

BEATA ROGOWSKA-RAJDA

beata.rogowska-rajda@mf.gov.pl

*Wybrane problemy poboru VAT w orzecznictwie Trybunału  
Sprawiedliwości Unii Europejskiej*

---

VAT Collection in the Judgements of the Court of Justice of the European Union – Selected Issues

**Słowa kluczowe:** VAT; pobór VAT; interesy finansowe UE

**Keywords:** VAT; VAT collection; EU financial interests

**Kod JEL:** H210; H250; H260

## **Wstęp**

Zasadniczym celem polityki fiskalnej państwa jest dostarczanie państwu dochodów, które pozwalają na zaspokajanie uznanych przez państwo za istotne celów gospodarczych i społecznych. Wśród dochodów państwa największą pozycję stanowią z reguły dochody podatkowe, a w nich podatki pośrednie, w których obserwuje się dominujące znaczenie dochodów z podatku VAT [Tratkiewicz, 2014, s. 308]. Podatek VAT jako podatek powszechny zapewnia systematyczne i pewne dochody niezbędne do realizacji zadań władzy publicznej, realizując tym samym w największym stopniu spośród innych podatków jedną z podstawowych zasad fiskalnych – zasadę wydajności [Famulska, 2011, s. 81]. Swoboda państwa w zakresie kształtowania konstrukcji tego podatku i oddziaływania w ten sposób na jego znaczenie fiskalne jest jednak ograniczona z uwagi na fakt, że jako obligatoryjny element systemów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej podatek ten podlega najbardziej zaawansowanej ze wszystkich podatków harmonizacji. Związane jest to z faktem, że budżet

ogólny Unii Europejskiej w dużej mierze jest oparty na środkach wpłacanych przez państwa członkowskie, których wysokość jest skorelowana z wysokością poboru należności z tytułu VAT w poszczególnych państwach członkowskich. O ile zatem harmonizacja VAT ze względu na cele Unii Europejskiej jest procesem niezbędnym do zapewnienia sprawnego funkcjonowania rynku wewnętrznego [Rogowska-Rajda, 2014, s. 276], o tyle nie pozostaje ona bez wpływu na pobór VAT.

Niniejszy artykuł ma na celu identyfikację przepisów unijnych oraz wytycznych wypracowanych przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) dotyczących obowiązku i środków zabezpieczających właściwy pobór VAT. W opracowaniu zastosowano metodę studiów literaturowych oraz analizę unijnych regulacji prawnych i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

### **1. Zabezpieczenie właściwego poboru VAT**

Zgodnie z Traktatem o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) państwo członkowskie musi zapewnić wypełnienie obowiązków wynikających z traktatów albo wynikających z aktów instytucji Unii, ułatwiać wykonywanie zadań Unii i powstrzymać się od wszelkich środków, które zagrażają osiągnięciu jej celów [Opinia, C-500/10, pkt 3]. Jednocześnie TFUE zobowiązuje państwa członkowskie do zwalczania nielegalnych działań naruszających interesy finansowe Unii za pomocą odstrasżających i skutecznych środków (na wszystkich poziomach, na jakich zdarzenia te mogą mieć wpływ na owe interesy [C-15/00, pkt 135]), a w szczególności do stosowania takich samych środków w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie interesów finansowych Unii, jakie stosują one w celu zwalczania przestępczości powodującej naruszenie ich własnych interesów [C-367/09, pkt. 40–42].

Od 1970 r. budżet Unii jest finansowany w całości z jej zasobów własnych [Owsiak, 2013, s. 768]. Na zasoby własne Unii składają się natomiast m.in. dochody wynikające z zastosowania jednolitej stawki (0,3%) do zharmonizowanej podstawy opodatkowania podatkiem VAT, określonej zgodnie z normami Unii [Decyzja Rady 2007/436/WE, art. 2 lit. c]. Teoretyczna zharmonizowana podstawa jest ustalana na podstawie skomplikowanych obliczeń, w oparciu o faktycznie pobrane przez państwa członkowskie kwoty VAT [Rozporządzenie Rady nr 1553/89; Opinia, C-539/09, pkt 53, 61; Meermagen, 2002, s. 154]. Choć dochody pochodzące z wpłat podatku VAT pozostają w rzeczywistości w większej części krajowymi wpływami podatkowymi wpisywanymi do budżetów państw członkowskich (tak, że realnie jedynie mały odsetek rzeczonych wpływów zasila budżet unijny jako środki własne) [C-414/97, pkt 23], to istnieje bezpośredni związek między rzeczywistym dochodem z należności z tytułu VAT, uzyskiwanych w danym państwie członkowskim zgodnie z obowiązującym prawem Unii, a wpłatą do budżetu Unii odpowiednich środków uzyskanych z VAT [Begg, 1998, s. 36]. W konsekwencji wszelkie braki w krajowym poborze owych należności – spowodowane w szczególności unikaniem VAT oraz oszustwami

w zakresie tego podatku – mogą powodować uszczuplenie środków budżetowych Unii, a tym samym zagrażać jej interesom finansowym [C-539/09, pkt 72].

W kontekście ścisłego związku pomiędzy dochodami państw członkowskich z VAT a zasobami własnymi Unii opartymi na VAT cel polegający na doprowadzeniu do porównywalnego poboru środków własnych we wszystkich państwach członkowskich został mocno zaakcentowany w dyrektywie 2006/112/WE [C-358/97, pkt 51; C-240/99, pkt 23; C-326/99, pkt 47]. Przepisami dyrektywy 2006/112/WE każde państwo członkowskie zostało zatem zobowiązane do podjęcia wszelkich działań ustawodawczych i administracyjnych, niezbędnych do zapewnienia na jego terytorium poboru w pełnej wysokości należnego podatku VAT i zwalczania przestępczości podatkowej [Dyrektywa 2006/112/WE, art. 273; C-132/06, pkt 37, 46; C-617/10, pkt 25]. W tym zakresie państwa członkowskie są odpowiedzialne za kontrolę deklaracji podatkowych, rachunkowości i innych właściwych dokumentów oraz za obliczanie i pobieranie należnego podatku [C-188/09, pkt 21; C-107/10, pkt 52]. Mają one pewną swobodę co do tego, jak w sposób najbardziej skuteczny i sprawiedliwy rozmieścić środki, które mają do dyspozycji przy stosowaniu VAT. Swoboda ta jest jednak ograniczona obowiązkiem zagwarantowania skutecznego poboru środków własnych Unii oraz koniecznością zapewnienia równego traktowania podatników, jak również dokonywanych przez nich transakcji krajowych i transakcji transgranicznych, tak aby wymiana handlowa nie została ograniczona żadnymi formalnościami związanymi z przekraczaniem granic [Opinia, C-132/06, pkt 40; C-382/02, pkt 24; C-500/10, pkt. 20–22]. Dyrektywę 2006/112/2004 należy bowiem interpretować zgodnie z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT i zgodnie z którą podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych czynności nie można traktować w różny sposób w zakresie poboru podatku VAT. Wszelkie działania państw członkowskich w dziedzinie poboru podatku VAT muszą odbywać się z poszanowaniem tej zasady [C-286/94, pkt 47; C-25/03, pkt 80; C-95/07, pkt 66]. Ponadto państwa członkowskie nie mogą nałożyć na podatnika dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem, poza obowiązkami określonymi w dyrektywie [C-368/09, pkt 41; C-280/10, pkt 42; C-588/10, pkt 23; C-78/12, pkt 51].

System VAT, choć oparty na samokontroli podatników, okazał się niestety bardzo podatny na oszustwa podatkowe, m.in. wskutek złożonego mechanizmu rozliczania się podatników z organami podatkowymi, co obniża istotnie jego wydajność [Neal, 2007, s. 135]. Oszustwa podatkowe oraz unikanie opodatkowania VAT mają bowiem bezpośredni negatywny wpływ na wysokość poboru tego podatku. Celem zniwelowania tego negatywnego wpływu i wzrostu dochodów z VAT państwa członkowskie zostały zobowiązane – rozporządzeniem nr 904/2010 – do współpracy administracyjnej polegającej na wzajemnej wymianie informacji w zakresie VAT. Prowadzona bowiem w sposób skuteczny i zgodny z przepisami tego rozporządzenia współpraca administracyjna może przyczynić się do zmniejszenia oszustw i wzrostu poboru z VAT, a także w odpowiednim zakresie do utrzymania środków uzyska-

nych z podatku VAT na poziomie, który powinien być im właściwy na podstawie poszczególnych właściwych aktów prawnych, a tym samym do zachowania ogólnej równowagi środków własnych [C-539/09, pkt. 77–80].

Podczas wykonywania przez państwa członkowskie Unii Europejskiej uprawnień powierzonych im przez dyrektywę 2006/112/WE muszą być przestrzegane zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań [C-487/01, pkt 57; C-376/02, pkt 32; C-181/04, pkt. 31–32; C-585/13, pkt 95; C-144/14, pkt. 33–34; C-183/14, pkt 30]. Wynika z tego w szczególności, że prawo Unii powinno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia przez podlegające mu podmioty. Ów wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o uregulowanie, które może wiązać się z obciążeniami finansowymi, w celu umożliwienia zainteresowanym dokładnego zapoznania się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków [325/85, pkt 18].

Podsumowując powyższe rozważania, należy wskazać, że harmonizacja VAT, ze względu na cele Unii Europejskiej jako proces niezbędny do zapewnienia sprawnego funkcjonowania rynku wewnętrznego, jest w znacznym stopniu zdeterminowana nie tylko postęпами w procesie europejskiej integracji gospodarczej, lecz pozostaje również w ścisłym związku z kształtowaniem źródeł dochodów budżetu unijnego [Famulska, 2007, s. 171]. Nakierowane na ten cel są przede wszystkim normy prawa unijnego zabezpieczające prawidłowy pobór VAT oraz uzupełniające je wytyczne wypracowane przez orzecznictwo TSUE.

## 2. Środki wpływające na pobór podatku

Ścisły związek pomiędzy pobieraniem VAT przez państwa członkowskie a wpłatą zasobów opartych na VAT przez te państwa dla Unii determinuje zakaz wprowadzania środków ograniczających pobór VAT. Jednocześnie – w braku harmonizacji przepisów Unii w dziedzinie wprowadzania ograniczeń, formalności, warunków lub obowiązków zabezpieczających prawidłowy pobór VAT oraz sankcji z tytułu niedochowania warunków przewidzianych w ramach wspólnego systemu VAT – państwom członkowskim przysługuje pewna swoboda wyboru tych środków w celu zapewnienia poboru w pełnej wysokości dochodów z VAT, a tym samym ochrony interesów finansowych Unii [68/88, pkt 24; C-213/99, pkt 19; C-91/02, pkt 17].

Jednym z przykładów środków ograniczających pobór VAT jest zaniechanie ustalania krajowego VAT w odniesieniu do świadczeń, które zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE zasadniczo podlegają temu podatkowi. Jeśli bowiem świadczenie podlegające VAT nie zostanie opodatkowane tym podatkiem, odpowiednie kwoty mogą nie zostać uwzględnione przy ustalaniu podstawy naliczania zasobów własnych opartych na VAT [C-276/97, pkt 55; C-358/97, pkt 64; C-359/97, pkt 76]. Wprowadzenie w pewnych przypadkach abolicji podatkowej w stosunku do okresów przeszłych w VAT, polegających na zwolnieniu z zapłaty podatku należnego, również

pozostaje w sprzeczności z tymi zasadami<sup>1</sup>. Nieznajdzące potwierdzenia w prawie unijnym zwolnienie z zapłaty zobowiązań podatkowych<sup>2</sup> zakłóca bowiem dobre funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT, zniekształca zasadę neutralności podatkowej przez wprowadzenie istotnych różnic w traktowaniu podatników, co narusza obowiązek zapewnienia jednolitego poboru podatku we wszystkich państwach członkowskich [C-382/02, pkt 43 i 44].

Państwa członkowskie nie mogą także zmieniać – poza szczególnymi przypadkami zastrzeżonymi w dyrektywie 2006/112/WE – terminu wymagalności podatku (dokonanie dostawy towarów lub świadczenie usługi) przez powiązanie go z obowiązkiem spełnienia określonych formalności, przykładowo takich, jak wpis do ksiąg rachunkowych usługodawców kosztów, jakie ponieśli oni przy świadczeniu ich usług [C-18/13, pkt 45]. Dokonanie tych formalności ze zwłoką skutkowałoby tym, że podatek stałby się wymagalny dopiero z ich dokonaniem, a zaniechanie dokonania tych formalności oznaczałoby zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku. Termin wymagalności podatku może być rozpatrywany jedynie w kategoriach obiektywnych, a jego ustalenie nie może być zdeterminowane spełnieniem wymogów formalnych.

Dopuszczalne jest natomiast wprowadzenie formalności, które mają zostać dochowane przez podatników względem organów podatkowych owych państw celem stosownego obniżenia podstawy opodatkowania, przykładowo w wypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy. I tak możliwe jest uzależnienie obniżenia podstawy opodatkowania od wysłania nabywcy towarów lub usług faktury korygującej lub posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania tej korekty. Wymóg ten zabezpiecza prawidłowy pobór podatku VAT i ma na celu zapobieżenie oszustwom podatkowym, chociaż ustanawia odstępstwo od poszanowania podstawy opodatkowania VAT [C-330/95, pkt 21; C-566/07, pkt 51; C-489/09, pkt 27; C-588/10, pkt. 23–24]. Państwo członkowskie może również wprowadzić dodatkowe wymogi polegające na wymaganiu przestrzegania przez każdego podatnika przepisów o księgowości zgodnych z międzynarodowymi przepisami o księgowości [C-18/13, pkt 48].

Obowiązki zapewnienia jednolitego poboru przez państwa członkowskie nie mogą prowadzić do sytuacji, w której organy podatkowe będą mogły kontynuować

<sup>1</sup> Taka sytuacja miała miejsce w przypadku Włoch, które ustawą podatkową, przewidując w sposób ogólny i bez żadnego rozróżnienia, rzekły się praw do kontroli czynności podlegających opodatkowaniu VAT w kilku okresach podatkowych. TSUE w cyt. wyroku w sprawie C-132/06 uznał taką regulację za naruszenie prawa unijnego.

<sup>2</sup> Przy czym abolicje podatkowe w VAT wiążące się z immunitetem od sankcji karnych, grzywnien i (niektórych lub wszystkich) płatności odsetek należą do zakresu kompetencji państw członkowskich nieskrępowanych prawem unijnym. Zasadniczo abolicje wymagają zapłaty w całości kwot należnych i nie pociągają za sobą zwolnienia z kontroli. Celem jest bowiem zachęcenie do dobrowolnej zapłaty przez przyznanie immunitetu od kary (zagrożenie którą ma zachęcić do wcześniejszego przestrzegania przepisów, ale może również zniechęcić do późniejszego przestrzegania, jeśli cena za skrucę jest zbyt wysoka), przy jednoczesnym powstrzymaniu się od zbyt dalekiego posunięcia, które sprawi, że bardziej korzystne będzie unikanie przestrzegania, a następnie skrucza niż złożenie dokładnej i uczciwej pierwotnej deklaracji, oraz sprowadzenie błądzących podatników na właściwą drogę w przyszłości [Opinia Rzecznika Generalnego, C-132/06, pkt 74].

składanie środków odwoławczych od orzeczeń sądowych aż do uzyskania korzystnego orzeczenia. Żadna zasada prawa unijnego nie wymaga też dostępności więcej niż jednego odwołania. W przypadku określonych rodzajów postępowań sam TSUE stanowi przykład sądu pierwszej i ostatniej instancji. W niektórych innych systemach prawnych nie istnieje prawo do odwołania, a jeśli istnieje, to rzadko przysługuje osobie, która przegrała w dwóch kolejnych sądach. W każdym systemie musi dochodzić do punktu, w którym żadne środki odwoławcze nie są dostępne. W żadnym systemie nie ma bowiem gwarancji, że ostateczna decyzja będzie zawsze prawidłowa z prawnego punktu widzenia [Opinia, C-500/10, pkt 40]. Ponadto obowiązek skutecznego poboru podatku nie może być absolutny i stać na przeszkodzie poszanowaniu zasady rozpatrywania spraw w rozsądnym terminie [C-500/10, pkt 23]. Konieczność zapewnienia przez państwa członkowskie, aby podatek był prawidłowo obliczany i pobierany, oznacza w domyśle zapewnienie tej zgodności w rozsądnym czasie<sup>3</sup>. Brak zapewnienia przez państwo członkowskie, aby spory dotyczące oceny były rozstrzygane w rozsądnym czasie po zaistnieniu ostatecznego obowiązku zapłaty VAT, narusza to zobowiązanie. Koszt bowiem i prawdopodobieństwo poboru – w przypadku długotrwałego sporu pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem – nie zawsze zrównoważy potencjalny dochód. Będzie to nie tylko koszt prowadzenia postępowania przez organ podatkowy, ale też koszt dla państwa utrzymania wszystkich organów zaangażowanych w proces poboru podatku. Na prawdopodobieństwo poboru będzie miał wpływ także upływ czasu, który może sprawić, że nie będzie możliwe pobranie niektórych kwot, nawet w przypadku korzystnego dla organu podatkowego rozstrzygnięcia sporu z podatnikiem. Należy wyważyć zatem obowiązek poboru z obowiązkiem umożliwienia podatnikowi zamknięcia rachunków w rozsądnym czasie po zakończeniu każdego okresu rozliczeniowego dla podatku VAT. Jeżeli spór toczy się przez znaczący czas, nieunikniony jest moment, w którym względy te przeważą nad obowiązkiem dochodzenia wszystkich należności z tytułu podatku VAT [Opinia, C-500/10, pkt. 43 i 48].

Wprowadzane sankcje zabezpieczające prawidłowy pobór VAT mogą mieć postać sankcji administracyjnych, sankcji karnych lub obu tych rodzajów sankcji łącznie. Zasada wspólnego systemu podatku VAT nie stoi na przeszkodzie wprowadzeniu przez państwa członkowskie środków stanowiących sankcję z tytułu nieprawidłowości w deklarowaniu należnych kwot podatku VAT [C-502/07, pkt 20]. Ponadto zgodne z prawem Unii jest stosowanie przez państwo członkowskie kolejno sankcji podatkowej i sankcji karnej za ten sam czyn polegający na naruszeniu obowiązków podatnika przewidzianych w dyrektywie (przykładowo za niedopełnienie obowiązku przekazania prawidłowych informacji dotyczących podatku VAT) [C-617/10, pkt 34, 37] pod warunkiem, że są konieczne dla osiągnięcia zamierzonego celu [C-95/07, pkt.

<sup>3</sup> Art. 206 i art. 252 dyrektywy 2006/112/WE wymaga od podatników złożenia deklaracji w terminie dwóch miesięcy od zakończenia każdego okresu podatkowego nieprzekraczającego roku oraz zapłaty kwoty netto podatku VAT zasadniczo w momencie składania deklaracji.

65, 67; C-438/09, pkt 37; C-284/11, pkt 67]. Za proporcjonalne rozwiązanie można by uznać wprowadzenie kaucji zabezpieczającej zwrot VAT, proporcjonalnej do nadwyżki podatku VAT, która podlega zwrotowi lub zależnej od wielkości bądź zdolności płatniczej przedsiębiorstwa podatnika [C-25/07, pkt 35; C-262/99, pkt 69].

Państwa członkowskie mogą uznać pod pewnymi warunkami, że zatajenie istnienia pewnych dostaw (przykładowo dostaw transgranicznych) stanowi usiłowanie popełnienia oszustwa podatkowego i mogą zastosować w takim przypadku grzywny lub sankcje pieniężne przewidziane w ich przepisach wewnętrznych, proporcjonalne do wagi nadużycia [C-146/05, pkt 40; C-284/11, pkt 73]. Dopuszczalne są także sankcje służące karaniu nieprzestrzegania przez podatnika wymogów formalnych, przykładowo niedochowania obowiązku wpisu do rejestru podatników podatku VAT, również niewykraczające poza to, co jest konieczne dla zapewnienia prawidłowego pobierania podatku i uniknięcia oszustw [C-263/11, pkt. 45–46 i 54]. Dla dokonania oceny, czy sankcja jest zgodna z zasadą proporcjonalności, należy uwzględnić w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty. Te same zasady obowiązują w odniesieniu do dodatkowych zobowiązań, które o ile mają charakter sankcji podatkowych, nie powinny być nadmierne w stosunku do wagi naruszenia przez podatnika ciężących na nim obowiązków.

Bezsporne jest, że wprowadzenie przez państwo członkowskie obowiązku stosowania przez podatników kas rejestrujących do ewidencjonowania obrotu i kwot podlegającego zapłacie podatku jest zgodne z prawem unijnym, ma bowiem na celu zapewnienie prawidłowego poboru podatku i unikanie oszustw podatkowych. Dopuszczalne jest zatem wprowadzenie sankcji prowadzącej do zmniejszenia o 30% części podatku VAT, podlegającej odliczeniu w razie niewykonania przez podatnika powyższego obowiązku rachunkowego (braku ewidencjonowania obrotu na kasie rejestrującej), ma ona bowiem charakter administracyjny, której zniechęcający skutek ma na celu zapewnianie skuteczności omawianego obowiązku [C-188/09, pkt. 27–39].

Ponadto dopuszczalne jest nałożenie na podatnika, który nie wywiązał się w przewidzianym przez przepisy krajowe terminie z obowiązku zaksięgowania i zadeklarowania okoliczności mających znaczenie dla ustalenia należnego od niego podatku VAT, kary pieniężnej w wysokości niezapłaconego we wskazanym terminie podatku, nawet jeżeli podatnik ten naprawił następnie to uchybienie i zapłacił należny podatek w pełnej wysokości wraz z odsetkami. Takie rozwiązanie przewidują przepisy bułgarskie, które wprowadziły progresywną sankcję. Jeśli korekta nieuzasadnionych odliczeń podatku VAT następuje jedynie z miesięcznym opóźnieniem, grzywna wynosi wyłącznie 25% kwoty należnego podatku VAT. Jedynie jeśli zwłoka przekroczy jeden miesiąc, grzywna wynosi 100% kwoty należnego podatku VAT. Sankcja taka może zatem skłaniać podatników do dokonania jak najszybszej korekty zastosowanych odliczeń, które stały się bezpodstawne, a zatem może służyć osiągnięciu celu w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku [C-284/11, pkt. 74–76; C-259/12, pkt 40].

Państwa członkowskie są ponadto uprawnione do wprowadzenia w odpowiednich przypadkach dodatkowych obowiązków w celu unikania oszustw podatkowych, które jednak nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu i które nie mogą podważać neutralności podatku VAT [C-385/09, pkt 49; C-153/11, pkt 50]. Ponadto w przypadku udowodnienia przez organ podatkowy, że podatnik powołuje się na prawo Unii w sposób oszukańczy lub stanowiący nadużycie, organ ten – celem zapewnienia właściwego poboru podatku – jest zobowiązany z urzędu odmówić zastosowania tego prawa [C-32/03, pkt 32; C-354/03, pkt. 52, 55; C-384/04, pkt 32; C-439/04, pkt 54; C-271/06, pkt 23; C-25/07, pkt 24; C-18/13, pkt. 26, 34–39] niezależnie od tego, czy chodzi o prawo do odliczenia, zwolnienie z VAT czy zwrot podatku VAT związanego z dostawą wewnątrzspółnotową, nawet w braku przepisów prawa krajowego przewidujących taką odmowę [C-131/13, pkt. 49 i 62]. Walka z oszustwami, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami, które obniżają właściwy pobór podatku, jest bowiem celem uznanym i wspieranym przez dyrektywę [C-255/02, pkt 71; C-162/07, pkt 29; C-285/09, pkt 36; C-504/10, pkt 50; C-153/11, pkt 49; C-285/11, pkt 35].

Analizując wybrane rozwiązania wprowadzane przez państwa członkowskie do krajowych systemów podatkowych i ich ocenę dokonaną przez TSUE, należy odnotować, pomimo pozornej różnorodności dopuszczalnych unijnie rozwiązań wprowadzanych przez państwa członkowskie, postępujący proces ograniczania ich swobody w zakresie kształtowania konstrukcji VAT i oddziaływania w ten sposób na jego znaczenie fiskalne.

## Podsumowanie

Z przeprowadzonych rozważań wynika, że problemy poboru VAT zajmują ważne miejsce w orzecznictwie TSUE. Jest to efektem przede wszystkim ścisłego powiązania budżetu ogólnego Unii Europejskiej z wysokością poboru należności z tytułu VAT w poszczególnych państwach członkowskich. Analiza przepisów unijnych oraz zaprezentowanego orzecznictwa TSUE w tym zakresie wskazuje, że autonomia państw członkowskich w zakresie kształtowania konstrukcji VAT i oddziaływania w ten sposób na jego znaczenie fiskalne ma pewne ograniczenia, spowodowane przede wszystkim zaawansowaną harmonizacją tego podatku, zdeterminowaną w szczególności obowiązkiem zabezpieczenia interesów finansowych Unii Europejskiej, w tym polegających na zapewnieniu właściwego poboru VAT. Ograniczenie to wpływa zatem na działania państwa członkowskiego w zakresie podejmowanych środków w tym obszarze. Podjęcie bowiem przez państwo członkowskie działań skutkujących ograniczeniem poboru VAT (dążąc przykładowo do realizacji ważnych celów społecznych czy gospodarczych, innych niż fiskalne), niezgodnie z przepisami unijnymi i wytycznymi wynikającymi z orzecznictwa TSUE, naraża państwo członkowskie na możliwość nałożenia znacznych kar finansowych w ramach postępowania

skargowego przed TSUE. Podobna sytuacja może mieć miejsce w przypadku braku współpracy w zwalczaniu transgranicznych oszustw podatkowych, wpływających negatywnie na pobór VAT. Państwom członkowskim pozostaje jednak – w ramach wyznaczonych przepisami unijnymi – możliwość oddziaływania na dochody z tego podatku przez zmianę wysokości stawek podatkowych oraz zakresu towarów i usług opodatkowanych stawką obniżoną.

## Bibliografia

- Begg I., Grimwade N., *Paying for Europe*, Sheffield Academic Press, Sheffield 1998.
- Decyzja Rady Unii Europejskiej nr 2007/436/WE, Euratom, z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz. Urz. UE L 163 z 23 czerwca 2007 r., s. 17).
- 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 grudnia 2006 r., s. 1).
- Famulska T., *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Akademia Ekonomiczna, Katowice 2007.
- Famulska T., *VAT jako instrument polityki fiskalnej w warunkach kryzysu gospodarczego*, [w:] Owsiak S. (red.), *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, PWE, Warszawa 2011.
- Meermagen B., *Beitrags- und Eigenmittelsystem*, Published by Beck, München 2002.
- Neal L., *The Economics of Europe and the European Union*, Cambridge University Press, New York 2007.
- Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-132/06 *Komisja przeciwko Włochom* (EU:C:2007:632).
- Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-539/09 *Komisja przeciwko Niemcom* (EU:C:2011:345).
- Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-500/10 *Belvedere* (EU:C:2011:754).
- Opinia Rzecznika Generalnego w sprawie C-25/07 *Sosnowska* (EU:C:2008:120).
- Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2013.
- Rogowska-Rajda B., *Podatek VAT a swoboda świadczenia usług w Unii Europejskiej*, [w:] T. Famulska, K. Znaniecka (red.), *Finanse – problemy – decyzje 2014*, cz. 1, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice 2014.
- Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268 z 12 października 2010 r., s. 1).
- Rozporządzenie Rady (EWG, Euratom) nr 1553/89 z dnia 29 maja 1989 r. w sprawie ostatecznych jednolitych warunków poboru środków własnych pochodzących z podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 155 z 7 czerwca 1989 r., s. 9).
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 326 z 26 października 2012 r., s. 1).
- Tratkiewicz T., *Podatek od towarów i usług jako narzędzie polityki fiskalnej w latach 2004–2013*, [w:] T. Famulska, K. Znaniecka (red.), *Finanse – problemy – decyzje 2014*, cz. 1, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice 2014.
- Wyrok TSUE w sprawach połączonych C-131/13, C-163/13 i C164/13 *Italmoda i in.* (EU:C:2014:2455).
- Wyrok TSUE w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96 *Molenheide i in.* (EU:C:1997:623).
- Wyrok TSUE w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 *Optigen i in.* (EU:C:2006:16).
- Wyrok TSUE w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 *Kittel i in.* (EU:C:2006:446).
- Wyrok TSUE w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 *Gemeente Leusden i in.* (EU:C:2004:263).
- Wyrok TSUE w sprawach połączonych C-95/07 i C-96/07 *Ecotrade i in.* (EU:C:2008:267).
- Wyrok TSUE w sprawie 325/85 *Komisja przeciwko Irlandii* (EU:C:1987:546).
- Wyrok TSUE w sprawie 68/88 *Komisja przeciwko Grecji* (EU:C:1989:339).

- Wyrok TSUE w sprawie C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3* (EU:C:2011:298).  
Wyrok TSUE w sprawie C-132/06 *Komisja przeciwko Włochom* (EU:C:2008:412).  
Wyrok TSUE w sprawie C-144/14 *Cabinet Medical* (EU:C:2015:452).  
Wyrok TSUE w sprawie C-146/05 *Collée* (EU:C:2007:549).  
Wyrok TSUE w sprawie C-153/11 *Klub* (EU:C:2012:163).  
Wyrok TSUE w sprawie C-162/07 *Ampliscientifica i Amplifin* (EU:C:2008:301).  
Wyrok TSUE w sprawie C-18/13 *Maks Pen* (EU:C:2014:69).  
Wyrok TSUE w sprawie C-181/04 *Elmeka* (EU:C:2006:563).  
Wyrok TSUE w sprawie C-183/14 *Salomie* (EU:C:2015:454).  
Wyrok TSUE w sprawie C-188/09 *Profactor Kulesza* (EU:C:2010:454).  
Wyrok TSUE w sprawie C-213/99 *de Andrade* (EU:C:2000:678).  
Wyrok TSUE w sprawie C-240/99 *Försäkringsaktiebolaget Skandia* (EU:C:2001:140).  
Wyrok TSUE w sprawie C-25/03 *HE* (EU:C:2005:241).  
Wyrok TSUE w sprawie C-25/07 *Sosnowska* (EU:C:2008:395).  
Wyrok TSUE w sprawie C-259/12 *Rodopi-M 91* (EU:C:2013:414).  
Wyrok TSUE w sprawie C-262/99 *Louloudakis* (EU:C:2001:407).  
Wyrok TSUE w sprawie C-263/11 *Rēdlihs* (EU:C:2012:497).  
Wyrok TSUE w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt* (EU:C:2008:105).  
Wyrok TSUE w sprawie C-276/97 *Komisja przeciwko Francji* (EU:C:2000:424).  
Wyrok TSUE w sprawie C-280/10 *Polski Trawertyn* (EU:C:2012:107).  
Wyrok TSUE w sprawie C-284/11 *EMS-Bulgaria Transport* (EU:C:2012:458).  
Wyrok TSUE w sprawie C-285/09 *R.* (EU:C:2010:742).  
Wyrok TSUE w sprawie C-285/11 *Bonik* (EU:C:2012:774).  
Wyrok TSUE w sprawie C-32/03 *Fini* (EU:C:2005:128).  
Wyrok TSUE w sprawie C-326/99 „*Goed Wonen*” (EU:C:2001:506).  
Wyrok TSUE w sprawie C-330/95 *Goldsmiths* (EU:C:1997:339).  
Wyrok TSUE w sprawie C-358/97 *Komisja przeciwko Irlandii* (EU:C:2000:425).  
Wyrok TSUE w sprawie C-359/97 *Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu* (EU:C:2000:426).  
Wyrok TSUE w sprawie C-367/09 *SGS Belgium i in.* (EU:C:2010:648).  
Wyrok TSUE w sprawie C-368/09 *Pannon Gép Centrum* (EU:C:2010:441).  
Wyrok TSUE w sprawie C-376/02 „*Goed Wonen*” (EU:C:2005:251).  
Wyrok TSUE w sprawie C-382/02 *Cimber Air* (EU:C:2004:534).  
Wyrok TSUE w sprawie C-384/04 *Federation of Technological Industries i in.* (EU:C:2006:309).  
Wyrok TSUE w sprawie C-385/09 *Nidera* (EU:C:2010:627).  
Wyrok TSUE w sprawie C-414/97 *Komisja przeciwko Hiszpanii* (EU:C:1999:417).  
Wyrok TSUE w sprawie C-438/09 *Dankowski* (EU:C:2010:818).  
Wyrok TSUE w sprawie C-489/09 *Vandoorne* (EU:C:2011:33).  
Wyrok TSUE w sprawie C-500/10 *Belvedere* (EU:C:2012:186).  
Wyrok TSUE w sprawie C-502/07 *K-1* (EU:C:2009:11).  
Wyrok TSUE w sprawie C-504/10 *Tanoarch* (EU:C:2011:707).  
Wyrok TSUE w sprawie C-539/09 *Komisja przeciwko Niemcom* (EU:C:2011:733).  
Wyrok TSUE w sprawie C-566/07 *Stadeco BV* (EU:C:2009:380).  
Wyrok TSUE w sprawie C-585/13 *Europäisch-Iranische Handelsbank* (EU:C:2015:145).  
Wyrok TSUE w sprawie C-588/10 *Kraft Foods Polska* (EU:C:2012:40).  
Wyrok TSUE w sprawie C-617/10 *Åklagaren* (EU:C:2013:105).  
Wyrok TSUE w sprawie C-78/12 „*Ewita-K*” (EU:C:2013:486).  
Wyrok TSUE w sprawie C-91/02 *Hannl-Hofstetter Internationale Spedition* (EU:C:2003:556).  
Wyrok TSUE w sprawie C-15/00 *Komisja przeciwko EBI* (EU:C:2003:396).  
Wyrok TSUE w sprawie C-255/02 *Halifax i in.* (EU:C:2006:121).

### **VAT Collection in the Judgements of the Court of Justice of the European Union – Selected Issues**

The article deals with some problems related to VAT collection raised in numerous judgements of the Court of Justice of the European Union. This is mainly due to the close connection of the EU general budget with the amount of VAT collected in individual member states. The aim of the study is to identify EU provisions as well as guidelines developed by the judgements of the Court of Justice of the European Union regarding the requirement and measures that secure proper VAT collection.

### **Wybrane problemy poboru VAT w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej**

Artykuł dotyczy problemów poboru VAT będących przedmiotem licznych orzeczeń TSUE. Jest to efektem przede wszystkim ścisłego powiązania budżetu ogólnego Unii Europejskiej z wysokością poboru należności z tytułu VAT w poszczególnych państwach członkowskich. Celem opracowania jest identyfikacja przepisów unijnych oraz wytycznych wypracowanych przez orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) dotyczących obowiązku i środków zabezpieczających właściwy pobór VAT.