

Sprawa C-484/06

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Pierwsza i szósta dyrektywa VAT – Zasada neutralności podatkowej i proporcjonalności – Zasady dotyczące zaokrąglenia kwot podatku VAT – Zaokrąglenie w dół od poszczególnego artykułu

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Szósta dyrektywa – Przepisy odnoszące się do zaokrąglenia kwoty podatku*

*(dyrektywa Rady 77/388, art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a), art. 22 ust. 3 lit. b))*

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Szósta dyrektywa – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności*

*(dyrektywy Rady: 67/227, art. 2 akapit pierwszy; 77/388)*

1. W braku szczególnego uregulowania wspólnotowego to do państw członkowskich należy ustalenie zasad i metod zaokrąglenia kwot podatku od wartości dodanej, przy czym państwa te są zobowiązane w trakcie tego ustalania do przestrzegania zasad, na których opiera się wspólny system tego podatku, w szczególności zasady neutralności podatkowej oraz zasady proporcjonalności.

(por. pkt 33; pkt 1 sentencji)

2. Prawo wspólnotowe, na chwilę obecną, wyczerpująco w to zasady neutralności podatkowej i zasady proporcjonalności, nie zawiera żadnego szczególnego obowiązku, na podstawie którego państwa członkowskie są zobowiązane do zezwolenia podatnikom na zaokrąglenie kwot podatku od wartości dodanej w dół od poszczególnego artykułu.

Tym samym zasada neutralności podatkowej nie zawiera żadnego wymogu dotyczącego zastosowania szczególnej metody zaokrąglenia, pod warunkiem że metoda przyjęta przez dane państwo członkowskie gwarantuje, iż kwota otrzymana przez organ podatkowy z tytułu podatku od wartości dodanej będzie dokładnie odpowiadała kwocie zadeklarowanej z tytułu tego podatku na fakturze i zapłaconej przez konsumenta podatnikowi.

Ponadto o ile przestrzeganie zasady proporcjonalności wymaga, aby w przypadku gdy zaokrąglenie jest niezbędne, było ono dokonywane w taki sposób, aby zaokrąglona kwota odpowiadała w jak największym stopniu kwocie podatku od wartości dodanej wynikającej z

zastosowania obowiązkowej stawki, to jednak czynność zaokręglania z uwagi na swój charakter ma na celu ułatwienie obliczania i w związku z tym powinna godzić wymóg proporcjonalności tak ściśle jak to możliwe z praktyczną koniecznością skutecznego stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej opierającego się na zasadzie deklaracji podatnika.

(por. pkt 37, 39, 43; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 10 lipca 2008 r. (\*)

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Pierwsza i szósta dyrektywa VAT – Zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności – Zasady dotyczące zaokręglania kwot podatku VAT – Zaokręglanie w dół od poszczególnego artykułu

W sprawie C-484/06

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 24 listopada 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 listopada 2006 r., w postępowaniu:

**Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV**

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász i T. von Danwitz (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 grudnia 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV przez G.C. Bulka, adviseur, oraz M. Hamera, advocaat,

– w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu greckiego przez O. Patsopoulou, M. Tassopoulou oraz G. Skiani, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez E. O'nieck-Tameck, działające w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez V. Jackson, działające w charakterze pełnomocnika, wspierane przez I. Huttona, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, A. Weimara oraz P. van Nuffla, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 stycznia 2008 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 22 ust. 3 lit. b) oraz art. 5, a także art. 11 cz. 1 A szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstwa państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 91/860/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1), (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, grupą podatkową, do której należy spółka Albert Heijn BV, a Staatssecretaris van Financiën powstałego w następstwie oddalenia przez Inspecteur van de Belastingdienst (inspektora ds. podatkowych, zwanego dalej „inspektorem”) wniesionego przez nią wniosku o zwrot kwoty 1414 EUR z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

## Ramy prawne

### *Uregulowanie wspólnotowe*

3 Artykuł 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, 71, s. 1301, zwanej dalej „pierwszą dyrektywą”), stanowi:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego zgodnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się do etapu sprzedaży detalicznej, zgodnie z tym etapem

[...].”

4 Artyku? 11 cz??? A ust. 1 lit. a) sz?stej dyrektywy przewiduje:

„Podstaw? opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towar?w i us?ug innych ni? wymienione w lit. b), c) i d) poni?ej, wszystko co stanowi warto?? otrzymanego wzajemnego ?wiadczenia, kt?re dostawca lub ?wiadczy?cy us?ugi otrzymuje lub powinien otrzyma? od kupuj?cego, klienta lub osoby trzeciej, z tytu?u takich dostaw, w??cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takich dostaw”.

5 Artyku? 22 ust. 3 lit. a) i b), ust. 4 lit. b) oraz ust. 5 sz?stej dyrektywy stanowi?:

„3. a) Ka?dy podatnik wystawia faktur? lub inny podobny dokument uznawany za faktur? w odniesieniu do wszystkich dostarczanych towar?w i us?ug innemu podatnikowi i zachowuje jej kopi?.

[...]

b) Faktura wskazuje wyra?nie cen? bez podatku, jak r?wnie? nale?ny od niej podatek oddzielnie dla ka?dej stawki, jak te? jakiegokolwiek zwolnienia.

[...]

4. a) [...]

b) Na deklaracji podatkowej musz? znale?? si? wszystkie niezb?dne informacje potrzebne do obliczenia nale?nego podatku oraz dokonanych odlicze?, w danym przypadku, ??cznie z ca?kowit? kwot? transakcji odnosz?cych si? do tego podatku i odlicze? oraz ca?kowit? kwot? dostaw zwolnionych z podatku, o ile wydaje si? to niezb?dne dla ustalenia podstawy wymiaru podatku.

[...]

5. Ka?dy podatnik p?aci kwot? netto podatku od warto?ci dodanej przy sk?adaniu deklaracji podatkowej. Pa?stwa cz?onkowskie mog? jednak?e ustali? inn? dat? p?atno?ci tej kwoty lub mog? wymaga? przedp?at”.

6 Dyrektywa Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., zmieniaj?ca dyrektyw? 77/388/EWG w celu uproszczenia, modernizacji i harmonizacji ustanowionych warunk?w fakturowania w zakresie podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2002, L 15, s. 24), kt?r? pa?stwa cz?onkowskie powinny wprowadzi? w ?ycie z dniem 1 stycznia 2004 r., zmieni?a art. 22 ust. 3 lit. b) sz?stej dyrektywy, kt?rego tiret dziesi?ty ma nast?puj?ce brzmienie:

„Bez uszczerbku dla przepis?w szczeg?lnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie w fakturach, do kt?rych maj? zastosowanie przepisy pierwszego, drugiego i trzeciego akapitu lit. a), obowi?zuje przedstawienie tylko nast?puj?cych danych:

[...]

– kwota VAT do zap?acenia, chyba ?e zastosowano szczeg?lne rozwi?zanie, w stosunku do kt?rego niniejsza dyrektywa wy??cza podanie takiej szczeg?lowej informacji,

– [...]”.

## Uregulowania krajowe

7 Artykuł 35 Wet op de omzetbelasting [ustawy o podatku obrotowym] z dnia 28 czerwca 1968 r. (Stb. 1968, nr 329), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, ma następującą treść:

„1. W przypadku dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz przedsiębiorcy lub osoby prawnej, innej niż przedsiębiorca, przedsiębiorca jest zobowiązany do wystawienia faktury noszącej kolejny numer i datę, która wskazywać będzie w sposób wyraźny i jednoznaczny:

[...]

i. wynagrodzenie,

j. kwoty podatku należnego za daną dostawę lub usługę. Nie można czynić wzmianki o innej kwocie podatku.

[...]”.

### Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

8 Spółka Albert Heijn BV, należąca do Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, stanowi część grupę podatkową, wyodrębnioną dla celów podatku obrotowego, prowadzi sieć supermarketów, w których oferuje klasyczny asortyment produktów spożywczych i innych.

9 W trakcie spornego w postępowaniu przed sądem krajowym okresu, to znaczy w październiku 2003 r., skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym obliczyła i zadeklarowała podatek VAT od sprzedaży we wszystkich swoich supermarketach, zgodnie ze swoją zwyczajową praktyką, na podstawie całkowitej kwoty, odpowiadającej rachunkowi kasowemu (lub „koszykowi zakupów”), płaconej przez klienta w przypadku jednoczesnego zakupu różnych artykułów.

10 Każda kwota znajdująca się na rachunku kasowym była zaokrąglana w sposób arytmetyczny do jednego eurocenta. Owa operacja arytmetycznego zaokrąglania oznaczała, że kwota, której trzecie miejsce po przecinku było równe i większe niż 5, była zaokrąglana w górę do najbliższego pełnego centa, a kwota, której trzecie miejsce po przecinku było mniejsze niż 5, była zaokrąglana w dół do najbliższego najniższego pełnego eurocenta. Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym postąpiła w ten sposób w stosunku do wszystkich swoich spółek zależnych.

11 Niemniej jednak w stosunku do dwóch spółek zależnych zastosowała za sporny okres inną metodę, polegającą na obliczeniu należnego podatku VAT, nie dla całego rachunku, lecz osobno dla każdego sprzedawanego klientowi towaru, dokonując zaokrąglania obliczonej w ten sposób kwoty od każdego artykułu w dół do najbliższego pełnego eurocenta.

12 W ten sposób skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym wyliczyła, że od owych dwóch spółek zależnych za sporny okres powinna zapłacić, zgodnie z taką metodą zaokrąglania od każdego artykułu w dół kwotę o 1414 EUR niższą niż kwota rzeczywiście zadeklarowana i rzeczywiście zapłacona zgodnie z jej zwyczajową praktyką zaokrąglania kwoty widniejącej na każdym rachunku kasowym.

13 Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym wniosła o zwrot kwoty 1414 EUR, która jej zdaniem została zapłacona nienależnie z tytułu podatku VAT od dwóch wspomnianych spółek zależnych. Ponieważ wniosek ten został oddalony, wniosła ona odwołanie do

Inspecteur, podnosząc, że „zaokręglanie od koszyka zakupów” nie jest prawidłowe oraz że kwota obliczanego podatku powinna być, w razie potrzeby, zaokręglana do najbliższej najniższej kwoty.

14 Inspecteur oddalił to odwołanie. Skarżący wniosła skargę zmierzającą do stwierdzenia nieważności tej decyzji do Gerechtshof te Amsterdam. Sąd ten oddalił jednak tę skargę jako nieuzasadnioną wyrokiem z dnia 16 sierpnia 2004 r. Skarżący wniosła zatem kasację od tego wyroku do Hoge Raad der Nederlanden.

15 W postanowieniu odsyłającym Hoge Raad der Nederlanden przypomina, że zdaniem Gerechtshof te Amsterdam, zaokręglanie metodą arytmetyczną, nawet jeżeli jej stosowanie prowadzi do zaokręglenia w górę do kolejnego eurocenta, ogólnie bardziej pozostaje w zgodzie z zasadą, zgodnie z którą podatek musi być ściśle proporcjonalny do ceny, niż metoda przewidująca zaokręglenie w dół do pełnego eurocenta.

16 Sąd ten dodaje, że obliczając podatek VAT, można dokonać arytmetycznego zaokręglenia bądź też od każdej poszczególnej sprzedaży towarów lub każdego poszczególnego świadczenia usług, lub też zastosować zaokręglenie do całkowitej kwoty kilku sprzedaży lub kilku świadczeń usług. W szczególności, to znaczy, w postępowaniu przed sądem krajowym, do koszyka. Zdaniem tego sądu, obydwie te metody zostały przyjęte z dniem 1 lipca 2004 r. w art. 5a Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku obrotowego z 1968 r.).

17 W sprawie przed sądem krajowym pojawiły się pytania dotyczące tego, czy pierwsza i szósta dyrektywa wymagają dopuszczenia arytmetycznej metody zaokręglania w dół od poszczególnego artykułu, oraz w szczególności, czy przepis art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy, a także art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. b) akapit pierwszy w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2004 r. oraz ust. 5 szóstej dyrektywy opierają się na metodzie, zgodnie z którą kwota podatku VAT powinna być obliczona od każdej poszczególnej transakcji, nawet wówczas gdy kilka transakcji zostało wyszczególnionych na fakturze lub zostają one objęte jedną fakturą.

18 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zaokręglanie kwoty podatku od wartości dodanej jest regulowane wyłącznie przez prawo krajowe, czy też stanowi ono – w szczególności w świetle [art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) i art. 22 ust. 3 lit. b) tiret pierwsze i ust. 5) szóstej dyrektywy] – zagadnienie objęte zakresem prawa wspólnotowego?

2) Jeżeli hipoteza druga pytania pierwszego jest prawidłowa: Czy z przytoczonych przepisów dyrektywy wynika, że państwo członkowskie jest zobowiązane do zezwolenia na stosowanie metody zaokręglenia w dół do ceny jednostkowej towaru, nawet wówczas gdy jedna faktura lub deklaracja obejmuje kilka transakcji?”.

### **W przedmiocie wniosku o ponowne otwarcie procedury ustnej**

19 Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 10 marca 2008 r. skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym wniosła o ponowne otwarcie procedury ustnej, na tej podstawie, iż sprawa nie może zostać rozstrzygnięta w oparciu o argument, który nie został przedyskutowany przez strony, w zakresie, w jakim opinia rzecznika generalnego została oparta na błędnie dotyczącym ustaleń faktycznych.

20 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał może z urzędu, na wniosek rzecznika generalnego lub na wniosek stron, zarządzić otwarcie procedury ustnej na nowo, stosownie do art.

61 regulaminu Trybunału, jeżeli uzna, że sprawa nie została dostatecznie wyjaśniona lub że podstawę rozstrzygnięcia będzie argument, który nie był przedmiotem dyskusji stron (zob. postanowienie z dnia 4 lutego 2000 r. w sprawie C-17/98 Emesa Sugar, Rec. s. I-665, pkt 18, jak również wyroki z dnia 14 grudnia 2004 r. w sprawie C-210/03 Swedish Match, Zb.Orz. s. I-11893, pkt 25, i z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-466/03 Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, Zb.Orz. s. I-5357, pkt 29, oraz z dnia 8 maja 2008 r. w sprawie C-491/06 Danske Svineproducenter, Zb.Orz. s. I-3339, pkt 21).

21 Niemniej jednak we wniosku o ponowne otwarcie procedury ustnej, skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym zwraca uwagę na to, że wielokrotnie podczas rozprawy wskazywała na prawidłowe, jej zdaniem, okoliczności dotyczące zaokręglania.

22 Trybunał stwierdza, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, że w niniejszej sprawie dysponuje wszystkimi elementami niezbędnymi dla udzielenia odpowiedzi na skierowane pytania prejudycjalne oraz że w związku z tym nie ma potrzeby zarządzenia ponownego otwarcia rozprawy ustnej.

23 W związku z powyższym należy oddalić wniosek o zarządzenie ponownego otwarcia procedury ustnej.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

#### *W przedmiocie pytania pierwszego*

24 W odpowiedzi na pytanie pierwsze należy stwierdzić, że przepisy pierwszej i szóstej dyrektywy nie zawierają żadnej wyraźnej zasady dotyczącej zaokręglania kwot podatku VAT. W szczególności szósta dyrektywa milczy w tym względzie.

25 Przepisy art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, zarówno w brzmieniu obowiązującym w dacie zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym, jak i w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 2001/115, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2004 r. i z tego względu nie ma zastosowania do sprawy przed sądem krajowym, a także przepisy ust. 5 tego artykułu, mają taki charakter, iż mogą odnosić się co do zasady do zaokręglonych kwot podatku VAT, zgodnie z tym, co twierdzi sąd krajowy. Niemniej jednak wiadomo, że przepisy te nie przewidują żadnej wyraźnej zasady dotyczącej sposobu, w jakim powinno być dokonywane zaokręglanie.

26 Podobnie jest w przypadku art. 11 cz. II A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. W rzeczywistości bowiem przepis ten ogranicza się do określenia podstawy opodatkowania i nie odnosi się do ceny dostaw towarów ani wyświadczonych usług, które zostały zrealizowane w zamian za jej zapłatę.

27 Twierdzenie to w żaden sposób nie zostaje podważone ani przez cel, ani przez systematykę któregośkolwiek z przepisów wymienionych w dwóch poprzedzających punktach, które należy wziąć pod uwagę przy wykładni tych przepisów (zob. w szczególności wyroki z dnia 10 grudnia 2002 r. w sprawie C-491/01 British American Tobacco (Investments) i Imperial Tobacco, Rec. s. I-11453, pkt 203 oraz przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-12/00 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-459, pkt 55, a także z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06, Zb.Orz. s. I-1597, pkt 35).

28 W ten sposób, w pierwszej kolejności z drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303) wynika, że podatek obrotowy zmierza do osiągnięcia celu, jakim jest

równowarunków opodatkowania tej samej czynności, niezależnie od państwa członkowskiego, w którym jest ona dokonywana (wyroki z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 20 i 23). W tym kontekście art. 11 cz. IV A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy ma na celu zagwarantowanie w państwach członkowskich jednolitej postawy, na której opiera się opodatkowanie.

29 Podobnie jest w przypadku art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, odnośnie do którego motyw czwarty dyrektywy 2001/115 stwierdza, że szczególne dane, które mają obowiązkowo znajdować się na fakturze, mają zapewnić prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Wreszcie art. 22 ust. 4 i 5 szóstej dyrektywy ma na celu zagwarantowanie dostarczenia administracji podatkowej wszystkich informacji niezbędnych dla prawidłowego ustalenia i poboru wymaganej kwoty podatku.

30 Z powyższego wynika, że ani treść tych przepisów, ani ich cel nie pozwala na wniosek, iż w prawie wspólnotowym została przewidziana szczególna metoda obliczania.

31 W związku z tym, w braku uregulowania wspólnotowego, do krajowego porządku prawnego państw członkowskich należy ustalenie w granicach prawa wspólnotowego metody i zasad regulujących obliczanie kwoty zadeklarowanej tytułem podatku VAT.

32 Tym samym państwa członkowskie przy ustanawianiu bądź przyjmowaniu określonej metody obliczania są zobowiązane do przestrzegania zasad regulujących wspólny system podatku VAT, takich jak zasada neutralności podatkowej i zasada proporcjonalności. Przestrzeganie zasad uznanych we wspólnotowym porządku prawnym nie skutkuje jednak tym, że kwestia szczególnej metody obliczania, która ma być stosowana, sama należy do prawa wspólnotowego.

33 Z uwagi na ogół powyższych rozważań, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że w braku szczególnego uregulowania wspólnotowego, to do państw członkowskich należy ustalenie zasad i metod obliczania kwoty podatku VAT, przy czym państwa te są zobowiązane w trakcie tego ustalania do przestrzegania zasad, na których opiera się wspólny system tego podatku, w szczególności zasady neutralności podatkowej oraz zasady proporcjonalności.

#### *W przedmiocie pytania drugiego*

34 W pytaniu drugim sąd krajowy zmierza do ustalenia tego, czy dyrektywy zawierają szczególny obowiązek, zgodnie z którym państwa członkowskie są zobowiązane do zezwolenia podatnikom na obliczanie w dół kwoty podatku VAT od poszczególnego artykułu.

35 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie prejudycjalne w niniejszym wyroku, w celu udzielenia sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi na pytanie drugie, należy zbadać, czy prawo wspólnotowe, wynikające z zasad, na których opiera się wspólny system podatku VAT, w szczególności z zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności, zobowiązuje państwa członkowskie do zezwolenia podatnikowi na obliczanie w dół od poszczególnego artykułu kwoty podatku VAT należnego organowi podatkowemu. Obowiązek taki oznacza, że jedna tylko metoda obliczania, to znaczy taka, która polega na obliczaniu w dół od każdego poszczególnego artykułu, byłaby w stanie spełnić ten obowiązek.

36 Stanowi to odzwierciedlenie zasady równego traktowania w dziedzinie podatku VAT, zasada neutralności podatkowej skutkuje w szczególności tym, że podatnicy nie mogą być traktowani w odmienny sposób pod względem metody obliczania zastosowanej przy obliczaniu podatku VAT, w odniesieniu do podobnych świadczeń, które są względem siebie konkurencyjne (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawie C-443/04 i C-444/04 Solleveld i van den Hout-van



Eijnsbergen, Zb.Orz. s. I?3617, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo). Zgodnie z t? zasad?, kwota pobierana przez organ podatkowy z tytu?u podatku VAT powinna dok?adnie odpowiada? kwocie zadeklarowanej z tytu?u podatku VAT na fakturze VAT i zap?aconej przez konsumenta podatnikowi (zob. podobnie wyrok z dnia 24 pa?dziernika 1996 r. w sprawie C?317/94, Rec. s. I?5339, pkt 24).

37 Tym samym rzeczona zasada nie zawiera ?adnego wymogu dotycz?cego zastosowania szczególnej metody zaokr?glania pod warunkiem, ?e metoda przyj?ta przez dane pa?stwo cz?onkowskie gwarantuje, i? kwota otrzymana przez organ podatkowy z tytu?u podatku VAT b?dzie dok?adnie odpowiada?a kwocie zadeklarowanej z tytu?u podatku VAT na fakturze i zap?aconej przez konsumenta podatnikowi.

38 Je?eli chodzi o zasad? proporcjonalno?ci, to z art. 2 akapit pierwszy pierwszej dyrektywy wynika, ?e podatek VAT jest podatkiem powszechnym od konsumpcji dok?adnie proporcjonalnym do ceny towarów i us?ug (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 21, a tak?e wyrok z dnia 11 pa?dziernika 2007 r. w sprawach po??czonych C?283/06 i C?312/06 KÖGÁZ i in., Zb.Orz. s. I?8463, pkt 29).

39 O ile przestrzeganie ostatniej z wymienionych zasad wymaga, aby w przypadku gdy zaokr?glanie jest niezb?dne, by?o ono dokonywane w taki sposób, aby zaokr?glona kwota odpowiada?a, w jak najwi?kszym stopniu, kwocie podatku VAT wynikaj?cej z zastosowania obowi?zuj?cej stawki, to jednak czynno?? zaokr?glania z uwagi na swój charakter ma na celu u?atwienie obliczania i w zwi?zku z tym powinna godzi? wymóg proporcjonalno?ci tak ?cis?ej jak to mo?liwe z praktyczn? konieczno?ci? skutecznego stosowania wspólnego systemu podatku VAT, opieraj?cego si? na zasadzie deklaracji podatnika.

40 W ka?dym razie, bez konieczno?ci wypowiedania si? przez Trybuna? odno?nie do kwestii, czy metoda zaokr?glania w dó? od poszczególnego artyku?u mo?e spe?nia? wymogi zasady proporcjonalno?ci w rozumieniu art. 2 akapit pierwszy pierwszej dyrektywy, to w szczególno?ci z przyk?adów oblicze? przedstawionych w uwagach z?o?onych Trybuna?owi oraz wskazanych przez rzecznik generaln? w pkt 47 opinii wynika, ?e istniej? metody oblicze?, które mog? spe?ni? te wymogi.

41 W zwi?zku z tym, ze wzgl?du na techniczny charakter kwestii zaokr?glania, zasada proporcjonalno?ci nie powinna równie? wi?za? si? z wymogami, pozwalaj?cymi na stwierdzenie, ?e jedna tylko metoda zaokr?glania, w szczególno?ci metoda polegaj?ca na zaokr?glaniu w dó? kwoty podatku VAT od ka?dego artyku?u mo?e by? zgodna z zasad? proporcjonalno?ci.

42 Z powy?szego wynika, ?e prawo wspólnotowe, w szczególno?ci przepisy pierwszej i szóstej dyrektywy oraz zasady neutralno?ci podatkowej i proporcjonalno?ci nie zawieraj? ?adnego szczególnego obowi?zku dla pa?stw cz?onkowskich, aby zezwala?y podatnikom na zaokr?glanie kwot podatku w dó? od artyku?u.

43 W zwi?zku z tym na pytanie drugie nale?y odpowiedzie?, i? prawo wspólnotowe, na chwil? obecny, nie zawiera ?adnego szczególnego obowi?zku, na podstawie którego pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do zezwolenia podatnikom na zaokr?glanie kwot podatku VAT w dó? od poszczególnego artyku?u.

## **W przedmiocie kosztów**

44 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi,

inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **W braku szczególnego uregulowania wspólnotowego, to do państw członkowskich należy ustalenie zasad i metod obliczania kwot podatku VAT, przy czym państwa te są zobowiązane w trakcie tego ustalania do przestrzegania zasad, na których opiera się wspólny system tego podatku, w szczególności zasady neutralności podatkowej oraz zasady proporcjonalności.**

2) **Prawo wspólnotowe, na chwilę obecną, nie zawiera żadnego szczególnego obowiązku, na podstawie którego państwa członkowskie są zobowiązane do zezwolenia podatnikom na obliczanie kwot podatku VAT w różni od poszczególnego artykułu.**

Podpisy

\* Język postępowania: niderlandzki.