskalne przekraczające koszty utrzymania całego aparatu skarbowego.

- przedmiotem wykrytych przez organy skarbowe w 2012 roku nieprawidłowości w transakcjach krajowych i wewnątrzspółnotowych, ze szczególnym uwzględnieniem transakcji łańcuchowych oraz oszustw karuzelowych bazujących na „pustych” fakturach jest obrót szerokiego katalogu towarów i usług, a przedmiot opodatkowania wiąże się ściśle z regionem na którym występuje. Transakcje są udokumentowane fakturami VAT mimo tego, że nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Podatek naliczony w nich zawarty stanowił podstawę do obniżenia podatku należnego podlegającego wpłacie do organów skarbowych. Dlatego też można wyrazić pogląd, że przedmiotem nierzetelnego opodatkowania może być objęty każdy towar, który nie jest związany z handlem detalicznym, a w usługach, te świadczenia, które nie dotyczą ostatecznych odbiorców tj. osób fizycznych. W związku z tym, faktycznie opodatkowana jest konsumpcja, natomiast obrót dokonywany pomiędzy podmiotami gospodarczymi jest zniekształcony przez obrót fikcyjnymi fakturami.

- niezadawalającego poziom współpracy między organami podatkowymi państw członkowskich przy kontroli transakcji wewnątrzspółnotowych.

Działania administracji podatkowych przy nadzorowaniu transakcji dostaw i nabyć wewnątrzspółnotowych wymagają podejmowania tzw. kontroli symultanicznych przeprowadzanych jednocześnie w dwóch lub więcej państwach Unii Europejskiej. Kontrole takie, ze względu na bariery językowe, kulturowe, odmiennych procedur postępowania, są skomplikowane, kosztowne i czasochłonne. Wydłużony okres procesowania powoduje, że stwierdzone nieprawidłowości w większości przypadków nie przekładają się na wpływy budżetowe tj. możliwości odzyskania utraconych dla skarbu państwa korzyści finansowych.

- przyjmowania rozwiązań systemowych w podatku VAT na szczeblu Europejskim. Przepisy prawa podatkowego w podatku od wartości dodanej są ustalane na szczeblu Unijnym, a zakres ich stosowania poprzez implementację odnoszony jest na szczebel krajowy. Taki system ma liczne niedociągnięcia, które powodują, że nie jest on odpowiednim instrumentem pozwalającym Unii Europejskiej na utrzymanie

konkurencyjności. Fakty te zostały potwierdzone przez Komisję Gospodarczą i Monetarną Parlamentu Europejskiego.<sup>14</sup>

- ponoszenia nadmiernych kosztów transakcyjnych w skali makro.

Funkcjonowanie rynku wewnątrzspółnotowego w podatku od wartości dodanej, podnosi istotnie koszty transakcyjne w skali makro, głównie poprzez ograniczenie działań wolnego rynku i osłabienie mechanizmów samoregulacji. W konsekwencji powstaje uzasadnione wrażenie nierównego traktowania podmiotów działających na rynku krajowym i unijnym. Państwa członkowskie zrzekając się możliwości monitorowania rynku m.in. poprzez procedury celno-podatkowe, nie uzyskały dostatecznego zabezpieczenia własnych interesów poprzez stworzenie ogólnego unijnego mechanizmu zabezpieczającego system przed jego zniekształceniem.

- ułomności VAT w stosunku do innych systemów podatkowych w podatku pośrednim. Przy analizie zasad funkcjonowania podatku VAT i podatku od sprzedaży obowiązującego obecnie w USA, gdzie za kryterium oceny przyjęto podstawowe zasady konstrukcji podatków, poziom złożoności podejmowanych czynności kontrolnych oraz zakres obsługi instytucjonalnej ustalono, że w siedmiu badanych płaszczyznach tylko w jednym zakresie tematycznym, związanym z równością i sprawiedliwością społeczną, podatek VAT przewyższa w ocenie podatek od sprzedaży. Pozostałe kryteria dotyczące zasady pewności i dogodności opodatkowania, fiskalizmu i ochrony źródeł podatkowych, poziomu złożoności podejmowanych czynności kontrolnych i obsługi instytucjonalnej, zostały dla VAT scharakteryzowane na zdecydowanie niższym poziomie merytorycznej oceny niż podatek od sprzedaży.

Wymienione argumenty pozwalają na wyrażenie opinii zgodnej z tezą dysertacji, że obecny system opodatkowania zdarzeń gospodarczych podatkiem VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych w UE generuje olbrzymie straty dla budżetów państw członkowskich. System ten nie spełnia oczekiwanych wymogów powodując tym samym przeszkody w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego. Obecne rozwiązania strukturalne w transakcjach wewnątrzspółnotowych, odmienne od występujących w poszczególnych państwach członkowskich, wpływają negatywnie na kształtowanie cen towarów na rynku, a w konsekwencji na konkurencję. Sprzyjają one oszukańczym procederom, z których

---

<sup>14</sup> „Zielona księga” w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM(2010)695 wersja ostateczna, s. 9.

najbardziej znane nazywane jest „oszustwem karuzelowym” W tym przypadku nielegalne działania podmiotów gospodarczych uczestniczących w obrocie nastawionym na wyłudzenie podatków, nie są skierowane przeciw instytucjom Unii Europejskiej, lecz działają na szkodę państw członkowskich. Występujące nadużycia są dwupłaszczyznowe. Pierwsza związana jest z dokonywaniem przez administrację skarbową państwa członkowskiego nieuzasadnionego zwrotu podatku VAT, zaś druga, z tytułu odprowadzania do budżetu Unii Europejskiej zawyżonych składek ustalanych od szacunkowej wartości krajowych podstaw opodatkowania. Oznacza to, że wielkość oszustw związanych z podatkiem VAT wpływa bezpośrednio na wysokość składki. Fakt, że rozmiary negatywnych zjawisk związanych z rozliczaniem transakcji wewnątrzspółnotowych są różne w poszczególnych krajach, to obciążenia składkami są również nieproporcjonalnie (niesprawiedliwie) rozłożone pomiędzy te kraje. Zwiększająca się także skala oszustw pociąga za sobą nieproporcjonalny do efektów koszt poboru podatku i koszt administracyjnej obsługi systemu. Ponadto towar „odwirowany” na karuzelach zafałszowuje statystyki i skutecznie demontuje wolny rynek poprzez sprzedaż towarów po cenach dumpingowych. Oszuści w tym przypadku mogą pozwolić sobie na obniżenie ceny, gdyż wyłudzony VAT stanowi ich faktyczny zysk, a towar może być wprowadzony na rynek po cenach niższych niż cena zakupu, stanowiących jednocześnie cenę rynkową.

Przedstawione zagadnienia wpływające negatywnie na całokształt funkcjonowania systemu podatku od wartości dodanej w UE stają się tematem ogólnonarodowym obejmującym wszystkie państwa członkowskie Wspólnoty. System taki pociąga za sobą gigantyczne straty finansowe w budżetach poszczególnych krajów członkowskich oraz wymaga ogromnych nakładów finansowych na administracje skarbowe. Natomiast preferowane na dzień dzisiejszy programy harmonizujące podatek VAT w Unii Europejskiej są ukierunkowane na eliminowanie negatywnych skutków stosowanych procedur, a nie szukanie rozwiązań systemowych. W tym przypadku ideowe wspieranie w całej Wspólnocie harmonijnego, zrównoważonego, trwałego i nieinflacyjnego rozwoju gospodarczego, można uznać za niewystarczające. Zostały naruszone podstawowe zasady funkcjonowania systemów podatkowych, które stanowią, że prawo ma być proste, a koszty poboru podatku tanie.

Z powodu braku możliwości wprowadzenia w UE systemu docelowego w rozliczaniu transakcji transgranicznych odpornego na nadużycia fiskalne, powstał pewien dysonans, który należałoby na poziomie wspólnotowym wyeliminować, bowiem z jednej strony ewidentnie widać potrzebę daleko idących reform podatkowych, zaś z drugiej strony ekonomiczne, finansowe i polityczne bariery ich wprowadzenia. Aktualnie merytoryczna zawartość strategii



Unii stanowi polityczny kompromis pomiędzy potrzebami reform, a społeczno-ekonomiczną debatą na temat zmian gospodarczych jakich Unia potrzebuje, w tym reform podatkowych. Szczegółowa analiza kierunków zmian preferowanych przez Unię pozwoliła stwierdzić, że mają one niestety charakter anachroniczny. Drogą wyjścia z opisanego impasu mogłyby być zmiany, które wymagałyby podjęcia wzmożonej dyskusji przedsiębiorców, ekonomistów i polityków zarówno na arenie europejskiej jak i w poszczególnych krajów członkowskich, celem wyznaczenia kierunku preferowanych reform oraz ogólnoeuropejskiego porozumienia. Taka ścieżka legislacji nowego porządku prawnego w zakresie podatku pośredniego, z którego wpływy stanowią jedno z podstawowych źródeł dochodów poszczególnych krajów członkowskich i pośrednio UE, nie jest kierunkiem prostym, ale przy zachowaniu odpowiednich standardów i pozytywnego zaangażowania zainteresowanych stron, zmiany są możliwe do ukonstytuowania. Szeroko rozumiana dyskusja mogłaby objąć zagadnienia związane z:

- przewycięzeniem barier dotyczących wprowadzenia systemu docelowego w transakcjach wewnątrzspółnotowych, w którym to towar byłby opodatkowany w miejscu jego pochodzenia, wg ujednoliconej stawki podatkowej,
- wprowadzenia jednolitego podatku Unijnego VAT skutkującego zmianą zasad finansowania Unii,
- próbą wyeliminowania z obszaru obowiązującego w Unii Europejskiej stanu prawnego w zakresie podatku VAT i zastąpienia go podatkiem od sprzedaży na wzór rozwiązań systemowych występujących w USA.

Charakteryzując poszczególne zagadnienia, które są poparte wynikami badań, można sprecyzować następujące wnioski:

*Opodatkowanie transakcji wewnątrzspółnotowych w państwie pochodzenia, wg jednolitej stawki podatkowej*

Brak możliwości aktywowania w UE systemu docelowego, gdzie zdarzenia gospodarcze byłyby opodatkowane w państwie pochodzenia towaru, wynika przede wszystkim z braku pełnej harmonizacji stawek podatkowych, gdyż różnice pomiędzy niektórymi krajami w stawce standardowej wynoszą 10 punktów procentowych, zaś przy stawkach preferencyjnych aż 18 punktów procentowych. Przy takich dysproporcjach, w systemie docelowym, powstałaby konieczność przeczualności dochodu podatkowego z VAT na zasadach clearingu, wystąpiłyby zakłócenia konkurencji na wolnym rynku oraz zostałyby naruszone zasady swobodnego przepływu kapitałów i towarów. Wymienione bariery nie muszą być jednak determinantą powodującą rezygnację z aktywowania takiego

systemu. Należy bowiem stwierdzić, że utrata w niektórych przypadkach zasad niekumulacji VAT i wprowadzenie jednolitych stawek w transakcjach wewnątrzspółnotowych, mogłoby być filarem zmian. Podatek VAT odprowadzany byłby do budżetu kraju w którym wystąpiłaby transakcja sprzedaży towaru (w państwie pochodzenia). Kontrahent z innego kraju członkowskiego jako nabywca, zapłacony podatek miałby prawo odliczyć od podatku należnego zawartego w cenie nabywanego towaru, ale tylko i wyłącznie do wysokości stawki podatkowej występującej w kraju nabycia towaru. Ewentualnie powstała różnica pomiędzy podatkiem zapłaconym w państwie zbywcy, a niższym podatkiem nałożonym na zakupione towary w państwie nabywcy, spowodowałaby, że podmiot nabywający towar byłby zobligowany do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu kwoty powstałej różnicy. Podatek VAT w tej części byłby podatkiem kumulacyjnym wpływającym na cenę sprzedawanych dóbr. W tym przypadku zostałaby zachowana forma opodatkowania wartości dodanej jak również zasada wielofazowości. Wymierne efekty dla krajów członkowskich, to wyeliminowanie z rynku procederów nazwanych „oszustwami karuzelowymi” opartych na fikcyjnych fakturach oraz większe wpływy budżetowe. Dla organów podatkowych poszczególnych krajów UE, wymiernymi korzyściami byłoby ograniczenie kosztów poboru podatku oraz ograniczenie formalności granicznych: kontrole przywozu byłyby zbędne, gdyż nie istniałoby opodatkowanie w kraju przeznaczenia; kontrole wywozu towaru byłyby również zbędne, gdyż nie byłoby zwolnień podatkowych dla towarów eksportowanych. Doszłoby wtedy do znacznego przyspieszenia cyrkulacji produktów, co w efekcie końcowym byłoby korzystne dla konsumenta. Przejście do reguł pochodzenia, byłoby gwarantem nienaruszalności swobodnego przepływu towarów, osób, usług i kapitału. Ponadto bardzo ważnym zagadnieniem, byłaby konieczność analizowania przez poszczególne kraje członkowskie ceny i stawki oferowanych na własnym rynku towarów. W konsekwencji, państwa członkowskie pośrednio zmuszone byłyby do prowadzenia odpowiedniej polityki konkurencyjności, to jest do kontroli własnego katalogu ofert towarowych w stosunku do ofert składanych na takie same towary przez inne państwa zrzeszone w ramach Wspólnoty. Konkurencyjność w tym przypadku, w zderzeniu z możliwościami budżetowymi danego kraju, wywierałaby presję na rządy państw członkowskich w celu szukania rozwiązań, które pozwoliłyby na obniżenie poziomu opodatkowania towarów, co jest zbieżne z preferowaną polityką podatkową przez czołowych ekonomistów.

Wadą zaproponowanego rozwiązania jest konieczność zaimplementowania oprócz stawki standardowej i obniżonej, również dwóch stawek zarezerwowanych wyłącznie do transakcji wewnątrzspółnotowych (stawki obniżonej i standardowej), co wiązałoby się

z dodatkowymi kosztami. W niektórych przypadkach podatek od wartości dodanej straciłby walory niekumulacji, co miałyby wpływ na zyskowność netto danego podmiotu i wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym. Ponadto na rynku Unijnym cena oferowanych przez poszczególne firmy towarów byłaby ceną brutto zawierającą kwotę podatku VAT. W związku z tym, wyższa stawka podatkowa generowałaby wyższą cenę. Stan taki oddziaływałby niekorzystnie na konkurencję, a co za tym idzie, na atrakcyjność handlową danego kraju Wspólnoty.

Biorąc pod uwagę możliwości wprowadzenia w UE systemu docelowego na opisanych zasadach, należy stwierdzić, że jego implementacja jest mało prawdopodobna, lecz nie jest niemożliwa. Z uwagi na brak porozumienia w sprawach harmonizacji systemu VAT w poszczególnych krajach Wspólnoty, zarówno Komisja Europejska jak i Parlament Europejski preferują, mimo znaczącej dezaprobaty obecnych rozwiązań, wspieranie systemu opartego na opodatkowaniu w miejscu przeznaczenia, jako rozwiązania pragmatycznego i politycznie osiągalnego. I tylko te kwestie są determinantą podniesionych przez Unię preferencji. Dlatego też, szeroko rozumiana dyskusja polityczna i społeczna, podnoszona przede wszystkim na poziomie parlamentów krajowych i parlamentu unijnego, w zakresie uwypuklenia negatywnych skutków obecnych rozwiązań strukturalnych i pozytywnych aspektów systemu docelowego, mogłaby być pozytywnym bodźcem do aktywowania opisanego rozwiązania.

#### *Jednolity podatek unijny VAT skutkujący zmianą zasad finansowania Unii*

Obecny system liczenia składek członkowskich na rzecz Unii opiera się na szacunkowych wartościach. Zgodnie z metodologią przyjętego w niniejszej dysertacji kierunku badania podniesiono, że system taki jest skomplikowany i mało przejrzysty. Wprowadzenie podatku unijnego, pozwoliłoby na transparentny podział dochodów z VAT zasilających budżety krajowe państw członkowskich i budżet Unijny. Podatek wg unijnej stawki podatku VAT byłaby obliczany od tej samej podstawy opodatkowania co podatek krajowy. Obywatele nie ponosiliby dodatkowego ciężaru podatkowego, gdyż stawka unijnego podatku VAT byłaby ustalona w ramach obecnie obowiązujących narodowych stawek VAT, np. w wysokości nie przekraczającej 1%<sup>15</sup> liczonego od podstawy opodatkowania netto. Inaczej mówiąc, ciężar wprowadzenia unijnego VAT byłby zrekompensowany przez obniżenie krajowej stawki VAT. W celu zapewnienia przejrzystości, oba podatki, tj. VAT

---

<sup>15</sup> Wysokości tego podatku jest zgodna z metodologią badania przedstawioną w dysertacji przy analizie składek odprowadzanych do Unii przez Polskę w latach 2010-2011. Stawka gwarantująca poziom składek na rzecz UE wynosi tylko 0,2% podstawy opodatkowania. Dlatego też stawka nie przekraczająca 1% winna w pełni zagwarantować potrzeby finansowe Unii.

unijny i VAT krajowy, figurowałyby jako oddzielne pozycje na fakturach, rachunkach lub paragonach fiskalnych. Płatność z tytułu europejskiego VAT byłaby przekazywana do budżetu Unii wtedy, gdy podatek byłby wpłacony przez nabywców towarów i usług, a nie w z góry ustalonej wysokości. Podatek taki posiadałby cechy stabilnego źródła dochodów i wykazywałby silną korelację ze zmianami PKB. Ponadto wprowadzenie systemu opartego na bezpośrednim powiązaniu budżetu Unii z jej obywatelem, stwarzają możliwości bardziej transparentnego wyliczenia należnej wartości daniny na rzecz Wspólnoty oraz zwiększenia autonomii finansowej budżetu UE. Rozszerzenie znaczenia osób fizycznych i podmiotów gospodarczych jako płatników i odpowiadająca temu redukcja udziałów państw członkowskich w finansowaniu budżetu Unii, przyniosłaby większą przejrzystość, a tym samym zwiększenie politycznej odpowiedzialności władz budżetowych za ich decyzje w sprawie wydatków. Przyczyniłoby się to także do przesunięcia punktu ciężkości dyskusji politycznych z „wkładów” krajowych na istotne polityki Unii i ogólny interes Europy. Wreszcie zwiększona przejrzystość finansowania budżetu UE lepiej uświadomiłaby obywatelom skalę finansowania budżetu i skalę związanych z tym nakładów.

Aktywowanie podatku Unijnego będzie wymagało silnej woli politycznej wszystkich członków UE. Rosnąca świadomość wad obecnego systemu wzmacnia poparcie do jego modyfikacji. Aby jej dokonać, trzeba jednak wielu ustępstw i kompromisów. Największym pojedynczym wyzwaniem jest skłonienie Wielkiej Brytanii do rezygnacji z rabatu (tzw. rabatu brytyjskiego), który stawia ten kraj i kilka innych wysoko uprzemysłowionych w pozycji preferencyjnej. W związku z tym, zgoda będzie wymagała kompromisu w innych dziedzinach, np. w „racjonalizacji” wspólnej polityki rolnej<sup>16</sup>, w której zagorzała dyskusja w Unii Europejskiej nie przynosi nadal oczekiwanych porozumień. Reasumując, tylko sprzyjające warunki polityczne i dyskusja mogą doprowadzić do zmian, zwłaszcza takich, które by satysfakcjonowały wszystkie, czy przynajmniej większość państw członkowskich.

#### *Wprowadzenie podatku od sprzedaży na wzór podatku stosowanego w USA*

W dysertacji niejednokrotnie podkreślano, że obecny system rozliczania transakcji wewnątrzspółnotowych w podatku od wartości dodanej nie jest systemem spójnym i wydajnym. W związku z tym, należałoby się zastanowić, czy nie warto byłoby dokonać zmiany obecnego systemu poprzez zastąpienie go innym, odpornym na stwierdzone nieprawidłowości. Należy podkreślić, że historia podatków pokazuje, że bardzo często

---

<sup>16</sup> E. Kawecka-Wyrzykowska, *VAT jako nowe źródło dochodu budżetu Unii Europejskiej*, Wspólnoty Europejskie nr 3/2008, s. 22.

najprostszym sposobem na eliminację negatywnych skutków stosowanych rozwiązań i sposobem na zwiększenie dochodów państwa było wprowadzenie nowego systemu.

W podatku od sprzedaży opodatkowaniu podlegałyby wyłącznie konsumpcja towarów. Wolne od opodatkowania byłyby transakcje zawierane pomiędzy podmiotami gospodarczymi z poszczególnych krajów członkowskich (tzw. krajowe) jak i transakcje dostaw i nabyć wewnątrzspółnotowych. Stawka podatku, co jest zgodne z procesem badawczym zaprezentowanym w dysertacji, wynosiłaby 10% i byłaby pochodną opodatkowania konsumpcji dla zagwarantowania dotychczasowych dochodów budżetowych z VAT. W cenie oferowanego do sprzedaży towaru zawarta byłaby kwota podatku uwidocznioma na dowodzie dokumentującym obrót. Na przedsiębiorcy (detaliście) spoczywałby obowiązek pobrania podatku od klienta i odprowadzenie go do administracji skarbowej w ustalonym terminie.

Wprowadzenie podatku od sprzedaży wpłynęłoby na zmniejszenie cen dóbr oferowanych na rynku, zwiększenie inwestycji oraz konsumpcji. Pozytywne czynniki ekonomiczne zwiększające efektywność finansową podmiotów gospodarczych, wymusiłyby lepszą i skuteczniejszą ofertę handlową i miałyby bezpośredni wpływ na konkurencję, a zarazem w skali makroekonomicznej na tempo wzrostu gospodarczego. W krajowych systemach podatkowych w poszczególnych państwach członkowskich, stopa i zakres opodatkowania podatkiem od sprzedaży mogłyby być kształtowane odmiennie – co jest zgodne z założeniami globalizacyjnymi, gdyż każdy kraj ma suwerenny wpływ na poziom opodatkowania. Na gruncie europejskim, podatek od sprzedaży nie miałby żadnego wpływu na transakcje dostaw i nabyć wewnątrzspółnotowych. Towar byłby zbywany lub nabywany w ramach transakcji transgranicznych wyłącznie w wartościach netto. Konkurencja cenowa oferowanych na rynku towarów uzależniona byłaby tylko i wyłącznie od efektywności produkcyjnej i podażowej firm działających w danym państwie członkowskim. System podatku od sprzedaży byłby także odporny na występujące obecnie nadużycia fiskalne, w tym na „oszustwa karuzelowe”, bowiem administracje skarbowe krajów wspólnoty nie musiałyby partycypować w rozliczaniu transakcji wewnątrzspółnotowych.

Należy ocenić, że podatek od sprzedaży z punktu widzenia fiskalnego i społecznego spełnia wymogi podatku wydajnego, prostego, taniego i odpornego na zniekształcenia.

Do problemów związanych z aktywowaniem podatku od sprzedaży należałoby zaliczyć jedynie zagadnienia związane z określeniem przedmiotu i podstawy opodatkowania. Zakres przedmiotowy wymagałby precyzyjnego zidentyfikowania towarów podlegających opodatkowaniu. Natomiast zakres podmiotowy, związany byłby z koniecznością ustalenia,

jakie podmioty gospodarcze są zobligowane do czynnego naliczania i odprowadzania do administracji skarbowej należnych z tego tytułu zobowiązań podatkowych. Nieprecyzyjne umocowanie tych zagadnień, mogłoby być barierą do efektywnego korzystania z przywilejów prostego

i taniego systemu podatkowego, jakim jest podatek od sprzedaży.

Rozpatrując kwestie związane z wprowadzeniem we Wspólnocie nowego systemu podatkowego, nie sposób nie wspomnieć o źródłach finansowania Unii. Podatek od sprzedaży, zwany np. podatkiem europejskim, mógłby w swojej konstrukcji (podobnie jak preferowany podatek VAT unijny) posiadać dwie stawki podatkowe: jedną krajową, z której to wpływy zasilalyby budżety krajowe oraz unijną. Rozliczenie charakteryzowałoby się przejrzystością i gwarantowałoby przekazywanie do budżetu UE środków finansowych zapłaconych przez nabywców towarów, a nie w wartościach szacunkowych.

Implementacja na grunt Europejski podatku od sprzedaży może jednak napotkać na bariery, które nie będą możliwe do przewyciężenia. W UE są utrwalone kierunki działań, które zmierzają do usprawnienia konstrukcji i zasad rozliczania obecnego VAT. Propozycje odbiegające od tego trendu nie są poddawane szeroko rozumianej dyskusji społeczno-politycznej i instytucjonalnej, a tym bardziej te dotyczące zastąpienia podatku VAT innym podatkiem. Nie mniej jednak należy szukać propozycji mających na celu zwiększenie skuteczności podatku pośredniego, który byłby dopasowany do zasad i reguł jednolitego rynku. UE powinna dokonać wyboru, albo utrzymać istniejący system narażony na liczne zniekształcenia lub poddać pogłębionej dyskusji społecznej możliwość wprowadzenia nowych rozwiązań. Podatek od sprzedaży, odporny na wielomiliardowe nadużycia fiskalne, prosty i tani, mógłby być pozytywnym bodźcem stabilnego wzrostu gospodarczego oraz konsolidacji finansów publicznych państw członkowskich Unii. Na tym etapie, generalnym sukcesem byłoby zainicjowanie i sprowokowanie debaty społecznej w sprawie zmiany obowiązujących zasad opodatkowania obrotu. Dlatego też możliwość wprowadzenia w UE podatku od sprzedaży należy ocenić umiarkowanie, gdyż dzisiaj zmiana VAT wymagałaby reform znacznie dalej idących niż te, które są w stanie poprzeć poszczególne kraje Wspólnoty.

Reasumując, w całokształcie przeprowadzonych badań empirycznych, wykorzystujących metody analizy i krytyki piśmiennictwa, mających charakter deskryptywny, eksplanacyjny i replikacyjny oraz po rozpatrzeniu problemów badawczych w aspekcie teoretycznym, metodologicznym i praktycznym, **zostały w niniejszej dysertacji w pełni zrealizowane założone cele**. Analiza funkcjonalna obecnego systemu przejściowego

VAT uwypukliła jego słabe strony. Ustalono, że na dzień dzisiejszy brak jest możliwości wprowadzenia w UE systemu docelowego opartego na opodatkowaniu towarów na zasadach pochodzenia. Proponowane obecnie przez UE zmiany systemu podatku VAT „ukierunkowane w stronę podatku solidniejszego i odpornego na nadużycia fiskalne”, zostały ocenione negatywnie. Państwa członkowskie postrzegają Unię Europejską wyłącznie w kategoriach ich krajowych wpłat do budżetu Unii i transferów z tego budżetu, a więc pozycji netto, interpretowanej też w kategoriach pozycji „słusznego zwrotu”. Nie wykazują natomiast większego zainteresowania dla istoty wspólnych działań zmierzających do wyeliminowania stwierdzonych dysfunkcji. Dlatego też, na podstawie wyników przeprowadzonych badań sformułowano modele systemów podatkowych w podatku pośrednim, które spowodowałyby zmianę zasad rozliczania VAT w transakcjach wewnątrzspółnotowych lub zastąpiłyby obecny VAT innym systemem podatkowym. Została także wyrażona opinia na temat możliwości uaktywnienia proponowanych rozwiązań w systemie podatkowym UE.

**Teza, „że system podatku od wartości dodanej w transakcjach wewnątrzspółnotowych jest kosztowny, skomplikowany, mało przejrzysty, narażony na nadużycia fiskalne ograniczające budżety państw członkowskich i Unii, negatywnie wpływa na wolny rynek i konkurencję” została udowodniona.** Podatek VAT stał się na tyle złożonym instrumentem fiskalnym, że negatywnie wpływa na budżety krajowe państw członkowskich, ogranicza dochody budżetu UE i jest kosztowny w administrowaniu oraz obsłudze przez podatników. Obszerność obowiązujących przepisów prawa materialnego, i procesowego wynikających z krajowych ustaw i rozporządzeń oraz unijnych dyrektyw powoduje, że system VAT jest zawili i co najważniejsze jest narażony na nadużycia fiskalne spowodowane przestępstwami na dokumentach (fakturach) i na nierzetelnym rozliczaniu transakcji wewnątrzspółnotowych. Te negatywne czynniki w układzie zarówno mikroekonomicznym jak i makroekonomicznym, poprzez możliwość wprowadzania na rynek towarów po cenach dumpingowych, wpływają na ograniczenie zyskowności netto przedsiębiorstw, rozwój wolnego rynku oraz naruszenie zasad „zdrowej” konkurencji.

**Również hipotezy badawcze zostały potwierdzone:**

- **(hipoteza 1) - teoretyczne zasady rozliczania VAT nie odzwierciedlają strony praktycznej.** Koncepcja tego podatku sformułowana przez C. von Simensona w 1919 roku oraz rozwinięta przez H. Lauré w 1952 roku w układzie formalno-prawnym jest bezprecedensowa. Podatek VAT w teorii nie jest podatkiem kumulacyjnym i jest neutralny dla przychodów i kosztów w przedsiębiorstwach rozliczających ten tytuł podatkowy. Natomiast strona praktyczna powoduje, że poprzez możliwość wprowadzenia do obiegu

prawnego „pustych” faktur, zarówno w transakcjach krajowych jak i wewnątrzspółnotowych, system VAT jest ułomny i narażonym na zniekształcenia.

- **(hipoteza 2) preferowane przez UE kierunki zmian obowiązującego VAT nie odzwierciedlają faktycznych potrzeb i oczekiwanych reform.** Zmiany ukierunkowane są przede wszystkim na poprawę współpracy instytucjonalnej i zasad rozliczania VAT, a nie na wyeliminowanie stwierdzonego dysonansu. Autonomia podatkowa preferowana przez poszczególne państwa członkowskie UE powoduje, że brak jest jakiegokolwiek perspektywy do wyeliminowania powstałych dysfunkcji. Równomiernie i cyklicznie zwiększający się poziom i skala przestępczych procedur skutkujących nadużyciami fiskalnymi, w perspektywie krótkookresowej, a już na pewno długookresowej, spowodować może całkowite zachwianie równowagi systemowej VAT.

- **(hipoteza 3) podatek VAT z powodów opisanych powyżej nie spełnia obecnie formuły opodatkowania optymalnego i efektywnego.** Teoria optymalnego opodatkowania zakłada wprowadzenie jak najmniej zniekształcających podatków, to znaczy aby wszyscy byli identyczni i jednakowo traktowani przez system podatkowy. Podatek VAT w tym przypadku nie spełnia elementarnych wymogów, nie jest opłacany przez wszystkie podmioty gospodarcze, przedmiot opodatkowania obejmuje szeroki katalog wyłączeń i zwolnień, brak jest jasnych i czytelnych zasad i formuł określania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania, stosowania odpowiednich stawek podatkowych, a ustalanie zobowiązań podatkowych zależy od wiedzy i interpretacji prawopodatkowego stanu faktycznego dokonywanego przez samych podatników. Również walory efektywnego opodatkowania nie są mocną stroną podatku VAT. Wysoki poziom stosowanych stawek podatkowych wpływa, co jest zgodne z nurtem prezentowanym przez naukowców, ekonomistów i przedsiębiorców,<sup>17</sup> na obniżenie konsumpcji, a tym samym ograniczenie wpływów budżetowych. Dlatego też podatek VAT powinien być zastąpiony innym odpornym na zidentyfikowane nieprawidłowości. Systemem takim mógłby być system oparty na podatku od sprzedaży, który również jest zaliczony do podatków pośrednich, nie jest kumulacyjny, a podatnikami są konsumenci. W podmiotach gospodarczych transakcje pomiędzy firmami, w tym transakcje wewnątrzspółnotowe, byłyby wolne od opodatkowania. Takie rozwiązanie skutkowałoby wyeliminowaniem z rynku faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, brakiem partycypowania organów skarbowych w rozliczaniu VAT i dokonywaniu zwrotów bezpośrednich na rachunek bankowy przedsiębiorców,

---

<sup>17</sup> W dysertacji zakres tematyczny takich rozważań (polemika) został zawarty w podrozdziałach: 2.6.5., 3.4.4., 3.5., 4.5..



ograniczeniem kosztów administracyjnych oraz kosztów działalności, a tym samym zwiększyłyby się zyskowność firm. Ograniczenie stawek podatkowych do poziomu 10% podstawy opodatkowania, która byłaby taka sama jak w VAT, gwarantowałyby obecne wpływy budżetowe z VAT oraz obniżenie cen. Te pozytywne czynniki miałyby bezpośredni wpływ na rozwój rynku krajowego i unijnego oraz na konkurencję z powodu wyeliminowania towarów zbywanych po cenach odbiegających od cen rynkowych.

**Z resume dysertacji wynika, że z punktu widzenia fiskalnego i społecznego, najbardziej właściwym obecnie systemem podatkowym w podatku pośrednim rozliczanym w Unii Europejskiej, który spełniałby wymogi podatku wydajnego, prostego, taniego i odpornego na zniekształcenia, byłby podatek od sprzedaży, na wzór podatku obowiązującego obecnie w USA.**

Realizując cel pośredni badania związany z określeniem obszarów badawczych, które powinny być podjęte w przyszłości należy stwierdzić, co następuje:

- nasilenie się absurdów podatkowych przy rozliczaniu VAT jak również rosnący poziom i wartość nadużyć fiskalnych powodujących naruszenie równowagi systemowej VAT sprawia, że rośnie presja na wprowadzenie zmian. Dlatego też na obecnym etapie integracji europejskiej generalnym sukcesem byłoby takie prowadzenie procesu badawczego i jego rozpropagowanie, aby wnioski zainicjowały w tym względzie szeroką debatę społeczną. Zaś próba implementacji w UE podatku od sprzedaży wymaga poszerzenia i pogłębionej analizy funkcjonalnej w zakresie ekonomicznej i finansowej wydajności tego podatku.

## Bibliografia

### Książki

- Arnowitz A. A., Laagland B. C. G, Paulides G., *Value – Added TAX Fraud in the European Union*, Kugler Publications 2006r.
- Baldacci E., Gupta S., and Mulas-Granados C., *How Effective is. Fiscal Policy Response in. Systemic Banking Crises?*, IMF Working Paper Fiscal Affairs Department 2009.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Kodeks karny skarbowy. Przepisy i wykroczenia podatkowe i dewizowe*, PWE, Warszawa 2003.
- Belson A. W., *Studies in Readership*, Business Publications Ltd, London 1962.
- Belson A. W., *Juvenile Theft: the Causal Factors*, Harper and Row, London 1975.
- Belson A. W., *The Design and Understanding of Survey Questions*, Gower, Farnborough, Hampshire, 1981.
- Bidzińska J. – Jakubowska B., *Unia Europejska i instytucje, porządek prawny, polityki Wspólnot, integracja Polski z UE*. Uniwersytet Opolski, Opole 2000r.
- Bielęda T., Kończal H., Rybacka M., Sinięcka M., *VAT w pytaniach i odpowiedziach. Poradnik na 2011 rok*, Gofin, Gorzów Wielkopolski 2011.
- Bieńkowski W., Radło M., *Amerykański model rozwoju gospodarczego – istota, efektywność i możliwości zastosowania*, redakcja naukowa, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006r.
- Borkowska S., *Rynek pracy wobec integracji z Unią Europejską*, Instytut Pracy i Spraw Socjalnych, Warszawa 2002.
- Bossak J., *Międzynarodowa konkurencyjność gospodarki, kraju i przedsiębiorstwa. Zagadnienia teoretyczne i metodologiczne* [w] *Konkurencyjność gospodarki Polski w dobie integracji z unią Europejską i globalizacji*, praca zbiorowa pod red. J. Bossaka i W. Bieńkowskiego, SGH, Warszawa 2000.
- Bukowski S., *Podstawy zarządzania finansami*, Zakład Poligraficzny Politechniki Radomskiej, Skrypt Nr 16, 1998.
- Bukowski S. I., *Czy polityka ekonomiczna może być skuteczna jako czynnik oddziałujący na wzrost gospodarczy?* Praca zbiorowa, Bednarczyk J. L., Bukowski S. I., Przybylska-Kapuścińska W., *Mechanizmy i źródła wzrostu gospodarczego*, CEDEWU.PL Wydawnictwo Fachowe, Wydanie I, Warszawa 2008.
- Bukowski S. I., Kaczmarczyk J. E., *Funkcje podatków w gospodarce we współczesnych nurtach ekonomii*, prac. zbiorowa po red. S. I. Bukowskiego i M. Pypcia, *Podatki w Unii Europejskiej Harmonizacja czy konkurencja podatkowa*, Zakład Poligraficzny Politechniki Radomskiej, Zam. Nr 55/2007.
- Burda M., Wypłoz C., *Makroekonomia*, PWN Warszawa 1995.

- Brzeziński B., Głuchowski J., Kosikowski C., *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWN, Warszawa 1998.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001.
- Bącał A., Bącał M., Dębowski P., *Podatek od towarów i usług. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, Warszawa 2007.
- Ciupek B., Famulska T., Walasik A., *System finansów publicznych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2008.
- Cerniglia F., *Decentralization in the public sector: quantize aspects in federal and unitary countries*, Journal of Policy Modeling 25, North-Holland 2003.
- Cmoch A., *Komentarz Dyrektywy VAT 2006/112/WE*, Oficyna Wydawnicza „UNIMEX” Wrocław 2008.
- Converse J. M., *Survey Questions*, Sage, London 1988.
- Ćwikliński H., *Polityka gospodarcza*, Wyd. UG, Gdańsk 2000r.
- Daniłowicz P., Sawiński Z., Sztabiński P., Weiland A., *Podręcznik socjologicznych badań naukowych*, Warszawa IFIS PAN 1992.
- Danowska – Prokop B., Przybylska H., Zagórska-Jonszta U., *Wykład z historii i myśli ekonomicznej*, Wyd. 3, Cz. 2; *Nurt subiektywno-marginalistyczny*, wydanie Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2004.
- Dąbrowska P., *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, PWE, Warszawa 2004,
- Debreu G., Arrow K., *Existence of an Equilibrium for a Competitive Economy*, Econometrical 1954.
- Dębiec A., *Prawo podatkowe*, Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, Warszawa 1998r.
- Djurović-Todorović J., *Corporate income tax in EU countries comparative analyses*, Facta Universities 2002.
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Uniwersytet Opolski, „Studia i Monografie” 2000.
- Doliwa-Klepacki Z., *Integracja Europejska*, Temida 2, Białystok 2000
- Dunaj B., *Uniwersalny słownik języka polskiego*, Reders Digest, Warszawa 2007.
- Gardian K., *Analiza ekonomiczno-finansowa przedsiębiorstwa*, Wyższa Szkoła Ekonomiczna w Nisku – rok wydania 1997.
- Głuchowski J., Lutowski R., Kłosowska B., Patyk J., Wiśniewski J., *Finanse publiczne*, Wyd, Dom Organizatora, Toruń 2005.
- Głuchowski J., Handor D., Patyk J., Szymańska J., *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, PWN, Warszawa 2002.
- Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, PWN Warszawa 2004.

- Goldthorpe J.H., Hope K., *Social Grading of Occupations*, Oxford University Press, Princeton 1951.
- Gorczyńska M., Znaniecka K., *Zarządzanie finansami przedsiębiorstw*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2008.
- Gostowski Z., *Analizy i próby technik badawczych w socjologii. Problemy humanizacji procesu badawczego*. Warszawa: IFiS PAN 1992.
- Grądalski F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa 2006.
- Grądalski F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 200,
- Gremy J.P., *Wpływ sposobu formułowania pytań kwestionariuszowych na uzyskiwane odpowiedzi*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1995.
- Gumułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. Ars. Boni et Aequi, Poznań 1995.
- Gwiazdowski, *Ekonomiczny aspekt opodatkowania*, Centrum Adama Smitha, Warszawa 2004.
- Hagen A., *Die Harmonisierung der indirekten Steuern in Europa*, Frankfurt a.M. 2000,
- Halik E., Kuźniar R., Simonides J., *Globalizacja a stosunki międzynarodowe*, Oficyna Wydawnicza Branta, Bydgoszcz-Warszawa 2004.
- Henry J., Hernandez P. de Cos, Momigliano S., *The Short-Term Impact of Government Budgets on Prices. Evidence from Macroeconometrical Models*, European Central Bank Working Paper Series 2004.
- Jacobs O-H., *Internationale Unternehmensbesteuerung*, München 2002,
- Jastrząb M., *Wpływ płci ankietera na wyniki uzyskane w badaniach*, Ossolineum, Warszawa 1996.
- Johanson L., Magnusson D. *VAT fraud as a "business concept" – a threat to state and industry*, [w] *Przestępczość gospodarcza z perspektywy Polski I Unii Europejskiej*, pod red. A Adamskiego, Wyd. Dom Organizatora, Toruń 2003.
- Kaczmarczyk S., *Badania marketingowe – metody i techniki*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2003.
- Kaja J. *Polityka gospodarcza – wstęp do teorii*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa 2007.
- Kalina-Prasznic U., *Leksykon Polityki Gospodarczej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005r.
- Kazimierzczak A., *Pieniądz i Bank*, PWN, Warszawa 1992.
- Karpiesiuk Ł., *Komentarz Dyrektywy VAT 2006/112/WE*, Oficyna Wyd. „UNIMEX” Wrocław 2008.
- Kazimierzczak A., *Pieniądz i bank*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992.

- Kennen P. B., *A Theory Optimum Currency Areas – An Eclectic View, in Monetary Problem of International Economy*, ed. by R. Mundell and A. Swoboda, Chicago University Press, Chicago 1969.
- Kędzior Z., Karcz K., *Badania marketingowe w praktyce*, PWE, Warszawa 1996.
- Klimczak B., *Mikroekonomia*, Wyd. Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 1995.
- Kluzek M., *Wpływ opodatkowania na inwestycje w warunkach rosnącej konkurencji podatkowej*, Katedra Finansów przedsiębiorstw, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu 2005.
- Komar A., *Systemy podatkowe Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 1996.
- Kopcińska D., *Zachowania rynkowe gospodarstw domowych i przedsiębiorstw w okresie transformacji systemowej w Polsce*, Katedra Mikroekonomii Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2006.
- Kosacka-Lędzewicz D., *Opodatkowanie. Transakcje wewnątrzspółnotowe, eksport, import 2006*, UNIMEX, Wrocław 2006.
- Kosacka-Lędzewicz D., *VAT po 1 maja 2004r., czyli Polska w UE*, UNIMEX, Zielona Góra 2004.
- Kosikowski C., Ruśkowski E., *Finanse publiczne i prawo finansowe*. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Kostecki A., *Przesłanki i metody harmonizacji prawa podatkowego z unijnym prawem podatkowym*, [w] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, Katedra Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego, Zakamycze, Kraków 2004.
- Krajewska A., *Podatki, Unia Europejska, Polska, kraje nadbałtyckie*, PWE, Warszawa 2004.
- Kubacki R., *Księga doradcy podatkowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- Kudła J., *Analiza wybranych czynników konwergencji stóp podatkowych w krajach UE* [w] *Gospodarka w warunkach integracji europejskiej*, pod redakcją M. Kruszki i P. Group, Szczecin 2006.,
- Laidler D., Estron S., *Wstęp do ekonomii*, Gebethner i Ska, Warszawa 1991.
- Laure m., *Traite de politique fiscale*, Paris 1956.
- Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*. Wolters Kluwer Polska 2007.
- Litwińczuk H., Karwat P., Pietrasiewicz W., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Lutyńska K., Weiland A., *Wywiad kwestionariuszowy*, Ossolineum 1983.
- Mansfield E., *Podstawy mikroekonomii*, PWN, Warszawa 2002.
- Martini J., *Komentarz 2008 do Dyrektywy VAT 2006/112/WE*, Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, Wrocław 2008.

- Martini J., Karpiesiuk Ł., *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału sprawiedliwości*, H.C. Beck, Warszawa 2005.
- Maruchin W., *VAT – harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, PWN, Warszawa 1998.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe – część ogólna*, PWN, Warszawa 1998.
- McCreevy Ch., *Tax harmonization – no thanks*, European Business Initiative on Taxation, Bruksela 2005.
- Michalik T., *Ustawa o VAT. Komentarz*, Wyd. Difin S.A., Warszawa 2003.
- Michalik T., *Ustawa o VAT. Komentarz*, Wyd. Difin S.A., Warszawa 2005.
- Mill J.S., *Zasady ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa 1996r. t. II.
- Modzelewski W., Mularczyk G., *Ustawa o VAT. Komentarz*, Wyd. Difin S.A., Warszawa 2003.
- Morawski L., *Wykłady w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Wyd. Dom Organizatora, Toruń 2002.
- Mundell R., *Monetary theory interest, inflation and growth in the world economy*, Pacific Palisades, California, Goodyear 1971.,
- Musgrave R.A, Musgrave P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York 1989.
- Nachmias D., Frankford-Nachmias Ch., *Metody badawcze w naukach społecznych*, Poznań, Wydawnictwo Zysk i s-ka 2000.
- Nasiłowski M., *System rynkowy*, Instytut Kształcenia Ekonomicznego, Instytut Kształcenia Ekonomicznego PTE Sp. z o.o. Wydawnictwo Key Text, Warszawa 1999.
- Nasiłowski M. *System rynkowy. Podstawy mikro i makroekonomii*. Key Text, Warszawa 2007.
- Nicodeme G., *Corporate tax competition and coordination in the European Union What do we know? Where do we stand?*, European Commission 2006
- Norman M., *Asking Questions*, Jossey-Bass, San Francisco 1983.
- Opperman T., *Europarecht*, , München 1999.,
- Oręziak L., *Budżet*, w *Unia Europejska: podręcznik akademicki*, pod red. L. Ciamagi i in., WN PWN, Warszawa 2000.
- Oręziak L., *Finanse Unii Europejskiej*, WN PWN, Warszawa 2004.
- Osiatyński J., *Finanse publiczne, ekonomia polityczna*, WN PWN 2006.
- Ostrom V., *Federalizm Amerykański – tworzenie społeczeństwa obywatelskiego*, Polski Towarzystwo Psychologiczne, Olsztyn 1994.

- Ostrom V., *Federalizm amerykański – tworzenie społeczeństwa obywatelskiego*, Polskie Towarzystwo Psychologiczne, Olsztyn 1994.
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 2005.
- Pachman J. A., *The Promise of the tax Reform*, Prentice-Hall Inc., New Jersey, 1985.
- Payne S. L., *The Art of Asking Questions* University Press, Princeton, 1951.
- Perkowski M., *Integracja Europejska. Wprowadzenie*. Wydawnictwo Prawnicze Lexis-Nexis. Warszawa 2002.
- Pietrewicz M., *Polityka fiskalna*, Poltext, Warszawa 1995.
- Piotrowska Marczak K., *Federalizm fiskalny w teorii i praktyce*, Wydawnictwo Difin SA, Warszawa 2009.
- Pomorska A., Szolno-Koguc J., Wójtowicz K., *Proces dostosowywania polskich podatków pośrednich do standardów Unii Europejskiej*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003.
- Poszwa M. *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie, rozwiązanie na lata 2005 – 2007*. Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2007.
- Prusak E. *Kodeks karny skarbowy, Komentarz, t. II*, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2006
- Puviani A., *Teoria Della illusione nelle entrate publice*, Perugia 1897.
- Pszczółka I., *Euro a integracja europejskich rynków finansowych*, CeDeWu, Warszawa 2006.
- Rekowski M., *Wprowadzenie do mikroekonomii*, Polsoft – Akademia, Poznań 1993.
- Rosiński R., *Polski system podatkowy. Poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Wydawnictwo Difin 2010.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, PWN, Warszawa 1995.
- Say J. B., *Traktat o ekonomii politycznej*, PWN, Warszawa 1960.
- Sapusek A., *Ökonomische und juristische Analyse der Steuerharmonisierung in der EU*, Frankfurt a.M. 1997,
- Schuman H., Presser S., *Questions and Answers in. Attitude Surveys*, Academic Press, New York 1981.
- Seep J., Wróbel M., *Tax Competition and EU Enlargement [w] Essays In Estonia Transformation Economics*, Estonian Institute of Economics at. Tallinn Technical University 2003.
- Shaughnessy J. J., Zechmeister E., Zechmeister B., Jeanne S., *Metody badawcze w psychologii*, Gdańsk, Wydawnictwo Psychologiczne 2002.
- Sierpińska M. Jachna T., *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, WN PWN Warszawa 2000.

- Shelpe D., *The Arbitration Convention, Its Origin, Its Opportunities and Its Weakness*, EC Tax Review 1995.
- Siuda W., *Elementy prawa dla ekonomistów*, Scriptum, Poznańska Drukarnia Naukowa, Poznań 1999.
- Siwek Z., *System środków penalnych w prawie karnym skarbowym*, Oficyna Wydawnicza, Wrocław 1986.
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, PWN, t. II Warszawa 1954.
- Sońta W., *Przedsiębiorstwa Komunalne w UE, Harmonizacja finansów publicznych w skali narodowej i międzynarodowej*, red. K. Piotrowska Marczak i K. Kietlińska wyd. Difin, Warszawa 2007.
- Sobiech J., Denek E., Wierzbicki J., Wolniak J., *Finanse Publiczne*, PWN Warszawa 1997.
- Sokołowski J., *Oddziaływanie podatków dochodowych i od wartości dodanej na procesy gospodarcze*, skrypty Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 1991.
- Sokołowski J., *Zarządzanie przez podatki*, PWN Warszawa 1995.
- Stankiewicz M. J., *Konkurencyjność przedsiębiorstw – budowanie konkurencyjności przedsiębiorstw w warunkach globalizacji*, Tomik, Wydawnictwo “Dom Organizatora, Toruń 2002.,
- Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, PWN, Warszawa 2004r., część V.
- Sulek A., *Sondaż Polski*, Warszawa PWN 2001.
- Sulek A., *Ogród metodologii socjologicznej*, Warszawa Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR 2002.
- Szczodrowski G., *Polski system Podatkowy*, PWN Warszawa 2007.
- Szreder M., *Metody i techniki sondażowych badań opinii*, PWE, Warszawa 2004.
- Sztabiński P., *Ankieterzy i ich respondenci. Od kogo zależą wyniki badań ankietowych*, Wydawnictwo : IFiS PAN, Warszawa 2000.
- Sztabiński F., *Ankieta pocztowa i wywiad kwestionariuszowy*, Wydawnictwo : IFiS PAN 1997.
- Staszewski J., *Konkurencyjność gospodarki Polski w warunkach integracji z Unią Europejską i globalizacji*, Wyższa Szkoła Ekonomiczna, Warszawa 2004.
- Ślusarczyk B., Krupa K., *Zarządzanie w dobie globalizacji*, Wydawnictwo EKONOM, Bratysława 2008.
- Ślusarczyk B., *Determinanty międzynarodowej pozycji konkurencyjnej gospodarki Polskiej w okresie transformacji*, Wyd. Uniwersytetu Rzeszowskiego, Rzeszów 2009.
- Świdarska G., K., *Rachunek Kosztów i rachunkowość zarządcza*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2008.



- Varian H., *Mikroekonomia. Kurs średni – ujęcie nowoczesne*, PWN Warszawa, 2002.
- Wach K., *Analiza porównawcza opodatkowania dochodów firm w krajach Unii Europejskiej*, praca zbiorowa po red. Bukowski S., Pypeć M., *Podatki w Unii Europejskiej. Harmonizacja czy konkurencja podatkowa*, Zakład Poligraficzny Politechniki Radomskiej, zam. Nr 55/2007.
- Wach K., *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.
- Wachowiak P., *Funkcjonowanie przedsiębiorstwa w gospodarce rynkowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce 2009.
- Walczak B., *Systemy podatkowe: teoria i stan obecny polskiego systemu podatkowego*, PTE, Szczecin 2003.
- Wojda M., *Podstawa opodatkowania w kontekście harmonizacji przepisów prawa podatkowego VAT.*, red. J. Martini, *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz.*, UNIMEX, Warszawa 2008.
- Wójtowicz W., *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Wolińska E., *Rachunkowość finansowa*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2010.
- Wyciślok J., *Reforma systemów podatkowych krajów członkowskich OECD i Unii Europejskiej oraz ich harmonizacja*, Wyd. Videograf II Katowice 2000.
- Wyciślok J., *Harmonizacja podatków bezpośrednich w świetle Unii Europejskiej*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Wystrychowski M., *Wewnątrzspółnotowe nabycie towarów*, Katedra Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego, Zakamycze, Kraków 2005.
- Voß R., *Kommentar zum EWG-Nertrag*, München 2003.
- Quinn R. E., Cameron K., *Organizational Life Cycles and Shirting Criteria of Effectiveness: Some Preliminary Evidence*, Management Science 1983.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*. PWN, Warszawa 2002.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2003*, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2003.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2004*, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2004.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2006*, t. I. Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2006.
- Sasch K., *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektywy Rady unii Europejskiej dotyczący wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, Wyd. Difin S., Warszawa 2003.

### **Czasopisma naukowe**

- Gumułowicz A., J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. Prawnicze LewisNexis 2004r.
- Behrens P., *Das Wirtschaftsrecht des Europäischen Binnenmarkt*, „Jura”, no 11/1999

- Bird B., *Threading the Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization*, National Tax Journal, 1993 2/46.
- Brodecki Z., Drobysz M., Majkowska S., *Traktat o Unii Europejskiej. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską*, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002r.
- Dann W., *Stellungen*, „Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis” no. 5/1999
- Dominik D., *VAT-owska karuzela*, Prawo i Podatki Unii Europejskiej, 2006, Nr 10.
- Gail N., *Miejsce podatków w konstytucji*, „Przegląd Podatkowy” 1994r., Nr 9
- Gale W. G., Potter S. R., *An Economic Evaluation of the Economic Growth and Tax Relief and Reconciliation Act of 2001*, National Tax Journal 2002.
- Grądalski F., *Unijny podatek VAT*. Gazeta Prawna z 19 stycznia 2010r.
- Hunt S. D., Morgan R. M., *The Comparative Advantage Theory of Competition*, Journal of Marketing. April 1995, vol. 59.
- Konarska-Wrzosek V. *Prawnokarne instrumenty walki z przestępczością zawodowa i zorganizowaną przewidziane w Kodeksie Karnym skarbowym*, Prokuratura i Prawo, 2004r.
- Koniunktura gospodarcza, *I kwartał 2009*, Nr 1/2009, GUS
- Kulicki J., Krawczyk A., Sokół P., *Leksykon podatkowy*, PWE, Warszawa 1998r.
- Kuzińska H., *Historia polskich podatków: Ten system nam się nie udał*, Gazeta Prawna z dnia 18.01.2013 roku.
- Laule G., *Die Harmonisierung des Europäischen Steuerrechts*, „Internationales Steuerrecht” no. 10/2001.
- Makowicz B., *Harmonizacja podatków pośrednich w UE*, Studia Europejskie, 2004 nr 2.
- McKinnon R.J., *Optimum currency areas*, American Economic Review 1963, vol. 53.,
- McLure Ch., *The Tax Assignment Problem: Ruminations on How Theory and Practice Depend on History*, National Tax Journal, 1993 2/54.
- Ministerstwo Finansów, *Środki własne Unii Europejskiej*. Podręcznik procedur i struktur administracyjnych, Ministerstwo Finansów, Warszawa październik 2007r.
- Mundell R., *A Theory Optimum Currency Areas*, American Economic Review 1961, vol 51,
- Pastuszka J., *System przejściowy, docelowy czy podatek od sprzedaży*, Najwyższa Izba Kontroli, Kontrola Państwowa nr 4/2012.
- Pastuszka J., *Przyszłość podatku VAT w Zjednoczonej Europie*, Monitor Podatkowy nr 8/2012.
- Piech K., *Amerykański kryzys*, Gazeta Bankowa nr 35/2007
- Przybyłowska I., *Wywiad swobodny ze standaryzowaną listą poszukiwanych informacji i możliwości jego zastosowania w badaniach socjologicznych*, Przegląd socjologiczny Nr 30,

Pruszyńska A., *Bruksela planuje zmiany w układzie z Schengen*, Unia Europejska, 25.04.2011 (dost. 12.11.2011)

Rossa G., *Krzywa Laffera. Równanie funkcji*. Nowy Ekran, nr 8/2011.

Wilk L. „*Kryminalne*” aspekty przestępczości podatkowej, *Archiwum kryminologii*, Tom XXXI/2009.

Sońta W., Pastuszka J., Tax harmonization in the European Union – debatable priority, In *Management of organizations in real and virtual environment: Opportunities and challenges IV*, [CD], Ekonomická fakulta UMB, Banská Bystrica 2012.

Wojda M., *Polskie przepisy dotyczące fakturowania naruszają zasadę proporcjonalności*, *Prawo i Podatki*, nr 8/2006.

## **Akty prawne**

I Dyrektywa 67/227/EWG z 11 kwietnia 1967r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. L 71 z 14 kwietnia 1967r.

VI Dyrektywa 77/338/EWG z dnia 17 maja 1977r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. L 145 z 13 czerwca 1977 r.

VIII Dyrektywa 79/EWG z dnia 6 grudnia 1979 roku (Dz. Urz. UE seria L z 1979 r. Nr 331)

XIII Dyrektywa 86/EWG z dnia 17 listopada 1986 roku w sprawie zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom nie mającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz. Urz. UE seria L z 1986 r. Nr 326).

Dyrektywa 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 roku w sprawie wspólnego systemu od wartości dodanej i zmiany VI Dyrektywy ze względu na zniesienie granic podatkowych (Dz. Urz. UE seria L z 1991 r. Nr 376).

Dyrektywa 92/12 EWG z 25.02.1992r. w sprawie przepisów ogólnych dotyczących wyrobów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym oraz w sprawie składowania, przepływu i nadzorowania takich wyrobów (Dz. Urz. UE seria L z 1992 r. Nr 17).

Dyrektywa 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 roku w sprawie uzupełnienia wspólnego systemu podatku od wartości i zmiany VI Dyrektywy (Dz. Urz. UE seria L z 1992 r. Nr 316).

Dyrektywa 95/WE z 10 kwietnia 1995r. zmieniająca dyrektywę 77/338/EWG i wprowadzająca nowe środki uproszczone w odniesieniu do podatku od towarów i usług- zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie, (Dz. Urz. L 102 z 5 maja 1995r.).

Dyrektywa 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 roku zmieniająca VI Dyrektywę i wprowadzająca środki uproszczone w zakresie podatku od wartości dodanej(Dz. Urz. UE seria L z 1992 r. Nr 384).

- Dyrektywa 1999/59/UE z dnia 17 czerwca 1999 roku zmieniająca VI Dyrektywę w zakresie zasad stosowania VAT do usług telekomunikacyjnych (Dz. Urz. UE seria L z 1999 r. Nr 162).
- Dyrektywa 2001/115/UE z dnia 20 grudnia 2001 roku regulująca warunki i trybu wystawiania faktur VAT w formie elektronicznej (Dz. Urz. UE seria L z 2001 r. Nr 15).
- Dyrektywa 2003/92/UE z dnia 7 października 2003 roku zmieniająca VI Dyrektywę w zakresie zasad określania miejsca dostawy gazu i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE seria L z 2003 r. Nr 260).
- Dyrektywa 2004/7/WE z 20 stycznia 2004 roku zmieniająca dyrektywę 77/338/EWG dotyczącą wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w odniesieniu do przyznania uprawnień wykonawczych i procedury przyjmowania odstępstw (Dz. Urz. L 27 z 30 stycznia 2004r.)
- Dyrektywa z 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (2007/436 WE, Euratom), (Dz. Urz. UE L 163 z 23.6.2007 r.).
- Dyrektywa 2002/38/UE z dnia 7 maja 2008 roku zmieniająca VI Dyrektywę w zakresie zasad opodatkowania usług radiowych i telewizyjnych, i określonych usług świadczonych drogą elektroniczną (Dz. Urz. UE seria L z 2002 r. Nr 128).
- Dyrektywa 2006/18/WE z 14 lutego 2006 roku zmieniająca dyrektywę 77/338/EWG w odniesieniu do stawek obniżonych podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. WE L 51 z 22 lutego 2006r.).
- Dyrektywa 2006/69/WE z 24 lipca 2006 roku zmieniająca dyrektywę 77/338/EWG w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylająca niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz. Urz. WE L 221 z 12 sierpnia 2006r.).
- Dyrektywa 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (D. Urz. UE L 347/1, ze zmianami).
- Nomenklatura Scalona - Rozporządzenie Komisji (UE) nr 861/2010 z dnia 5 października 2010 r. zmieniające załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dziennik Urzędowy WE NR L 284, poz. 1 z dnia 29.10.2010 r.) i klucze przejścia, (pkt. XV).
- Rezolucja Parlamentu z dnia 19 lutego 2008 roku w sprawie ochrony interesów finansowych wspólnoty – zwalczanie nadużyć fiskalnych – sprawozdania roczne 2005 i 2006 (2006/2268(INI), (Dz. Urz. UE C 184 E/8 z 2009 roku).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych i gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych (Dz. U. Nr 122, poz. 1333).
- Rozporządzenie Rady (WE) Nr 1798/2003 z 7 października 2003 roku w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylające rozporządzenie (EWG) Nr 218/92 (Dz. Urz. L 264).

- Rozporządzenie (WE) Nr 638/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004r. w sprawie danych statystycznych Wspólnoty odnoszących się do handlu towarami między państwami członkowskimi oraz uchylające rozporządzenie Rady (EWG) Nr 3330/91.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 czerwca 2004 roku w sprawie potwierdzenia zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 58, poz. 559),
- Rozporządzenia Komisji Europejskiej (WE) nr 1925/2004. z dnia 29 października 2004 roku ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów Rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. U. z 2004 r. Nr 69, poz. 771),.
- Rozporządzenie Nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 roku ustanawiające środki wykonawcze do Dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE seria L z 2005 r. Nr 228).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2008 roku w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2008 r. Nr 212, poz. 1338).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2009 roku w sprawie wniosków o zwrot podatku od wartości dodanej naliczonego w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Wspólnoty Europejskiej (Dz. U. z 2009 r. Nr 224, poz. 1800).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2010 roku Nr 20, poz. 103).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2010 roku w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli Skarbowej tych faktur (Dz. U. z 2010 r. Nr 249, poz. 1661).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 roku w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 68, poz. 360).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 73, poz. 392).
- Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, tekst skonsolidowany (uwzględniający zmiany wprowadzone Traktatem z Nicei), (Dz. Urz. UE C 325 z 24 grudnia 2002r.).
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej [TFUE] (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 83 z 30.03.2010 r.,) – dawniej Traktat o ustanowieniu Wspólnoty Europejskiej (Dz. U. Nr 90 z 2004 r., poz. 864/2) [TWE].
- Ustawa z dnia 16 grudnia 1972r. o podatku obrotowym (Dz. U. z 1983r. Nr 43, poz. 199 ze zm.).
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 o samorządzie terytorialnym (Dz. U. z 1990r. Nr 16, poz. 95 ze zm.).

Ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 roku Nr 14, poz. 176 z późniejszymi zmianami).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000r. Nr 54, poz.654 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 roku o finansowaniu gmin (Dz. U. z 1993r. Nr 128, poz. 600 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.).

Ustawa z dnia 22 grudnia 1995r. o zmianie ustawy o finansowaniu gmin (Dz. U. z 1995r. Nr 154, poz. 794 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005r. Nr 8 poz. 60 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 listopada 1998r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 155, poz. 114).

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2003 roku Nr 203, poz. 89 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004r. Nr 54 poz. 535 ze zm.).

Ustawa z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807 ze zm.).

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2003r. Nr 15, poz. 120 ze zm.).

Zarządzenie nr 2 ministra finansów z dnia 13 stycznia 2011 roku w sprawie statutów urzędów kontroli skarbowej (Dz. Urz. Ministra Finansów Nr 1, poz. 2).

Zarządzenie nr 39 ministra finansów z dnia 21 września 2010 roku w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Ministra Finansów Nr 10, poz. 45).

## **Druki urzędowe**

„*Biała księga*” L. Balcerowicz, Ministerstwo Finansów 1991r.,

Decyzją Rady z 7 czerwca 2007 roku w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnoty Europejskiej (2007/436, WE, Euratom).

Informacja o wynikach kontroli realizacji dochodów budżetu państwa z podatku akcyzowego. Raport Najwyższej Izby Kontroli z dnia 27-29 maja 2002r. znak: KBF-4102/2002.

Komunikat Financing the European Union. Commission report on the operation of the own resources system, COM(2004) 505 final, Volume II, Brussels 2004, 14.7.2004.

Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady

zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT, Bruksela, dnia 6.12.2011, COM(2011)851 wersja ostateczna.

Komunikat Komisji dla Parlamentu europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, *Jednolity rynek europy XXI wieku*, KOM(2007) 725 wersja ostateczna.

Konkluzje Prezydencji z posiedzenia Rady Europejskiej z dnia 7 i 8 marca 2007 r. KOM (2007) 812.

Kuzńska H., Maliszewska A., *Podatek od towarów i usług*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, czerwiec 1992, Nr 4

Mirek I., *System podatkowy Stanów Zjednoczonych*, ekspertyza kancelarii sejmowej, Nr 278.

Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku dotyczącego dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w celu zwalczania uchylania się od płacenia podatków związanego z transakcjami wewnątrzspółnotowymi oraz wniosku dotyczącego rozporządzenia Rady zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 1798/2003 w celu zwalczania uchylania się od płacenia podatków związanego z transakcjami wewnątrzspółnotowymi – COM(2008)147 wersja ostateczna – 2008.0058 (CNA) – 2008/0059(CNS), (2009/C 100/28), (COM 100/150 z 30.04.2009r.).

Opinia EKSE w sprawie propozycji dyrektywy Rady dotyczącej wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej (nowa redakcja) Dz. U. C 74 z 23.3.2005, s. 21; opinia EKSE w sprawie komunikatu komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi (Dz. U. C 161/8 z 13.07.2007).

Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie propozycji dyrektywy Rady dotyczącej wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej (nowa redakcja Dz. U. C 74 z 23.03.2005r.).

Opinia EKES w sprawie konieczności opracowania skoordynowanej strategii w celu poprawy walki z oszustwami podatkowymi z 15 maja 2006 roku COM(2006) 254 wersja ostateczna.

Opinia Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union* (Badanie na temat obniżonych stawek podatku VAT mających zastosowanie do towarów i usług w państwach członkowskich Unii Europejskiej), sprawozdanie końcowe, 21.6.2007.

Opinia Rzecznika Generalnego M. Poiarsa Madura z dnia 12 czerwca 2008r (1) sprawa C288/07.

Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie zachwiania równowagi systemowej w zakresie zawieranych przez poszczególne państwa członkowskie transakcji wewnątrzspółnotowych w podatku od wartości dodanej, COM 2009/C/100/28.

Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno Społecznego w sprawie: roczna wizja wzrostu gospodarczego; wsparcie całościowej odpowiedzi UE na kryzys COM(2011) 11 wersja ostateczna z 15 marca 2011r.

Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie „Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT” (Dz. Urz. UE z 29.10.2011r. C 318/87) COM(2011/C 318/14).

Opinia przedstawiona przez Komisja Europejska w dokumencie roboczym służb Komisji – Dokument towarzyszący do wniosku zmieniającego dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – Streszczenie oceny wpływu //KOM(2007)747 wersja ostateczna//, //SEK(2007)1554// oraz //SEC(2007)1555 końcowy//.

Raport Komisji Europejskiej (DOC/2137/2007) *VAT Rates Applied in The Member States of the European Community*.

Raport OECD, Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues, P. Raport Cattoir, *Tax-based EU own resources. An assessment*, Working Paper no 1/2004, s. 7; J. Le Cacheux, *Funding the EU Budget*.

Raport Komisji Europejskiej: *Financing the European Union* przygotowany na zlecenie Parlamentu Europejskiego: External Study on the Composition of Future Own resources for the European Parliament, Directorate General Internal Policies, prepared by Richard Doherty, Deloitte Consulting, 2007r.

Sprawozdanie Mario Sepi Przewodniczącego Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego – Bruksela 22 październik 2008r., C100/150.

Sprawozdanie dotyczące program działań na rzecz zmniejszenia obciążeń administracyjnych w UE – Sektorowe plany zmniejszenia obciążeń i działania w 2009 r., Badania dotyczące pomiarów obciążeń: COM(2009) 544 z 22.10.2009r.

Sprawozdania Izby Lordów do Komisji ds. Unii europejskiej: „Stopping the Carousel: Trader Fraud in the UE” (Zatrzymać karuzelę: oszustwo podatkowe polegające na bezpodstawnym zwrocie naliczonego VAT w UE), HL Paper 101, 25 maja 2007 r.

Sprawozdanie ogólne z działalności Unii Europejskiej – 2010, sporządzone przez Komisje Europejska pod numerem referencyjnym SEC(2011) 189.

Sprawozdanie Ministerstwa finansów Rp-70 za 2009 rok.

Sprawozdanie Ministerstwa finansów Rp-70 za 2010 rok.

Sprawozdanie Ministerstwa finansów Rp-70 za 2011 rok.

Sprawozdanie *Kontrola Skarbowa 2011*, Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, obejmujące lata 2009 – 2011. Rok 2012 wynika z informacji otrzymanych z Departament Kontroli Skarbowej Sprawozdania hurtownia danych Ministerstwa Finansów SPR/VAT za lata 2009, 2010, 2011.

Tabele średnich kurs euro w NBP na dzień 31.12.2010 roku– tabela Nr 255/A/ NBP/2010 oraz z dnia 31.12.2011– tabela Nr 252/A/ NBP/2011.



„Zielona księga” w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT, Bruksela, dnia 1.12.2010r. KOM(2010)695 wersja ostateczna.

## **Wyroki i orzeczenia**

Orzeczenie Sądu Najwyższego z 26 lipca 1991r., I PRN 34/1991r., LexPolonica – system informacji Wydawnictwa Prawniczego LexisNexis.

Orzeczeniu ETS C-291/92 *Dieter Armbrecht* oraz C-260/95 *DFDS*.

Orzeczenie ETS w sprawie C-454/98 *Schmeink & Cofreth Ag&Co* przeciwko Finanzamt Boiken i Manfred Strobel przeciwko Finanzamt Esslingen.

Orzeczenie NSA z 21 grudnia 2006 roku (sygn. I FSK 378/06) w sprawie ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT.

Wyrok ETS w sprawie *Thieffry* (C-71/76).

Wyrok ETS w sprawie *Cassis de Dijon* (C-120/78).

Wyrok ETS w sprawie *Sugar* (C-181/84).

Wyrok ETS w sprawie *Abbel National* (C-408/98).

Wyrok ETS z dnia 13.07.2000r. w sprawie *Ideal Tourisme SA* a Państwo Belgijskie, C-36/99.

Wyrok ETS w sprawie *Primback Ltd* (C-34/99).

Wyrok ETS w sprawie *Assurandor Societet* (C-8/01).

Wyrok ETS w sprawie *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska* (C-384/01).

Wyrok ETS z dnia 23.10.2003r. w sprawie *Komisja Wspólnot Europejskich a Republika Federalna Niemiec*, C-109.02.

Wyrok ETS w sprawie *Kretztechnik* (C-465/03).

Wyrok ETS *Teleos plc i inni* (C-400/04).

Wyrok ETS w sprawie *Jyske Finans* (C-280/04).

Wyrok ETS w sprawie *Albert Collee* (C-146/05).

Wyrok ETS w sprawie *Planzer Luxembourg Sarl vs.* (C-73/06).

Wyrok ETS w sprawie *Institute of the Motor Industry* (C-149/07).

Wyrok ETS z dnia 21 czerwca 2012r. *Mahageben kft* przeciwko *Nemzeti Ado-es Vamhivatal Del-dunantuli Regionalis Ado Foigazgatosaga* i *Peter David* przeciwko *Nemzeti Ado-es Vamhivatal Eszak-alfoldi Regionalis Ado Foigazgatosaga* – sprawy połączone C80/11 i C-142/11.

Zapytanie prejudycjalne złożone przez WSA we Wrocławiu do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, *Sosnowska* (ETS C-25/07).

## Źródła elektroniczne

Antczak R., wywiady dla Biznes Onet.pl z 20 sierpnia 2010 roku „W 2011 r. czekają nas podwyżki i zaciskanie pasa”, [www.onet.pl](http://www.onet.pl)

Czajkowska K., *Harmonizacja podatków Unii Europejskiej*, [www.biznespartner.pl](http://www.biznespartner.pl),

GUS – dane wyjściowe do wyliczenia PKB za lata 2010 i 2011 -, [http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/GUS/PUBL\\_rn\\_produk\\_t\\_krajowy\\_brutto-szac\\_wst.xls.,2010,2011](http://www.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/GUS/PUBL_rn_produk_t_krajowy_brutto-szac_wst.xls.,2010,2011).

F. Grądalski, wywiady dla Biznes Onet.pl z 16 lipca 2009 roku „Kryzys finansowy to dobry moment do obniżania podatków” i z 20 sierpnia 2010 roku „W 2011 r. Czekają nas podwyżki i zaciskanie pasa”.

Kazimierczak A., *Podwyżka VAT dotkliwie uderzy w Polaków*”, wywiady dla Biznes Onet.pl z 13 września 2010r.

Kodeks Dobrych Praktyk w zakresie Polityki Monetarnej i Finansowej został rozwinięty przy współpracy IMF z Bankiem Rozrachunków Międzynarodowych, OECD, a także z innymi organizacjami międzynarodowymi. MFW Manual no Monetarny and Financial Transparency, 1999, [www.inf.org/external/np/fad.manual.htm](http://www.inf.org/external/np/fad.manual.htm). wydany w 2011 roku oraz MFW, Code of Good Practices on Fiscal Transparency, IMF Manual on Fiscal Transparency, 1998 [www.inf.org/external/np/fad.manual.htm](http://www.inf.org/external/np/fad.manual.htm).

Modzelewski W. „<http://podatki.wp.pl/kat,9231,title,Prawo-podatkowe-trzeba-napisac-odnowa...>”

Opinia Centrum Adama Smitha – <http://www.smith.org.pl/pl/pages/letters/20>.

Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego przyjęta dnia 28.5.2009 r.: w sprawie działań na rzecz zmniejszenia o 25 % obciążeń administracyjnych wynikających z unijnych przepisów [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/betterregulation/administrative-burdens/high-level-group/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/betterregulation/administrative-burdens/high-level-group/index_en.htm).

Opinia A. Lamassoure’a, The System of Own Resources, Questionnaire for National Parliaments, 26 X 2005, [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004\\_2009/documents/dv/qownres\\_/qowners\\_en.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/dv/qownres_/qowners_en.pdf).

Opinia A. Lamassoure’a, The System of Own Resources, Questionnaire for National Parliaments, 26 X 2005, [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004\\_2009/documents/dv/qownres\\_/qowners\\_en.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/dv/qownres_/qowners_en.pdf).

Odpowiedź podsekretarza stanu w ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 4096 w sprawie kosztów obsługi obowiązującego systemu podatkowego, [www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=57DE075F](http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=57DE075F).

Opinia z dnia 16 stycznia 2013 roku Ernst & Young „Opodatkowanie VAT obrotu niektórymi wyrobami stalowymi” [www.ey.com/pl](http://www.ey.com/pl).

Raport Prezesa ESDDP przedstawiony na forum ekonomicznym w Krynicy we wrześniu 2012 roku <http://wyborcza.pl/1,75248,7027898>.

Raport z działania firm w Polsce , Europie i na Świecie, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa 2010, [www.ZPP.net.pl](http://www.ZPP.net.pl)

Sprawozdanie Trybunału Obrachunkowego Unii Europejskiej w zakresie sprawozdania rocznego za 2010 rok, Stawki podatkowe w Unii Europejskiej, strona [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu).

Sprawozdanie VAT rates applied in the Member States of the European Community, Situation at 1-st July 2009. European Commission, Brussels Belgium 2009.

Sprawozdanie Min. Fin za 2010r. [http://www.mf.gov.pl/\\_files\\_/budzet\\_państwa\\_sprawozdanie/2010/20110601\\_sprawozdanie\\_operatywne\\_12\\_2010.xls](http://www.mf.gov.pl/_files_/budzet_państwa_sprawozdanie/2010/20110601_sprawozdanie_operatywne_12_2010.xls).

Sprawozdanie Min. Fin za 2011r. (dane łączne uzyskane z izb celnych i izb skarbowych – wykazane w pełnych wielkościach, tj. bez odliczenia udziałów dla jednostek samorządu terytorialnego), [http://www.mofnet.gov.pl/\\_files/podatki/statystyki/2011/wplywy\\_12\\_2011.pdf](http://www.mofnet.gov.pl/_files/podatki/statystyki/2011/wplywy_12_2011.pdf).

Stawki i zakres opodatkowania w USA: [n.wikipedia.org/wiki/Sales\\_taxes\\_i\\_United\\_States](http://n.wikipedia.org/wiki/Sales_taxes_i_United_States).

Zakres terytorialny UE (państwa członkowskie)  
[wikipedia.org/Wiki/Terytoria\\_specjalne.pa%C5%84stw\\_cz5%82](http://wikipedia.org/Wiki/Terytoria_specjalne.pa%C5%84stw_cz5%82)