

III

(Akty przygotowawcze)

TRYBUNAŁ OBRACHUNKOWY

OPINIA NR 11/2020

(przedstawiona na mocy art. 287 ust. 4 i art. 322 ust. 2 TFUE)

dotycząca projektu rozporządzenia Rady (UE, Euratom) zmieniającego rozporządzenie Rady (EWG, Euratom) nr 1553/89 w sprawie ostatecznych jednolitych warunków poboru środków własnych pochodzących z podatku od wartości dodanej (dokument 12771/20, międzyinstytucjonalny numer referencyjny: 2018/0133 (NLE))

(2021/C 26/01)

SPIS TREŚCI

	<i>Punkty</i>	<i>Strona</i>
Streszczenie	I-V	3
Wstęp	1-5	3
Uwagi	6-39	4
Obliczanie łącznych wpływów z VAT netto i podstaw opodatkowania	15-19	6
Obliczanie ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki	20-27	7
Składanie sprawozdań dotyczących VAT oraz procedury przeglądu	28-34	8
Sprawozdawczość dotycząca funkcjonowania systemu zasobów własnych opartych na VAT	35-39	8
Wnioski	40-43	9
ZAŁĄCZNIK		10

TRYBUNAŁ OBRACHUNKOWY UNII EUROPEJSKIEJ,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 287 ust. 4 oraz art. 322 ust. 2,

uwzględniając projekt rozporządzenia Rady (UE, Euratom) zmieniającego rozporządzenie (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 (dokument 12771/20, międzyinstytucjonalny numer referencyjny: 2018/0133 (NLE)),

uwzględniając wniosek dotyczący rozporządzenia Rady zmieniającego 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 (COM(2018) 328 final),

uwzględniając wniosek Rady o wydanie opinii, otrzymany przez Trybunał w dniu 11 listopada 2020 r.,

uwzględniając decyzję Rady 2014/335/UE, Euratom z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej ⁽¹⁾,

uwzględniając 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 ⁽²⁾, zmienione rozporządzeniem Rady (WE) nr 807/2003 z dnia 14 kwietnia 2003 r. ⁽³⁾,

uwzględniając wcześniejsze opinie Europejskiego Trybunału Obrachunkowego na temat systemu zasobów własnych Unii Europejskiej, w szczególności opinię nr 5/2018 ⁽⁴⁾,

uwzględniając sprawozdanie końcowe i zalecenia Grupy Wysokiego Szczebla ds. Zasobów Własnych dotyczące finansowania UE w przyszłości, przedstawione w grudniu 2016 r. ⁽⁵⁾,

a także mając na uwadze, co następuje:

- 1) Na posiedzeniu Rady Europejskiej w dniach 24 i 25 marca 1999 r. stwierdzono ⁽⁶⁾ m.in., że system zasobów własnych UE powinien być sprawiedliwy, przejrzysty, oszczędny, prosty i oparty na kryteriach, które w najlepszy sposób odzwierciedlają możliwości wpłat każdego państwa członkowskiego.
- 2) Na posiedzeniu w lutym 2013 r. Rada Europejska zaapelowała o kontynuowanie prac nad wnioskiem Komisji w sprawie nowego rodzaju zasobów własnych opartego na podatku od wartości dodanej (VAT), aby uczynić go jak najprostszym i jak najbardziej przejrzystym, aby wzmocnić związek z unijną polityką VAT i faktycznymi wpływami z tytułu VAT oraz aby zapewnić równe traktowanie podatników we wszystkich państwach członkowskich ⁽⁷⁾.
- 3) W dokumencie Komisji otwierającym debatę na temat przyszłości finansów UE ⁽⁸⁾ podkreślono, że obecne podejście do finansowania jest zbyt skomplikowane, nieprzejrzyste i roi się w nim od złożonych mechanizmów korekcyjnych oraz że system finansowania powinien być prosty, sprawiedliwy i przejrzysty.
- 4) W rezolucji w sprawie reformy systemu zasobów własnych UE przyjętej przez Parlament Europejski w marcu 2018 r. zwrócono uwagę na niedociągnięcia w obecnym systemie finansowania budżetu UE i wezwano do przeprowadzenia daleko idących reform ⁽⁹⁾.
- 5) W rezolucji w sprawie wieloletnich ram finansowych (WRF) na lata 2021–2027 przyjętej w październiku 2019 r. Parlament Europejski uzależnił wyrażenie zgody na przyjęcie WRF od reformy systemu zasobów własnych UE, w tym od uproszczenia zasobów własnych opartych na VAT ⁽¹⁰⁾.

⁽¹⁾ Dz.U. L 168 z 7.6.2014, s. 105.

⁽²⁾ Dz.U. L 155 z 7.6.1989, s. 9.

⁽³⁾ Dz.U. L 122 z 16.5.2003, s. 36.

⁽⁴⁾ Opinia nr 5/2018 (Dz.U. C 431 z 29.11.2018, s. 1), opinia nr 7/2015 (Dz.U. C 5 z 8.1.2016, s. 1), opinia nr 7/2014 (Dz.U. C 459 z 19.12.2014, s. 1), opinia nr 2/2012 (Dz.U. C 112 z 18.4.2012, s. 1), opinia nr 2/2008 (Dz.U. C 192 z 29.7.2008, s. 1), opinia nr 2/2006 (Dz.U. C 203 z 25.8.2006, s. 50), opinia nr 4/2005 (Dz.U. C 167 z 7.7.2005, s. 1) i opinia nr 7/2003 (Dz.U. C 318 z 30.12.2003, s. 1).

⁽⁵⁾ Dokument Grupy Wysokiego Szczebla ds. Zasobów Własnych pt. „Future Financing of the EU – Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources” przedstawiony w grudniu 2016 r.

⁽⁶⁾ Zob. Biuletyn UE 3/1999.

⁽⁷⁾ Konkluzje Rady Europejskiej z dni 7–8 lutego 2013 r. (dotyczące wieloletnich ram finansowych) (EUCO 37/13).

⁽⁸⁾ COM(2017) 358 final z 28 czerwca 2017 r.

⁽⁹⁾ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 14 marca 2018 r. w sprawie reformy systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (2017/2053(INI)).

⁽¹⁰⁾ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 10 października 2019 r. w sprawie wieloletnich ram finansowych na lata 2021–2027 i zasobów własnych: czas, by spełnić oczekiwania obywateli (2019/2833(RSP)).

- 6) W komunikacie ⁽¹¹⁾ Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego oraz Komitetu Regionów z maja 2020 r. „Budżet UE napędza plan odbudowy Europy” przedstawiono przegląd nowego systemu zasobów własnych (obejmującego uproszczenie wkładu krajowego w zakresie zasobów własnych opartych na podatku od wartości dodanej).
- 7) W konkluzjach z posiedzenia Rady Europejskiej z lipca 2020 r. ⁽¹²⁾ stwierdzono, że obecne zasoby własne oparte na VAT zostaną zastąpione uproszczoną i udoskonaloną alternatywną metodą Komisji. Dla każdego państwa członkowskiego podstawa opodatkowania VAT, którą należy uwzględnić w tym celu, nie może przekroczyć 50 % dochodu narodowego brutto (DNB).

PRZYJMUJE NASTĘPUJĄCĄ OPINIĘ:

STRESZCZENIE

I. W dniu 2 maja 2018 r. Komisja zaproponowała przeprowadzenie reformy systemu finansowania budżetu UE, w tym uproszczenie zasobów własnych opartych na VAT, z myślą o nowych wieloletnich ramach finansowych na lata 2021–2027. W opinii nr 5/2018 Trybunał skrytykował założenia przyjęte przez Komisję na potrzeby metodyki obliczeń przedstawionej we wniosku. W listopadzie 2020 r. Rada przygotowała tekst projektu rozporządzenia dotyczącego obliczania zasobów własnych opartych na podatku VAT w zmienionym brzmieniu i zwróciła się do Trybunału o wydanie opinii na ten temat. Niniejsza opinia dotyczy przede wszystkim nowo proponowanej metody obliczania zasobów własnych opartych na podatku VAT.

II. W 2019 r. zasoby własne oparte na podatku VAT stanowiły 11 % budżetu UE (czyli 17,8 mld euro). Są one obliczane z wykorzystaniem podstawy opodatkowania, która została hipotetycznie ujednoczona i pozwala na porównania między poszczególnymi państwami członkowskimi. Wynik uzyskuje się przez podzielenie wpływów z VAT netto przez odpowiednią średnią ważoną stawkę.

III. W swoim wniosku Rada dąży do uproszczenia stosowanej obecnie metody obliczeń poprzez wyeliminowanie większości korekt i rekompensat oraz wprowadzenie ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki (zamrożonej na poziomie wartości z roku referencyjnego 2016). Zawarła w nim także zmienione przepisy dotyczące składania sprawozdań dotyczących VAT oraz procedury przeglądu, a także wprowadziła proces sprawozdawczy dotyczący funkcjonowania systemu zasobów własnych opartych na VAT.

IV. Trybunał z zadowoleniem przyjmuje wniosek Rady. Zdaniem Trybunału wprowadza on znaczne uproszczenia w sposobie obliczania zasobów własnych opartych na VAT dla poszczególnych państw członkowskich względem obecnie obowiązującego systemu. Trybunał dostrzega jednak ryzyko związane z tym, że ostateczna wieloletnia średnia ważona stawka może nie być reprezentatywna dla wszystkich państw członkowskich.

V. Z myślą o ulepszeniu treści wniosku Trybunał, aby rozważono wprowadzenie mechanizmu przeglądu zamrożonej średniej ważonej stawki. Powinien on przewidywać ponowne obliczenie stawki w odniesieniu do tych państw członkowskich, w przypadku których zastosowanie tej stawki zamiast faktycznej średniej ważonej stawki istotnie wpłynęłoby na ich wkłady oparte na podatku VAT. Zastosowanie tego mechanizmu powinno być uzależnione od osiągnięcia pewnych określonych wartości wskaźników. Zapobiegałby on utracie reprezentatywności wkładów opartych na podatku VAT w wyniku znacznych zmian polityki dotyczącej VAT w poszczególnych państwach członkowskich w okresie obowiązywania wieloletnich ram finansowych.

WSTĘP

1. Ostatnia istotna reforma systemu finansowania budżetu UE miała miejsce w 1988 r. W obecnym systemie istnieją następujące trzy główne kategorie dochodów: tradycyjne zasoby własne (TZW), zasoby własne oparte na podatku od wartości dodanej (VAT) oraz zasoby własne oparte na dochodzie narodowym brutto.

2. W dniu 2 maja 2018 r. Komisja zaproponowała reformę systemu finansowania budżetu UE w nowych wieloletnich ramach finansowych (WRF) na lata 2021–2027. Reforma ta obejmowała przegląd części istniejących zasobów własnych (w tym uproszczenie zasobów własnych opartych na podatku VAT), wprowadzenie „koszyka” trzech nowych kategorii zasobów własnych (opartych na wspólnej skonsolidowanej podstawie opodatkowania osób prawnych, na unijnym systemie handlu uprawnieniami do emisji i na niepoddawanych recyklingowi odpadach opakowaniowych z tworzyw sztucznych), stopniową likwidację korekt i podwyższenie pułapów zasobów własnych ⁽¹³⁾.

⁽¹¹⁾ COM(2020) 442 final z 27 maja 2020 r.

⁽¹²⁾ Konkluzje z nadzwyczajnego posiedzenia Rady Europejskiej EUCO 10/20 (17, 18, 19, 20 i 21 lipca 2020 r.).

⁽¹³⁾ Wniosek dotyczący decyzji Rady w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (COM(2018) 325 final), wniosek dotyczący rozporządzenia Rady w sprawie metod i procedury udostępniania zasobów własnych opartych na wspólnej skonsolidowanej podstawie opodatkowania osób prawnych, na unijnym systemie handlu uprawnieniami do emisji i na niepoddawanych recyklingowi odpadach opakowaniowych z tworzyw sztucznych oraz w sprawie środków w celu zaspokojenia potrzeb gotówkowych (COM(2018) 326 final); wniosek dotyczący rozporządzenia Rady określającego środki wykonawcze dotyczące systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (COM(2018) 327 final) i wniosek dotyczący rozporządzenia Rady zmieniającego rozporządzenie Rady (EWG, Euratom) nr 1553/89 w sprawie ostatecznych jednolitych warunków poboru środków własnych pochodzących z podatku od wartości dodanej (COM(2018) 328 final).

3. W swojej opinii nr 5/2018 Trybunał ocenił wniosek w sprawie nowego systemu finansowania UE, w tym wymienionych powyżej trzech nowych kategorii zasobów własnych. Stwierdził on, że proponowany system wyeliminuje część uchyleń, wskazanych we wcześniejszych publikacjach Trybunału na temat systemu zasobów własnych, jednak nawet po reformie pozostanie w dalszym ciągu skomplikowany.

4. Po przedstawieniu przez Komisję w maju 2018 r. wniosku dotyczącego reformy systemu zasobów własnych na szczeblu Parlamentu Europejskiego i Rady podjęto pewne negocjacje dotyczące WRF na lata 2021–2027 i powiązanego systemu finansowania UE. W oparciu o te negocjacje we wniosku Komisji wprowadzane są zmiany. Proces negocjacyjny wciąż trwa, wniosek zaś zostaje zmieniony w kilku aspektach.

5. Jeżeli chodzi o zasoby własne oparte na podatku VAT, w listopadzie 2020 r. Rada przygotowała zmieniony tekst projektu rozporządzenia dotyczącego obliczania tej kategorii zasobów własnych (w tym „uproszczonej i udoskonalonej alternatywnej metody”) i zwróciła się do Trybunału o wydanie opinii na ten temat. Niniejsza opinia dotyczy przede wszystkim proponowanej alternatywnej metody obliczania zasobów własnych opartych na podatku VAT ⁽¹⁴⁾.

UWAGI

6. W 2019 r. zasoby własne oparte na podatku VAT stanowiły 11 % budżetu UE (czyli 17,8 mld euro). Oblicza się je poprzez zastosowanie jednolitej stawki poboru do „ujednoliconej podstawy VAT”. Stawka poboru wynosi 0,3 % dla wszystkich państw członkowskich z wyjątkiem Niemiec, Niderlandów i Szwecji, które obowiązują obniżona stawka poboru VAT w wysokości 0,15 %.

7. Obecny system zasobów własnych opartych na podatku VAT opiera się na podstawie opodatkowania, która została hipotetycznie ujednoliczona i pozwala na porównania między poszczególnymi państwami członkowskimi. Oblicza się ją, dzieląc kwotę dostosowanych wpływów z VAT państw członkowskich przez odpowiednią średnią ważoną stawkę. W **ramce 1** przedstawiono sposób obliczania zasobów własnych opartych na podatku VAT w obecnym systemie oraz sposób obliczania proponowany w nowym systemie.

Ramka 1

Jak oblicza się zasoby własne oparte na podatku VAT?

Obowiązujący system:

Metoda obliczania zasobów własnych opartych na VAT dla poszczególnych państw członkowskich bazuje na porównywalnej i hipotetycznie ujednoliconej podstawie opodatkowania VAT. Takie rozwiązanie ma to zagwarantować, że decyzje danego państwa członkowskiego dotyczące proporcji stosowanych stawek VAT (w granicach określonych przepisami dyrektywy w sprawie VAT) nie wpływają na wielkość wkładów wpłacanych przez to państwo. W ramach tej złożonej metody za punkt wyjścia bierze się kwotę pobraną z tytułu VAT przez poszczególne państwa członkowskie (przychody). Następnie, po zastosowaniu koniecznych korekt, dzieli się tę kwotę przez średnią ważoną stawkę (zob. **ramka 2**). Po wprowadzeniu dodatkowych rekompensat obliczoną w ten sposób hipotetycznie ujednoliconą podstawę opodatkowania VAT mnoży się przez ustaloną stawkę poboru, uzyskując w ten sposób kwoty wkładów poszczególnych państw członkowskich.

Przedstawioną metodę obliczania zasobów własnych opartych na VAT ilustruje wzór przedstawiony poniżej, przy czym obliczenia przeprowadza się dla każdego roku (n) i każdego państwa członkowskiego.

$$\text{Zasoby własne oparte na VAT (n)} = \frac{\text{Łączne wpływy z VAT (n) (dostosowane)}}{\text{Średnia ważona stawka (n)}} * \text{Stawka poboru}$$

Proponowany nowy system:

Rada proponuje, aby zamrozić średnią ważoną stawkę na poziomie wartości z roku referencyjnego 2016 i stosować ją jako tzw. ostateczną średnią ważoną stawkę w okresie obowiązywania następných wieloletnich ram finansowych. Zgodnie z sugestią Komisji zawartą we wniosku z maja 2018 r. Rada proponuje też, aby znieść wszystkie korekty i rekompensaty z wyjątkiem dwóch rodzajów: związanych z zakresem terytorialnym, o którym mowa w art. 6 i 7 dyrektywy w sprawie VAT, oraz związanych z naruszeniami przepisów tej dyrektywy.

Nowy sposób obliczania ilustruje wzór przedstawiony poniżej, przy czym obliczenia przeprowadza się dla każdego roku (n) i dla każdego państwa członkowskiego.

$$\text{Zasoby własne oparte na VAT (n)} = \frac{\text{Łączne wpływy z VAT (n) (dostosowane)}}{\text{Średnia ważona stawka z 2016 r.}} * \text{Stawka poboru}$$

⁽¹⁴⁾ Projekt rozporządzenia Rady (UE, Euratom) zmieniającego rozporządzenie Rady (EWG, Euratom) nr 1553/89 w sprawie ostatecznych jednolitych warunków poboru środków własnych pochodzących z podatku od wartości dodanej (dokument 12771/20, międzyinstytucjonalny numer referencyjny: 2018/0133 (NLE)).

gdzie:

Zasoby własne oparte na VAT (n) = kwota składki wpłacana przez dane państwo członkowskie w roku n.

Łączne wpływy z VAT (dostosowane) = łączna kwota podatku VAT netto pobrana przez dane państwo członkowskie w roku n.

Stawka poboru = odsetek określony w decyzji w sprawie systemu zasobów własnych (obecnie 0,3 %).

8. Obliczanie średniej ważonej stawki jest złożonym procesem polegającym na przyporządkowaniu wszystkich transakcji podlegających opodatkowaniu do odpowiedniej stawki VAT przy użyciu danych statystycznych pochodzących z rachunków narodowych zestawionych zgodnie z Europejskim systemem zintegrowanych rachunków ekonomicznych (ESA) ⁽¹⁵⁾. W ramce 2 przedstawiono sposób obliczania średniej ważonej stawki ze szczególnych uwzględnieniem różnic między obowiązującym a nowym, proponowanym systemem.

Ramka 2

Jak oblicza się średnią ważoną stawkę?

Średnią ważoną stawkę ustala się w wyniku analizy statystycznej proporcji dostaw towarów i usług oraz stawek VAT w poszczególnych państwach członkowskich. Wagi zastosowane do wszystkich transakcji podlegających opodatkowaniu w celu obliczenia średniej stawki VAT w poszczególnych państwach członkowskich oblicza się przy wykorzystaniu danych z rachunków narodowych.

Wzór służący do obliczania średniej ważonej stawki jest następujący:

$$WAR(n) = \text{suma } T(i) \cdot R(i),$$

gdzie:

T(i) = wartość transakcji, do których stosuje się stawkę VAT i podzielona przez zagregowaną wartość transakcji podlegających opodatkowaniu.

R(i) = stawka VAT i. Stosuje się te stawki VAT, które obowiązują w danym roku n. Wagi są obliczane dla roku n przy wykorzystaniu danych z rachunków narodowych dla przedostatniego roku (n-2).

W ramach proponowanego nowego systemu średnia ważona stawka została obliczona dla 2016 r. i zamrożona. Następnie byłaby stosowana w celu obliczenia zasobów własnych opartych na VAT w każdym roku począwszy od 2021. Nie obliczano by już i nie kontrolowano rocznej średniej ważonej stawki i nie stosowano jej w odniesieniu do roku n, jak ma to miejsce w obecnie obowiązującym systemie.

9. Wpływy z VAT pobrane przez krajowe organy podatkowe stanowią wprawdzie punkt wyjściowy dla procesu obliczeń, nakłada się jednak wiele korekt i rekompensat w celu zharmonizowania transakcji podlegających opodatkowaniu w różnych państwach członkowskich. W związku z tym zarówno dla Komisji, jak i dla państw członkowskich zarządzanie tą kategorią zasobów własnych wiąże się ze znacznym obciążeniem administracyjnym.

10. Jak wspomniano w opinii nr 2/2012, Trybunał już wiele razy podkreślał, że obliczenia dotyczące zasobów własnych opartych na VAT ⁽¹⁶⁾ są bardzo złożone, a ponadto ta kategoria zasobów własnych ta nie jest bezpośrednio powiązana z podstawą opodatkowania. Aby zaradzić tym uchybieniom, Komisja zaproponowała w maju 2018 r. wprowadzenie uproszczonej metody obliczania zasobów własnych opartych na VAT. Uproszczenie obliczania zasobów własnych opartych na VAT dla poszczególnych państw członkowskich w tej metodzie zakładało, że w obliczeniach podstawy uwzględniane byłyby tylko te dostawy, które zostały opodatkowane stawką podstawową we wszystkich państwach członkowskich.

11. W opinii nr 5/2018 Trybunał odnotował, że złożona średnia ważona stawka stosowana w procesie obliczeń została zastąpiona uproszczoną stawką podstawową. Stwierdził też jednak, że założenia wykorzystywane przez Komisję do uproszczonych obliczeń wkładów opartych na VAT nie były zgodne z niektórymi elementami obliczeń metodyki opisanej we wniosku ⁽¹⁷⁾.

⁽¹⁵⁾ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej (Dz.U. L 174 z 26.6.2013, s. 1).

⁽¹⁶⁾ W sprawozdaniu rocznym za 2017 r. Trybunał stwierdził uchybienia w procesie weryfikacji zasobów własnych opartych na VAT prowadzonym przez Komisję, w szczególności w odniesieniu do obliczania średniej ważonej stawki.

⁽¹⁷⁾ Zob. opinia nr 5/2018, załącznik II.

12. W treści zmienionego projektu rozporządzenia Rady z listopada 2020 r. zaproponowano uproszczoną i udoskonaloną alternatywną metodę obliczania zasobów własnych opartych na podatku VAT. Stanowi ona odpowiedź na wspomniane krytyczne uwagi Trybunału, a równocześnie zapewnia prostsze obliczenia niż stosowane w obowiązującym systemie.

13. Obliczanie zasobów własnych opartych na VAT nową proponowaną metodą odbywa się według tej samej procedury zmierzającej do określenia podstaw opodatkowania VAT co obecnie (zob. pkt 7 i 8). Procedura ta została uproszczona, w szczególności jeżeli chodzi o obliczanie podstawy opodatkowania VAT i ostateczną wieloletnią średnią ważoną stawkę (zob. **ramka 1**). Wielkość wkładów krajowych oblicza się przez pomnożenie tych podstaw opodatkowania przez stawkę poboru VAT (w wysokości 0,3 % dla wszystkich państw członkowskich, jak ustalono w konkluzjach Rady Europejskiej z lipca 2020 r.)⁽¹⁸⁾.

14. W ramach oceny nowej, uproszczonej i udoskonalonej alternatywnej metody zaproponowanej we wniosku Trybunał skoncentrował się na następujących aspektach:

- 1) obliczanie łącznych wpływów z VAT netto i podstaw opodatkowania (w tym korekty i rekompensaty),
- 2) obliczanie ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki,
- 3) składanie sprawozdań dotyczących VAT oraz procedury przeglądu,
- 4) sprawozdawczość dotycząca funkcjonowania systemu zasobów własnych opartych na VAT.

W odniesieniu do każdego z tych zagadnień Trybunał przywołuje proponowane przepisy i przedstawia swoją opinię na ich temat.

Obliczanie łącznych wpływów z VAT netto i podstaw opodatkowania

15. Według Komisji korekty i rekompensaty w przeszłości miały pomijalny wpływ na kwotę zasobów własnych opartych na VAT (w latach 2011–2015 średnio 0,5 % wpływów z VAT w przypadku korekt i 0,09 % podstaw opodatkowania w przypadku rekompensat). Zarządzanie tymi korektami i rekompensatami wymagało jednak dokonywania skomplikowanych obliczeń i zaangażowania nieproporcjonalnie dużych zasobów zarówno po stronie Komisji, jak i państw członkowskich.

16. Na mocy art. 3 projektu rozporządzenia Rady w nowym proponowanym brzmieniu zostają zniesione wszystkie korekty i rekompensaty z wyjątkiem dwóch: związanych z zakresem terytorialnym, do którego odnoszą się art. 6 i 7 dyrektywy w sprawie VAT⁽¹⁹⁾ oraz związanych z naruszeniami przepisów tej dyrektywy. Takie rozwiązanie Komisja przedstawiła już we wniosku z maja 2018 r.

17. Korekty i rekompensaty związane z zakresem terytorialnym zostały utrzymane z uwagi na postanowienia dotyczące obliczania zasobów własnych opartych na VAT, które są zawarte w niektórych traktatach o przystąpieniu do UE⁽²⁰⁾. Korekty i rekompensaty nakłada się głównie dlatego, że przepisy dyrektywy w sprawie VAT nie są w pełni stosowane na niektórych terytoriach UE (np. na Wyspach Kanaryjskich, w Ceucie, Melilli i na Wyspach Alandzkich). W związku z tym transakcje przeprowadzane na tych terytoriach nie są ujęte we wpływach z tytułu VAT danych państw członkowskich. Transakcje takie – do celów obliczania zasobów własnych – są włączane do podstawy opodatkowania VAT za pomocą korekt.

18. Dodatkowo we wniosku Rady utrzymano korekty wynikające z naruszeń przepisów przedmiotowej dyrektywy. Nalicza się je w przypadkach, gdy – przykładowo – konkretny produkt lub usługa w państwie członkowskim są zwolnione z podatku VAT, a zdaniem Komisji takie zwolnienie stanowi naruszenie przepisów dyrektywy w sprawie VAT. Na koniec 2019 r. takie korekty miały zastosowanie w dziewięciu państwach członkowskich⁽²¹⁾. Zgodnie z wnioskiem Rady takie dostosowania należy nadal brać pod uwagę, aby uniemożliwić państwom członkowskim, które nie stosują się do prawa UE, czerpanie korzyści w postaci obniżonej należnej kwoty zasobów własnych opartych na podatku VAT. Do czasu zamknięcia postępowania w sprawie naruszenia przepisów należy odpowiednio dostosować sprawozdanie dotyczące VAT danego państwa członkowskiego złożone do celów zasobów własnych.

⁽¹⁸⁾ Zob. przypis 12.

⁽¹⁹⁾ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1) ze zmianami.

⁽²⁰⁾ Przykładowo w art. 187 Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Królestwa Hiszpanii oraz Republiki Portugalskiej oraz dostosowań w Traktatach (Dz.U. L 302 z 15.11.1985, s. 23) stwierdzono: „Kwota należności zaksięgowanych w ramach zasobów własnych pochodzących z podatku od wartości dodanej jest należna w całości od dnia 1 stycznia 1986 r. Kwota ta jest obliczana i sprawdzana tak, jakby Wyspy Kanaryjskie oraz Ceuta i Melilla wchodziły w terytorialny zakres stosowania szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 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”.

⁽²¹⁾ Austria, Cypr, Francja, Grecja, Malta, Niemcy, Polska, Węgry i Włochy.

Ocena proponowanej metody obliczania łącznej kwoty wpływów z VAT netto i podstaw opodatkowania

19. Trybunał z zadowoleniem przyjmuje proponowane uproszczenie korekt i rekompensat dotyczących łącznych wpływów z VAT netto i podstaw opodatkowania i uważa, że przyczyni się ono do zmniejszenia obciążenia administracyjnego zarówno po stronie Komisji, jak i w państwach członkowskich, nie naruszając znacznie dokładności obliczeń wkładów opartych na VAT.

Obliczanie ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki

20. W art. 4 projektu rozporządzenia Rady w proponowanym brzmieniu przedstawiono następującą metodę obliczania ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki:

- a) średnia ważona stawka jest wyrażana za pomocą wartości procentowej obliczonej przez dane państwo członkowskie dla roku budżetowego 2016 stosownie do obowiązujących przepisów;
- b) oblicza się ją do czwartego miejsca po przecinku;
- c) powinna ona zostać skontrolowana przez służby Komisji i musi być wolna od zgłoszeń dotyczących nierozstrzygniętych kwestii dotyczących korekt i rekompensat;
- d) jeżeli utrzymują się takie nierozstrzygnięte kwestie, średnia ważona stawka będąca przedmiotem zgłoszenia jest stosowana w okresie przejściowym i uznawana za tymczasową wieloletnią średnią ważoną stawkę;
- e) po rozstrzygnięciu kwestii będących przedmiotem zgłoszenia otrzymana wartość procentowa zastępuje tymczasową wieloletnią średnią ważoną stawkę i staje się ostateczną wieloletnią średnią ważoną stawką począwszy od roku budżetowego 2021;
- f) skutki budżetowe ewentualnej różnicy pomiędzy tymczasową a ostateczną średnią ważoną stawką uwzględnia się zgodnie z procedurą zwaną roczną korektą salda i dostosowań dotyczących zasobów własnych opartych na VAT.

21. Proponowana metoda obliczania średniej ważonej stawki jest co prawda taka sama jak obecna, Trybunał odnotowuje jednak, że uzyskana stawka jest wykorzystywana do obliczeń wieloletnich i pozostaje zamrożona dla całego okresu obowiązywania WRF (zob. **ramka 1**). Do obliczania ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki wybrano rok odniesienia 2016, ponieważ jest to rok, dla którego dostępne są najnowsze dane skontrolowane już przez Komisję we wszystkich państwach członkowskich. Z przeprowadzonego przez Trybunał przeglądu średnich ważonych stawek z poprzednich lat wynika, że choć ogólna tendencja rok do roku była zasadniczo stabilna, w niektórych państwach członkowskich występowały znaczne różnice między kolejnymi latami. Może to spowodować nieścisłości w obliczeniach wkładów państw członkowskich opartych na podatku VAT, które zostaną skorygowane dopiero po zakończeniu okresu obowiązywania WRF.

Ocena proponowanej metody obliczania ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki

22. Trybunał uważa, że bieżąca metoda obliczania zasobów własnych opartych na VAT powinna zostać uproszczona. Należy jednak zadbać o zachowanie równowagi pomiędzy wprowadzanymi uproszczeniami a utrzymaniem odpowiedniego poziomu dokładności przy obliczaniu wkładów państw członkowskich.

23. Trybunał z zadowoleniem przyjmuje wniosek, w tym także propozycję dotyczącą obliczania ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki dla poszczególnych państw członkowskich, która zostałaby utrzymana przez cały okres obowiązywania WRF. Odnotował też, że jako rok odniesienia wybrano 2016. Trybunał uznaje wprawdzie przytoczone powody wykorzystania danych za konkretny rok do określenia ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki, dostrzega jednak ryzyko związane z tym, że wybrany rok w przypadku niektórych państw członkowskich może nie być reprezentatywny.

24. Trybunał jest zdania, że w proponowanej uproszczonej metodzie obliczania niezbędne jest ustalenie odpowiedniego poziomu dokładności średniej ważonej stawki, aby zagwarantować, że każde państwo członkowskie wniesie wkład, który poprawnie odzwierciedli jego podstawę opodatkowania VAT. Zgodnie z proponowaną metodą, jeżeli państwo członkowskie wprowadzi istotną zmianę w swoich stawkach VAT, w średniej ważonej stawce wykorzystywanej do określenia kwoty zasobów własnych opartych na VAT zmiana taka nie zostanie uwzględniona. W rezultacie podstawa opodatkowania VAT nie będzie dokładnie odzwierciedlać zagregowanej wartości wszystkich transakcji podlegających opodatkowaniu, a obliczona kwota wkładu krajowego nie będzie odzwierciedlać nowej polityki państwa członkowskiego dotyczącej VAT.

25. W celu ograniczenia takiego ryzyka Rada powinna rozważyć wprowadzenie w swoim wniosku mechanizmu przeglądu ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki i jej potencjalnego ponownego obliczenia w odniesieniu do tych państw członkowskich, w przypadku których zastosowanie tej stawki zamiast faktycznej średniej ważonej stawki istotnie wpłynęłoby na wkłady oparte na podatku VAT.

26. Zastosowanie tego mechanizmu powinno być uzależnione od pewnych istotnych zmian (identyfikowanych za pomocą takich wskaźników takich jak znaczne zmiany w stawkach VAT lub transakcjach podlegających opodatkowaniu lub we wpływach z tytułu VAT). Jeżeli różnica pomiędzy ponownie obliczoną faktyczną średnią ważoną stawką a ostateczną wieloletnią średnią ważoną stawką przekroczyłaby pewien wcześniej określony próg, pierwsza z nich powinna zastąpić drugą.

27. Mechanizm taki powinien zapobiegać utracie reprezentatywności wkładów opartych na podatku VAT w okresie obowiązywania WRF w wyniku znacznych zmian w polityce państw członkowskich dotyczącej VAT. Komisja powinna przyjmując akty wykonawcze opisujące bardziej szczegółowo procedury stosowania tego mechanizmu.

Składanie sprawozdań dotyczących VAT oraz procedury przeglądu

28. W art. 7 projektu rozporządzenia Rady w nowym brzmieniu przedstawiono ten sam co w obecnym systemie (31 lipca każdego roku) termin przesyłania Komisji przez państwa członkowskie sprawozdania dotyczącego VAT, zawierającego podstawy opodatkowania VAT za poprzedni rok kalendarzowy oraz skorygowane podstawy za poprzednie lata. Przewidziano w nim również możliwość przedłużenia tego terminu, jeżeli wyjątkowe okoliczności znajdujące się poza kontrolą państw członkowskich uniemożliwiają im jego dotrzymanie.

29. W proponowanym art. 9 ustalono procedurę na wypadek, gdyby państwo członkowskie i Komisja nie zgadzały się co do korekt przedstawionych w sprawozdaniu dotyczącym VAT (zob. pkt **15–18**). O takim braku zgody Komisja informuje odnośne państwo członkowskie za pomocą pisma.

30. W ramach tej procedury państwo członkowskie może zwrócić się do Komisji z wnioskiem o dokonanie przeglądu danej korekty w terminie dwóch miesięcy od daty otrzymania pisma. Procedura przeglądu kończy się decyzją Komisji, którą Komisja przyjmuje nie później niż trzy miesiące po dacie otrzymania wniosku państwa członkowskiego. Wynikające z tej procedury korekty należy uwzględnić w kolejnych sprawozdaniach dotyczących VAT.

31. Ani procedura przeglądu, ani skarga państwa członkowskiego o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji nie mają wpływu na ciążyący na państwie członkowskim obowiązek udostępnienia kwoty zasobów własnych opartych na VAT odpowiadającej korekcie w ustawowym terminie.

Ocena wniosku pod kątem przedkładania sprawozdań dotyczących VAT oraz procedury przeglądu

32. Trybunał przyjmuje do wiadomości, że w projekcie rozporządzenia dodano przepis mówiący o przedłużeniu terminu składania sprawozdań dotyczących VAT w przypadkach, gdy wyjątkowe okoliczności znajdujące się poza kontrolą państw członkowskich uniemożliwiają im dotrzymanie tego terminu.

33. Odnotowuje też wprowadzenie przepisu dotyczącego procedury przeglądu na wypadek, gdy państwo członkowskie i Komisja nie zgadzają się co do korekt zawartych w sprawozdaniach państw członkowskich dotyczących VAT. Procedura ta zakłada, że Komisja dokona przeglądu korekt i przyjmie stosowną decyzję nie później niż trzy miesiące po dacie otrzymania wniosku państwa członkowskiego. Przeciwko takiej decyzji państwo członkowskie może wnieść skargę o stwierdzenie nieważności.

34. Ten nowy rodzaj procedury przeglądu może dawać państwu członkowskiemu dodatkową możliwość wszczęcia postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej przeciwko decyzji Komisji zamykającej procedurę przeglądu. Może jednak również stanowić dodatkowe obciążenie administracyjne dla Komisji w zakresie zarządzania zasobami własnymi opartymi na VAT.

Sprawozdawczość dotycząca funkcjonowania systemu zasobów własnych opartych na VAT

35. W nowym art. 13a zaproponowanym w projekcie rozporządzenia Rady nakłada się na Komisję obowiązek sporządzenia sprawozdania na temat funkcjonowania systemu zasobów własnych opartych na VAT najpóźniej do dnia 1 stycznia 2025 r.

36. W sprawozdaniu tym należy określić liczbę państw członkowskich, które nadal stosują średnią ważoną stawkę, z zastrzeżeniem ewentualnych zgłoszeń dotyczących nierozstrzygniętych kwestii (zob. pkt **20** lit. **d**) i **e**), oraz wskazać wszelkie zmiany w krajowych stawkach VAT. Dodatkowo w sprawozdaniu powinna znaleźć się ocena skuteczności i adekwatności systemu zasobów własnych opartych na VAT, a w szczególności ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki. Wraz z tym sprawozdaniem Komisja powinna także zaproponować zmiany dotyczące określenia wieloletniej średniej ważonej stawki w oparciu o bardziej aktualne dane.

Ocena wniosku pod kątem sprawozdawczości na temat funkcjonowania systemu zasobów własnych opartych na VAT

37. Trybunał z zadowoleniem przyjmuje nałożenie na Komisję obowiązku przedłożenia przed końcem okresu obowiązywania WRF sprawozdania na temat skuteczności i adekwatności systemu zasobów własnych opartych na VAT, a także możliwość zmiany średniej ważonej stawki.

38. Przeprowadzając ocenę na potrzeby tego sprawozdania, Komisja mogłaby także zastosować zaproponowaną przez Trybunał procedurę w celu stwierdzenia, czy należy skorzystać z mechanizmu przeglądu (zob. pkt **22–27**). Wiązałoby się to z koniecznością oceny wskaźników stosowanych do monitorowania zdarzeń warunkujących uruchomienie tego mechanizmu, ponownego obliczenia średniej ważonej stawki, a także, w stosownych przypadkach, modyfikacji ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki dla tych państw członkowskich, w przypadku których zastosowanie tej stawki zamiast faktycznej średniej ważonej stawki istotnie wpłynęłoby na wkłady oparte na podatku VAT.

39. W **załączniku** przedstawiono sugestie zmian niektórych przepisów zawartych w przedstawionym przez Radę projekcie rozporządzenia. Dotyczą one opisanych powyżej kwestii merytorycznych oraz dodatkowo pewnych drobnych zagadnień edytorskich.

WNIOSKI

40. Trybunał wielokrotnie zwracał uwagę na złożony charakter sposobu obliczania zasobów własnych opartych na VAT. W opinii nr 5/2018 Trybunał przyznał, że metoda obliczeń przedstawiona we wniosku Komisji z maja 2018 r. stanowiła uproszczenie, lecz stwierdził też, że założenia wykorzystywane do uproszczonych obliczeń wkładów opartych na VAT nie były zgodne z niektórymi elementami obliczeń metodyki opisanej we wniosku.

41. W listopadzie 2020 r. Rada zaproponowała uproszczoną i udoskonaloną alternatywną metodę obliczania zasobów własnych opartych na VAT. Propozycja Rady zakłada wyeliminowanie większości korekt i rekompensat, podobnie jak wniosek Komisji z maja 2018 r., a także wprowadzenie tzw. ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki.

42. Trybunał z zadowoleniem przyjmuje wniosek Rady, w którym proponuje się znaczne uproszczenie stosowanej obecnie metody obliczeń wkładów państw członkowskich opartych na VAT. Dostrzegł jednak ryzyko związane z tym, że w przyszłości, w niektórych latach, ostateczna wieloletnia średnia ważona stawka (zamrożona na poziomie roku referencyjnego 2016) może nie być reprezentatywna dla części państw członkowskich. Co za tym idzie, może pojawić się niepewność co do tego, czy obliczenia podstaw opodatkowania VAT w poszczególnych państwach członkowskich i powiązane z nimi wkłady będą wystarczająco dokładne.

43. Zdaniem Trybunału w celu ulepszenia obecnego wniosku należy rozważyć ustanowienie mechanizmu przeglądu zamrożonej wieloletniej średniej ważonej stawki, tak aby możliwe było jej ponowne przeliczenie dla tych państw członkowskich, w przypadku których zastosowanie tej stawki zamiast faktycznej średniej ważonej stawki istotnie wpłynęłoby na ich wkłady oparte na podatku VAT. Mechanizm taki powinien zapobiegać utracie reprezentatywności wkładów opartych na podatku VAT w okresie obowiązywania WRF w wyniku znacznych zmian w polityce państw członkowskich dotyczącej VAT.

Niniejsza opinia została przyjęta przez Trybunał Obrachunkowy w Luksemburgu w dniu 8 grudnia 2020 r.

W imieniu Europejskiego Trybunału Obrachunkowego

Klaus-Heiner LEHNE

Prezes

ZAŁĄCZNIK

**Proponowane przez Trybunał zmiany w zaproponowanym przez Radę projekcie rozporządzenia
na temat zasobów własnych opartych na VAT**

Projekt rozporządzenia Rady (UE, Euratom) zmieniającego 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 (dokument 12771/20, międzyinstytucjonalny numer referencyjny: 2018/0133 (NLE)).

Odniesienie do proponowanych przepisów	Sugestia / zmiana zaproponowana przez Trybunał	Uwagi
Art. 4	Należy rozważyć ustanowienie mechanizmu przeglądu ostatecznej wieloletniej średniej ważonej stawki, który zapobiegałby utracie reprezentatywności wkładów opartych na podatku VAT w okresie obowiązywania wieloletnich ram finansowych w wyniku znacznych zmian polityki dotyczącej VAT w poszczególnych państwach członkowskich.	Szczegółowe wyjaśnienia – zob. pkt 22–27 .
Art. 9 ust. 1	Przed ostatnim zdaniem drugiego akapitu należy dodać następujące zdanie: „Korekta, o której mowa w piśmie Komisji, powinna zostać uwzględniona w kolejnym sprawozdaniu dotyczącym VAT”.	Trybunał pragnie sprecyzować, że w przypadku braku porozumienia między Komisją a państwem członkowskim kwota korekty, o której Komisja powiadomiła państwo członkowskie, powinna zostać uwzględniona w obliczeniach zasobów własnych opartych na VAT. Obliczenie to należy niezwłocznie włączyć do kolejnego sprawozdania państwa członkowskiego dotyczącego VAT i utrzymać w niezmienionej postaci aż do czasu rozstrzygnięcia sporu.
Art. 10 ust. 1	Należy dodać odniesienie „art. 3 ust. 2 lit. c)”.	Trybunał proponuje, w celu zapewnienia kompletności przepisu, odnieść się także do korekt i rekompensat dotyczących naruszeń przepisów dyrektywy (zob. pkt 16 i 18).
Art. 11 ust. 2	Należy wykreślić odniesienie „art. 4 ust. 3”.	Biorąc pod uwagę, że proponowany art. 4 składa się z tylko dwóch ustępów, a sposób obliczania średniej ważonej stawki opisano szczegółowo w proponowanym art. 4 ust. 2, odniesienie do art. 4 ust. 3 nie jest konieczne.
Art. 13a	Przepis ten należy zmienić tak, aby wspomnieć w nim, że w sprawozdaniu należy zawrzeć ocenę skuteczności procedury przeglądu, a także przedstawić działania pozwalające na jej lepsze stosowanie w przyszłości.	Szczegółowe wyjaśnienia – zob. pkt 38 .