

Beata Rogowska-Rajda

Ministerstwo Finansów

PODATEK VAT A SWOBODA ŚWIADCZENIA USŁUG W UNII EUROPEJSKIEJ

Wprowadzenie

Podatki są ważnym czynnikiem funkcjonowania każdego państwa. Stanowiąc źródło dochodów budżetowych, wpływają na możliwości finansowania polityki gospodarczej i społecznej realizowanej przez rządy. Są też jednym z podstawowych instrumentów regulowania gospodarki, oddziałującym na konsumpcję, oszczędności oraz na działalność przedsiębiorstw. Skutki prowadzonej przez dany kraj polityki podatkowej są często odczuwalne także za granicą, zwłaszcza przez kraje najsilniej powiązane z nim więzami handlowymi i ogólnogospodarczymi. W Unii Europejskiej, w której istnieje jednolity rynek wewnętrzny towarów i usług, istotne jest więc, aby podatki, pozostające w gestii władz państw członkowskich, nie stanowiły przeszkody w rozwoju handlu i współpracy gospodarczej między podmiotami z tych krajów. Z tych względów powstanie jednolitego dla krajów Unii Europejskiej systemu opodatkowania lub przynajmniej częściowej harmonizacji obowiązujących na ich terenie przepisów podatkowych było jednym z istotniejszych przedmiotów dyskusji od czasu Traktatu Rzymskiego. Istotny wpływ na warunki oraz zasady funkcjonowania jednolitego rynku wywierają przede wszystkim podatki pośrednie, dlatego na nich skoncentrowano proces harmonizacji. Najdalej zaawansowaną harmonizacją objęto podatek od wartości dodanej, z uwagi na jego bezpośredni wpływ na ceny towarów i usług, decydujący tym samym o ich konkurencyjności na rynku wewnętrznym i międzynarodowym.

W dobie postępującej liberalizacji handlu międzynarodowego transgraniczny obrót towarowy i usługowy tworzy skomplikowaną sieć powiązań gospodarczych i finansowych pomiędzy przedsiębiorcami będącymi rezydentami poszczególnych krajów. Szczególnie widoczne jest to w przypadku świadczenia usług, ponieważ utworzenie rynku wewnętrznego, globalizacja, deregulacja i zmiany technologiczne w ostatnich latach były przyczyną powstania ogrom-

nych zmian w wielkości i strukturze świadczonych usług. Ponadto w coraz większym zakresie możliwe stało się świadczenie usług na odległość i przeważająca ilość przedsiębiorstw zaczęła świadczyć usługi w ten sposób. Bez właściwego dostosowania mechanizmu opodatkowania podatkiem od wartości dodanej przedsiębiorcy prowadzący transgraniczną działalność usługową mogą zetknąć się z problemem podwójnego opodatkowania tym podatkiem lub też brakiem opodatkowania, stwarzających nieuzasadnioną ich przewagę konkurencyjną na danym rynku.

Artykuł koncentruje się na aspekcie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej transgranicznego świadczenia usług. Jego celem jest zbadanie relacji pomiędzy harmonizacją podatku od wartości dodanej a swobodą świadczenia usług – jaki wpływ ma podatek od wartości dodanej na swobodę świadczenia usług na wspólnym rynku Unii Europejskiej oraz w jakim stopniu system tego podatku jest zdeterminowany koniecznością zapewnienia właściwego funkcjonowania tej swobody.

1. Swoboda świadczenia usług jako jedna z fundamentalnych swobód jednolitego rynku Unii Europejskiej

Jednolity rynek stanowi eksperyment na miarę globalną i najbardziej zaawansowaną formę integracji gospodarczej, jaką udało się dotąd zrealizować w stosunkach między niezależnymi państwami. Jest pojęciem różnie definiowanym, bowiem w literaturze przedmiotu można spotkać odmienne sposoby podejścia do określenia rynku wewnętrznego. Zgodnie z najbardziej podstawową definicją jest to unia bez granic wewnętrznych, tworząca wspólną przestrzeń gospodarczą opierającą się na ścisłych powiązaniach i podlegającą w niezbędnym zakresie wspólnym regulacjom i polityce zewnętrznej. Pod względem ekonomicznym i prawnym zbliża się ona do obszaru jednego państwa¹. Rynek wewnętrzny określa się również jako obszar 28 państw tworzących Unię Europejską wraz z ich potencjałem ekonomicznym i społecznym lub jako złożoną formę integracji ekonomicznej krajów Wspólnoty Europejskiej, posiadającą jednolitą lub znacznie zharmonizowaną sferę regulacji mechanizmu rynkowego².

Podstawą jednolitego rynku wewnętrznego są cztery fundamentalne wolności (swobody unijne): swobodny przepływ towarów i usług oraz osób i kapitału.

¹ A. Cieśliński, *Wspólnotowe prawo gospodarcze*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 29.

² J.W. Wiktor, *Jednolity rynek wewnętrzny Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Kraków 2001, s. 39.

Jednolitość rynku wymaga, aby w każdym jego miejscu panowały zbliżone warunki korzystania ze swobód oraz aby wszystkim jego uczestnikom przysługiwał ten sam zakres uprawnień i obowiązków. Obejmują one w szczególności wolność pracy, produkcji, lokowania kapitału, kupowania i sprzedaży dóbr, bycia świadczącym i odbiorcą usług oraz gwarancje niezakłóconej konkurencji i niedyskryminacji ze względu na pochodzenie państwowe. Jednolity rynek nie może być podzielony, uznawanymi już za sztuczne, barierami swobodnego przepływu utrzymywanymi przez władze państwowe. Zakaz ten obejmuje także efekty działań przedsiębiorstw, które wraz ze zwiększaniem się jego rozmiarów i liberalizacją stwarzają coraz poważniejsze zagrożenie. Okazuje się bowiem, że likwidowane bariery i reglamentacja władz krajowych bywa często zastępowana ograniczeniami narzucanymi przez te podmioty. Wykorzystując wielki potencjał wzmacniają one bowiem swoją pozycję i samodzielnie lub wspólnie z innymi uzyskują zdolność ingerencji w prawa wolnorynkowe.

Na straży ochrony swobód obywatelskich i realizacji konkretnych uprawnień osób fizycznych i prawnych stoi Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jako organ niezależny od wszystkich instytucji unijnych, organów Unii oraz państw członkowskich. Gwarantuje on jedność prawną Unii, na którą składają się częstokroć odległe systemy, kultury i tradycje poszczególnych państw oraz nieznajdująca precedensu wielojęzyczność. Mimo tego rodzaju barier Trybunał konsekwentnie wypracowuje koherentne stanowisko, ostateczne i niezależne od bieżącej koniunktury politycznej, przesądzając o najbardziej kontrowersyjnych i złożonych prawnie problemach w skali europejskiej, oraz determinuje status konkretnych osób. Kontroluje praworządność działań organów unijnych, samych państw członkowskich i podmiotów prywatnych w sposób dalece wykraczający poza typową działalność trybunałów międzynarodowych³. Ponadto jest odpowiedzialny za utrzymanie równowagi pomiędzy władztwem posiadanym przez poszczególne instytucje unijne i kompetencjami organów Unii oraz organów państw członkowskich⁴.

Swoboda świadczenia usług, obok swobody przepływu towarów, stanowi jedną z najważniejszych swobód rynku wewnętrznego. Została ona uregulowana zarówno w prawie pierwotnym, jak i aktach prawa pochodnego, jednakże w sposób znacznie mniej zharmonizowany niż swobodny przepływ towarów⁵. Klu-

³ A. Cieśliński, op. cit., s. 19, 30.

⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, ODDiK, Gdańsk 2001, s. 9.

⁵ K. Wójcik, *Wyzwania dla rynku wewnętrznego. Między ekonomią, prawem a jakością życia w UE*, Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, www.ukie.gov.pl, s. 4.

czowe znaczenie dla zidentyfikowania swobody przepływu usług ma pojęcie usługi, które zostało zdefiniowane w prawie pierwotnym w sposób negatywny⁶. Jest to świadczenie z reguły odpłatne, które nie podlega traktatowym przepisom o swobodzie przepływu towarów, osób i kapitału, dokonywane transgranicznie o charakterze czasowym⁷. Usługi obejmują w szczególności działalność o charakterze przemysłowym i handlowym oraz działalność rzemieślniczą i wykonywanie wolnych zawodów. Bez większego znaczenia pozostaje jednak wyliczenie konkretnych rodzajów działalności usługowej, z uwagi na jego przykładowy charakter. Swobodny przepływ usług dotyczy bowiem wszelkich dziedzin życia gospodarczego. Świadczący usługę może, w celu spełnienia świadczenia, wykonywać przejściowo działalność w państwie świadczenia na tych samych warunkach, jakie państwo to nakłada na własnych obywateli⁸. Z prawa pierwotnego wynika nakaz narodowego traktowania usługodawcy oraz zakaz ograniczeń, przy czym nie może oznaczać to zrównania w zakresie traktowania ze swobodą przedsiębiorczości, gdyż pozbawiłoby to efektywności swobody świadczenia usług⁹.

Podmiotami wolności świadczenia usług są obywatele państw członkowskich i osoby prawne świadczące usługi w innych państwach członkowskich a także usługobiorcy. Ograniczenia swobody świadczenia usług muszą być zniesione w odniesieniu do obywateli państw członkowskich prowadzących działalność gospodarczą w państwie członkowskim innym niż państwo odbiorcy świadczenia.

2. Swoboda świadczenia usług na jednolitym rynku Unii Europejskiej jako przesłanka harmonizacji podatku VAT

Realizacja celu zakładającego ustanowienie rynku wewnętrznego zakładała zastosowanie w państwach członkowskich wspólnego systemu podatku VAT, który nie zakłócałby warunków konkurencji oraz nie utrudniał swobodnego przepływu towarów i usług. Niezbędna była zatem taka harmonizacja ustawodawstw dotyczących podatków obrotowych tworzących wspólny system podat-

⁶ W. Sędzicki, *Definicja usług w prawie wspólnotowym*, „Przegląd Prawa Europejskiego i Międzynarodowego” 2008, nr 1, s. 52.

⁷ E. Skrzydło-Tefelska, *Swoboda świadczenia usług* [w:] *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, red. J. Barcz, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Wydanie III, Warszawa 2006, s. II-121.

⁸ K. Kołodziejczyk, *Wspólnotowa integracja gospodarcza* [w:] *Unia Europejska, T.2, Gospodarka – Polityka – Współpraca*, red. W.M. Góralski, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 45-48.

⁹ *Integracja Europejska*, red. A. Marszałek, PWE, Warszawa 2004, s. 175-178.

ku VAT, która umożliwiłaby spełnienie tych założeń. Zmiany były wprowadzane stopniowo, ponieważ harmonizacja podatku od wartości dodanej prowadzi w państwach członkowskich do zmian w strukturze podatkowej oraz wywołuje znaczące skutki w dziedzinie budżetowej, gospodarczej i społecznej¹⁰. Uwieńczeniem blisko czterdziestoletniego procesu harmonizacji podatku VAT była dyrektywa 2006/112/WE¹¹, która zastąpiła Szóstą dyrektywę¹², wielokrotnie na przestrzeni lat zmienianą. Dyrektywa 2006/112/WE nie wprowadziła żadnych istotnych zmian merytorycznych w stosunku do regulacji Szóstej dyrektywy, jedynie w celu zapewnienia jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów zgodnego z zasadą dobrego stanowienia prawa, dokonała przekształcenia struktury i brzmienia jej tekstu. Jednakże od czasu jej wprowadzenia doznała ona już wielu modyfikacji, w tym dotyczących świadczenia usług.

Jedną z pierwszych zmian dyrektywy 2006/12/WE w odniesieniu do świadczenia usług była zmiana miejsca opodatkowania usług nadawczych i świadczonych drogą elektroniczną na miejsce konsumpcji¹³. Rada uznała, iż w interesie właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego i w celu zapewnienia stałej eliminacji zakłócenia swobody ich świadczenia, stosowne jest, aby przepisy mające do nich zastosowanie obowiązywały do końca 2006 r.¹⁴, co zostało następnie jeszcze przedłużone do końca 2008 r.¹⁵. Kolejny przypadek zmiany dyrektywy 2006/112/WE w zakresie dotyczącym usług był uzasadniony koniecznością przedłużenia pewnych odstępstw w odniesieniu do stawek VAT-u, które z założenia mają na celu umożliwić łagodne dostosowanie gospodarek niektórych

¹⁰ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 93.

¹¹ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.

¹² Szósta Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku. Dz. Urz. WE L 145, s. 1.

¹³ Dyrektywa Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 roku zmieniająca oraz tymczasowo zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną. Dz. Urz. WE L 128, s. 41.

¹⁴ Dyrektywa Rady 2006/58/WE z dnia 27 czerwca 2006 roku zmieniająca dyrektywę 2002/38/WE w odniesieniu do okresu stosowania systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług nadawczych radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną. Dz. Urz. WE L 174, s. 5), pkt 3-6 preambuły.

¹⁵ Dyrektywa Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 roku zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do okresu stosowania systemu podatku od wartości dodanej mającego zastosowanie do usług nadawczych radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną. Dz. Urz. UE L 384, s. 92), pkt 2 preambuły.

państw członkowskich do rynku wewnętrznego. Dyrektywą Rady 2007/75/WE¹⁶ przedłużono Republice Czeskiej oraz Polsce okres stosowania niektórych odstępstw do końca 2010 r., a następnie – po stwierdzeniu braku zagrożeń dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz swobody przepływu usług stosowania stawek obniżonych podatku VAT do usług świadczonych lokalnie – dyrektywą 2009/47/WE¹⁷ zapewniono wszystkim państwom członkowskim możliwość bezterminowego stosowania stawek obniżonych VAT-u do usług pracochłonnych, w tym usług restauracyjnych i cateringowych.

Na przestrzeni lat w systemie podatku VAT podejmowano jedynie fragmentaryczne działania w odpowiedzi na dynamiczne zmiany w zakresie świadczenia usług, co było przyczyną podwójnego opodatkowania niektórych usług, zakłóceń konkurencji w pewnych obszarach ich świadczenia oraz zaburzeń swobody ich przepływu na jednolitym rynku, dlatego Rada celem zabezpieczenia należytego funkcjonowania rynku wewnętrznego podjęła decyzję o kolejnej zmianie dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług. Dyrektywą 2008/8/WE¹⁸ dokonano fundamentalnych zmian w zasadach rozliczania podatku VAT w odniesieniu do świadczenia usług. Od dnia 1 stycznia 2010 r. miejscem opodatkowania każdego świadczenia usług, co do zasady, stało się miejsce rzeczywistej konsumpcji. Z uwagi na fakt, że zmiany dotyczące miejsca świadczenia usług w niektórych sytuacjach mogły mieć istotny wpływ na budżety państw członkowskich, rozłożono je w czasie, celem łagodnego ich wprowadzenia.

Wskutek kolejnego sprawozdania Komisji, wskazującego w świetle osiągnięć technicznych na znaczne utrudnienia dotyczące fakturowania elektronicznego, Rada zdecydowała o wprowadzeniu kolejnej zmiany do dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania. Z myślą o poprawie funkcjonowania rynku wewnętrznego dyrektywą 2010/45/UE¹⁹ dokonano wyraźnego określenia państwa członkowskiego, którego przepisy dotyczące fakturowania znajdą zastosowanie, zharmonizowano termin wystawienia

¹⁶ Dyrektywa Rady 2007/75/We z dnia 20 grudnia 2007 roku zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych przepisów tymczasowych dotyczących stawek podatku od wartości dodanej. Dz. Urz. UE L 346, s. 13), pkt 1-4 preambuły.

¹⁷ Dyrektywa Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 roku zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej. Dz. Urz. UE L 116, s. 18), pkt 2-4 preambuły.

¹⁸ Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 roku zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług. Dz. Urz. UE L 44, s. 11), pkt 1-10 preambuły.

¹⁹ Dyrektywa Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 roku zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania. Dz. Urz. UE L 189, s. 1.

faktury w odniesieniu do niektórych transakcji transgranicznych oraz dokonano zmiany niektórych wymogów dotyczących danych, które powinny być podane na fakturze. Fakturowanie elektroniczne może pomóc przedsiębiorcom obniżyć koszty i zwiększyć konkurencyjność, dlatego też zmieniono dotychczas obowiązujące wymogi po to, aby zlikwidować istniejące obciążenia i przeszkody.

Potrzeba efektywnej liberalizacji swobody przepływu towarów i usług, wspomagającej proces integracji gospodarczej, była również podstawą do wydania Ósmej Dyrektywy Rady 79/1072/EWG²⁰, zmienionej w 2008 r. dyrektywą 2008/9/WE²¹, wprowadzającej jednolite zasady zapewniające podatnikowi mającemu siedzibę na terytorium jednego państwa członkowskiego możliwość występowania z żądaniem zwrotu zafakturowanego podatku w związku z dostawami towarów lub usług w innym państwie członkowskim, lub który został zapłacony w odniesieniu do przywozu do tego innego państwa członkowskiego. Zasady te miały zapobiec unikaniu lub uchylaniu się od podatku VAT czy też zjawiskom podwójnego opodatkowania, jak również wyeliminować rozbieżności między przepisami dotychczas obowiązującymi w państwach członkowskich, powodującymi w niektórych przypadkach zakłócenia w handlu oraz zakłócenia konkurencji.

Przedstawione wybrane zmiany w regulacjach unijnych w zakresie podatku VAT w odniesieniu do świadczenia usług wyraźnie wskazują na fakt zdeterminowania ich kształtu przez potrzebę zapewnienia należytego funkcjonowania jednolitego rynku wewnętrznego oraz fundamentalnych jego swobód, w tym związanych ze swobodnym świadczeniem usług. Jak wynika z preambuł uzasadniających wprowadzane wybranymi dyrektywami zmiany do systemu VAT oraz wszelkie jego modyfikacje celem coraz głębszego zharmonizowania, były one podyktowane w pierwszej kolejności usprawnieniem działania rynku wewnętrznego, poprzez wyeliminowanie występowania na nim zakłóceń konkurencji i liberalizację przepływających w jego ramach towarów i usług. Inne cele, przykładowo oddziaływanie na procesy gospodarcze, w tym m.in. na bezrobocie, wzrost gospodarczy, popyt czy inflację²², są realizowane w ramach wspól-

²⁰ Ósma Dyrektywa Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 roku w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju. Dz. Urz. WE L 331, s. 11), pkt 1-6 preambuły.

²¹ Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 roku określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim. Dz. Urz. UE L 44, s. 23.

²² T. Famulska, *Zmiany w VAT w aspekcie funkcji i zasad podatkowych* [w:] *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Problemy wiodące*, red. K. Jajuga, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław 2011, s. 62.

nego systemu VAT, co do zasady, tylko wówczas gdy nie przeszkadzają jego podstawowym założeniom i pozostają w neutralności w stosunku do fundamentalnych swobód rynku wewnętrznego. W konsekwencji wszelkie zmiany otoczenia gospodarczego i technologicznego, wpływające na warunki konkurencji oraz swobodę świadczenia usług, rodzą niezwłoczną potrzebę stosownego dostosowania przepisów dotyczących podatku VAT.

3. Zharmonizowany system opodatkowania VAT świadczenia usług w Unii Europejskiej

Zgodnie z fundamentalną cechą podatku od wartości dodanej – powszechnością opodatkowania – opodatkowaniu tym podatkiem powinny podlegać wszystkie czynności wykonywane przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Dyrektywa 2006/112/WE opodatkowaniem obejmuje więc odpłatną dostawę towarów i świadczenie usług na terytorium kraju wykonywane przez podatnika, działającego w takim charakterze, odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów oraz import towarów. Relacja definicji dostawy towarów i świadczenia usług zapewnia realizację powszechności opodatkowania. Świadczeniem usług jest bowiem każda transakcja, która nie stanowi dostawy towarów. W efekcie niezwykle istotne staje się precyzyjne określenie pojęcia dostawy towarów, gdyż będzie to bezpośrednio decydować o tym, które czynności mieszczą się w tym pojęciu, a które powinny zostać uznane za świadczenie usług. Kwalifikacja ta ma również duże znaczenie z uwagi na różne konsekwencje podatkowe dokonywanych czynności, w tym odmienne określanie miejsca opodatkowania, momentu powstania obowiązku podatkowego czy też stawki podatku. Ponadto wskazania wymaga, że definicja świadczenia usług zawarta w dyrektywie 2006/112/WE jest szersza niż zakres tego pojęcia w potocznym jego rozumieniu. Definicja ta bowiem obejmuje nie tylko transakcje polegające na wykonaniu czynności przez usługodawcę, ale również wiele transakcji niewymagających aktywnego działania usługodawcy (przykładowo powstrzymanie się przez niego od czynności lub tolerowanie pewnego stanu).

Co do zasady, opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega odpłatne świadczenie usług, przy czym w niektórych sytuacjach, wskazanych w dyrektywie 2006/112/WE, opodatkowaniu będą również podlegały nieodpłatne świadczenia. Dotyczy to nieodpłatnego świadczenia usług na potrzeby osobiste podatnika lub pracowników oraz świadczenie ogólnie dla celów innych niż prowadzonej przez niego działalności. Celem wprowadzenia tej regulacji było, podobnie jak przy nieodpłatnej dostawie towarów, zapewnienie powszechności opodatkowania oraz zachowanie zasad konkurencyjności.

Podatek od wartości dodanej jest nakładany zgodnie z zasadą terytorialnej suwerenności podatkowej – w danym państwie opodatkowaniu powinny podlegać jedynie te transakcje, których rzeczywista konsumpcja występuje w tym kraju. W tym też celu wprowadzono wspólne reguły dla usług świadczonych transgranicznie, określające jurysdykcję podatkową właściwą dla opodatkowania danej usługi. Nadrzędnym celem takiej inicjatywy była próba eliminacji wszelkich czynników mogących zakłócać wolną konkurencję w międzynarodowych transakcjach gospodarczych wewnątrz Unii Europejskiej, w tym związanych z różnymi stawkami podatku VAT w poszczególnych państwach²³. Jednocześnie rozwiązanie to ma zagwarantować uniknięcie zarówno przypadków braku opodatkowania, jak i podwójnego opodatkowania danej transakcji²⁴.

W przypadku świadczenia usług na rzecz podatników podstawą ogólnej zasady dotyczącej miejsca świadczenia usług jest miejsce, w którym siedzibę ma usługobiorca, przy czym do celów wyznaczania reguł określających miejsce świadczenia usług oraz w celu zminimalizowania obciążeń dla przedsiębiorstw podatnicy prowadzący również działalność niepodlegającą opodatkowaniu zostali potraktowani jak podatnicy dla wszystkich usług świadczonych na ich rzecz. Podobnie osoby prawne niebędące podatnikami zidentyfikowane do celów VAT-u zostały uznane za podatników. Przepisy te nie dotyczą świadczenia usług na rzecz podatników z przeznaczeniem do ich osobistego użytku lub do użytku ich personelu. W przypadku świadczenia usług na rzecz osób niebędących podatnikami miejscem świadczenia jest natomiast miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej. Ze względów zarówno administracyjnych, jak i związanych z polityką, konieczne było jednakże wprowadzenie niektórych wyjątków. Zastosowane wyłączenia od ogólnych zasad zostały oparte w znacznej mierze na istniejących kryteriach i odzwierciedlają zasadę opodatkowania w miejscu konsumpcji, nie nakładając jednocześnie nieproporcjonalnego obciążenia administracyjnego na niektóre podmioty gospodarcze. Wyjątki dotyczą usług pośrednictwa, pomocniczych do transportu, wyceny rzeczowego majątku ruchomego oraz usług tzw. niematerialnych świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami. Wyjątkiem objęte są również – świadczone na rzecz tych podmiotów – usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne. W sposób odrębny są także rozliczane usługi związane z nieruchomościami, niektóre usługi transportowe, wynajem środków transportu oraz świadczenie usług restauracyjnych, cateringowych i turystyki.

²³ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego. Dz. Urz. C 195 z 18.08.2006 r.

²⁴ T. Siek, M. Żygadło, M. Spsychalski, *Nowe zasady ustalania miejsca świadczenia usług – polskie regulacje a przepisy unijne*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11, s. 28-29.

Podsumowując, wprowadzony system opodatkowania usług transgranicznych dokonuje rozróżnienia pomiędzy świadczeniem usług między podatnikami (pomiędzy jedną firmą a drugą, tzw. transakcje B2B) a świadczeniem usług na rzecz konsumentów (przez firmę na rzecz konsumenta, tzw. transakcje B2C). W przypadku transgranicznych transakcji B2B ogólną zasadą jest ich opodatkowanie według stawki i warunków obowiązujących w państwie członkowskim przeznaczenia (miejsce, gdzie przedsiębiorstwo klienta posiada siedzibę), przy czym podatek VAT do skarbu państwa odprowadza klient. Skutkiem takiego rozwiązania jest zróżnicowane opodatkowanie świadczenia usług w zależności od tego, czy transakcja ma charakter krajowy czy też wewnątrzunijny, jednakże stanowi to źródło złożoności i podatności na oszustwa. Świadczenie usług w ramach B2C standardowo jest opodatkowane w państwie członkowskim, w którym usługodawca posiada siedzibę. Istnieje jednak ryzyko zakłócenia konkurencji, dlatego opodatkowanie transgranicznego świadczenia usług w miejscu przeznaczenia regulują szczególne warunki, nakładające znaczne obowiązki na usługodawców oraz usługobiorców. System ten ma jednak też swoje zalety, gwarantuje bowiem przede wszystkim państwom członkowskim pewien margines politycznej swobody oraz suwerenności fiskalnej w administrowaniu podatkiem VAT. Podmiotom gospodarczym uczestniczącym w transakcjach B2B nie przysparza natomiast raczej większych problemów związanych z obsługą VAT-u, wręcz może nawet przynosić pewne korzyści związane z ich płynnością finansową, nie muszą one bowiem pokrywać podatku z własnych środków. Największy ciężar jest jednak nałożony na usługodawcę, który w swoim państwie członkowskim musi uzasadnić powód nieopodatkowania i podlega pewnym dodatkowym obowiązkom sprawozdawczym oraz, coraz częściej, zaostrzonym formalnościom mającym na celu zwalczanie oszustw – biurokracja związana z usługami transgranicznymi ciągle rośnie. Administracje podatkowe mogą ponadto zakwestionować nieopodatkowanie w przypadku popełnienia oszustwa na jakimkolwiek innym etapie łańcucha dostaw, natomiast działającym w zgodzie z przepisami przedsiębiorstwom trudno może być obronić się przed tym ryzykiem.

Ze względów zarówno administracyjnych, jak i związanych z polityką, konieczne było wprowadzenie niektórych wyjątków od przedstawionych zasad ogólnych. Dotyczą one usług pośrednictwa, pomocniczych do transportu, wyceny rzeczowego majątku ruchomego oraz usług tzw. niematerialnych świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami. Wyjątkiem objęte są również – świadczone na rzecz tych podmiotów – usługi telekomunikacyjne, nadawcze i elektroniczne. W sposób odrębny są także rozliczane usługi związane z nieruchomościami, niektóre usługi transportowe, wynajem środków transportu oraz świadczenie usług restauracyjnych, cateringowych i turystyki.

Polskie przepisy o podatku od towarów i usług²⁵ podstawową definicję świadczenia usług powtarzają za dyrektywą 2006/112/WE – usługą jest każde odpłatne świadczenie, które nie stanowi dostawy towarów. Również transakcje nieodpłatne podlegają opodatkowaniu na zasadach analogicznych jak w przepisach unijnych²⁶. Przepisy ustawy o podatku VAT odwzorowują także wiernie przepisy dotyczące miejsca świadczenia zawarte w dyrektywie 2006/112/WE – zasadniczy sposób określania miejsca świadczenia usług transgranicznych został zatem uzależniony od statusu usługobiorcy²⁷ oraz przewidziano w odniesieniu do niektórych usług szczególne zasady opodatkowania.

Równocześnie na bieżąco jest analizowana zgodność przepisów krajowych z systemem unijnym w kontekście eliminacji ewentualnych niezgodności, mogących mieć potencjalny wpływ na transgraniczne świadczenie usług. Brak bowiem poprawnej implementacji unijnych regulacji w zakresie podatku od wartości dodanej do krajowego porządku prawnego niewątpliwie wywołuje wpływ na procesy gospodarcze i społeczne zachodzące na rynkach krajowych, będących przecież częścią jednolitego rynku europejskiego. Tym samym istotne różnice pomiędzy unijnymi a krajowymi regulacjami zakłócają konkurencję, w tym swobodę świadczenia usług.

Podsumowanie

Podstawą działania jednolitego rynku jest swobodny przepływ towarów i świadczenia usług obok swobody przepływu osób i kapitału, tym samym wszelkie działania związane z integracją były i są nadal niekierowane przede wszystkim na zapewnienie w każdym miejscu tego obszaru zbliżonych warunków korzystania z tych swobód oraz zapewnienie takiego samego zakresu uprawnień i obowiązków wszystkim jego uczestnikom. Swoboda świadczenia usług, obok swobody przepływu towarów, ma fundamentalne znaczenie dla jednolitego rynku. Jedną z najbardziej istotnych przeszkód w tworzeniu jednolitego rynku i zapewnieniu w jego ramach podstawowych swobód, w tym swobody przepływu usług, była różnorodność systemów podatkowych, w szczególności w zakresie podatków obrotowych, nieodłącznie związanych z obrotem towarami

²⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm., zwana dalej ustawą o VAT, art. 8.

²⁶ T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2007, s. 75.

²⁷ K. Figurska-Rudnicka, *Nowe zasady rozliczeń w zakresie VAT – zmiany w roku 2010 i latach następnych*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 2, s. 13.

i świadczeniem usług. Sytuacja ta była przyczyną wyboru podatku od wartości dodanej jako optymalnej formy opodatkowania obrotu w ramach jednolitego rynku. Zadaniem wdrożonego procesu harmonizacji było nie tylko zneutralizowanie wpływu podatku VAT na tworzenie jednolitego rynku, ale i ograniczenie negatywnego wpływu nadmiernego zróżnicowania jego konstrukcji w poszczególnych systemach podatkowych państw członkowskich na ten proces. Analiza relacji pomiędzy harmonizacją podatku VAT a swobodą świadczenia usług wskazuje na ścisły ich związek. Przeważająca część wybranych zmian w podatku VAT w okresie 2005-2010 oraz ich charakter była bowiem spowodowana przede wszystkim koniecznością zapewnienia niezakłóconego funkcjonowania rynku wewnętrznego w sytuacji zmian otoczenia gospodarczego i technologicznego, wpływających w istotny sposób na warunki konkurencji oraz swobodę przepływu usług. Wskazuje to na ścisłe wzajemne powiązanie podatku VAT ze swobodą świadczenia usług. Tak ścisła wzajemna zależność powoduje jednak konieczność niezwłocznego, ciągłego dostosowywania przepisów dotyczących VAT-u w sytuacji jakichkolwiek zmian uwarunkowań zewnętrznych. W przypadku świadczenia usług jest to szczególnie odczuwalne, ponieważ utworzenie rynku wewnętrznego, globalizacja, deregulacja i zmiany technologiczne są przyczyną powstawania ogromnych zmian w wielkości i strukturze świadczonych usług. Niedostosowanie zatem we właściwym czasie przepisów w zakresie VAT-u może prowadzić do ekonomicznie nieuzasadnionego preferowania niektórych przedsiębiorstw, stwarzając tym samym oczywistą przewagę konkurencyjną dla podmiotów działających w podobnych warunkach, lecz przy inaczej rozłożonych obowiązkach podatkowych²⁸.

Literatura

Brzeziński B., Kalinowski M., *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, ODDiK, Gdańsk 2001.

Cieśliński A., *Wspólnotowe prawo gospodarcze*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

²⁸ B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Podatek od towarów i usług w indywidualnych interpretacjach podatkowych – wybrane problemy* [w:] *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, red. T. Famulska, Difin, Warszawa 2013, s. 118.

- Dyrektywa Rady 2002/38/WE z dnia 7 maja 2002 roku zmieniająca oraz tymczasowo zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną. Dz. Urz. WE L 128.
- Dyrektywa Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 roku zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do okresu stosowania systemu podatku od wartości dodanej mającego zastosowanie do usług nadawczych radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną. Dz. Urz. UE L 384, s. 92), pkt 2 preambuły.
- Dyrektywa Rady 2006/58/WE z dnia 27 czerwca 2006 roku zmieniająca dyrektywę 2002/38/WE w odniesieniu do okresu stosowania systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług nadawczych radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną. Dz. Urz. WE L 174.
- Dyrektywa Rady 2007/75/We z dnia 20 grudnia 2007 roku zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do niektórych przepisów tymczasowych dotyczących stawek podatku od wartości dodanej. Dz. Urz. UE L 346.
- Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 roku określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim. Dz. Urz. UE L 44.
- Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 roku zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług. Dz. Urz. UE L 44.
- Dyrektywa Rady 2009/47/WE z dnia 5 maja 2009 roku zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w zakresie stawek obniżonych podatku od wartości dodanej. Dz. Urz. UE L 116.
- Dyrektywa Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 roku zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania. Dz. Urz. UE L 189.
- Famulska T., *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice 2007.
- Famulska T., *Zmiany w VAT w aspekcie funkcji i zasad podatkowych* [w:] *Finanse – nowe wyzwania teorii i praktyki. Problemy wiodące*, red. K. Jajuga, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Wrocław 2011.
- Integracja Europejska*, red. A. Marszałek, PWE, Warszawa 2004.
- Kołodziejczyk K., *Wspólnotowa integracja gospodarcza* [w:] *Unia Europejska, T.2, Gospodarka – Polityka – Współpraca*, red. W.M. Góralski, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2007.
- Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego. Dz. Urz. C 195 z 18.08.2006 r.

- Ósma Dyrektywa Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 roku w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju. Dz. Urz. WE L 331.
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Podatek od towarów i usług w indywidualnych interpretacjach podatkowych – wybrane problemy* [w:] *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw*, red. T. Famulska, Difin, Warszawa 2013.
- Sędzicki W., *Definicja usług w prawie wspólnotowym*, „Przegląd Prawa Europejskiego i Międzynarodowego” 2008, nr 1.
- Siek T., Żygadło M., Spychalski M., *Nowe zasady ustalania miejsca świadczenia usług – polskie regulacje a przepisy unijne*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11.
- Skrzydło-Tefelska E., *Swoboda świadczenia usług* [w:] *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, red. J. Barcz, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Wydanie III, Warszawa 2006, s. II-121.
- Szósta Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 roku w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku. Dz. Urz. WE L 145.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.
- Wiktor J.W., *Jednolity rynek wewnętrzny Unii Europejskiej*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Kraków 2001.
- Wójcik K., *Wyzwania dla rynku wewnętrznego. Między ekonomią, prawem a jakością życia w UE*, Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, www.ukie.gov.pl.

VAT AND THE FREEDOM OF SUPPLYING SERVICES IN THE EUROPEAN UNION

Summary

The Article concentrates on the aspect of VAT taxation of cross-border supply of services. It aims at exploring the relation between harmonization of the value added tax and the freedom of supplying services – how the value added tax influences the freedom of supplying services within the common UE market and to what extent the VAT system is determined by the necessity of ensuring the proper functioning of the freedom. Primarily, it is the concept of the common internal market that is presented in the Article with the focus exclusively put on one of its fundamental freedoms – the freedom of supplying services. Subsequently, the selected changes in the field of VAT taxation of supply of services taken recently are analysed as well as the rules of taxation of the services are provided.