

Sprawa C-302/07

J D Wetherspoon plc

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez VAT and Duties Tribunal, London)

Pierwsza i szósta dyrektywa VAT – Zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności – Reguły
w zakresie zaokręglania kwot podatku VAT – Metody i poziom zaokręglania

Streszczenie wyroku

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

(dyrektywy Rady: 67/227, art. 2; 77/388, art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a), art. 12 ust. 3 lit. a), art. 22 ust. 3 lit. b))

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

(dyrektywy Rady: 67/227, art. 2; 77/388, art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a), art. 12 ust. 3 lit. a), art. 22 ust. 3 lit. b))

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Szósta dyrektywa – Zaokręglanie kwoty podatku*

(dyrektywa Rady 77/388)

1. Prawo wspólnotowe, na obecnym etapie jego rozwoju, nie zawiera szczególnego przepisu w zakresie metody zaokręglania kwot podatku od wartości dodanej. W braku szczególnego uregulowania wspólnotowego to do państw członkowskich należy ustalenie zasad i metod zaokręglania 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. W szczególności prawo wspólnotowe z jednej strony nie sprzeciwia się stosowaniu krajowego przepisu wymagającego zaokręglenia w górę kwot podatku od wartości dodanej, gdy ułamek najmniejszej rozpatrywanej jednostki monetarnej jest równy lub większy od 0,5, a z drugiej strony nie wymaga, by podatnikom zezwalano na zaokręglanie w dół kwot podatku od wartości dodanej, gdy kwota ta zawiera ułamek najmniejszej krajowej jednostki monetarnej.

(por. pkt 38; pkt 1 sentencji)

2. W przypadku sprzedaży po cenie zawierającej podatek od wartości dodanej, w braku szczególnych przepisów wspólnotowych, do każdego z państw członkowskich należy ustalenie, w

granicach wyznaczonych prawem wspólnotowym, a w szczególności z poszanowaniem zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, poziomu, na którym można lub należy dokonać zaokrąglenia kwoty podatku od wartości dodanej zawierającej ułamki najmniejszej krajowej jednostki monetarnej.

(por. pkt 51; pkt 2 sentencji)

3. Ponieważ przedsiębiorcy obliczający ceny ich sprzedaży towarów i dostawy usług zawierające podatek od wartości dodanej znajdują się w innej sytuacji niż przedsiębiorcy dokonujący tych samych czynności po cenach bez podatku od wartości dodanej, ci pierwsi nie mogą powoływać się na zasady neutralności podatkowej w celu uzyskania zezwolenia na dokonywanie zaokrąglenia w dół na poziomie rodzaju towaru i na poziomie transakcji kwot należnego podatku od wartości dodanej. W istocie w przypadku ceny bez podatku od wartości dodanej zaokrąglenie następuje przed zapłatą przez klienta wynagrodzenia za świadczenie, ponieważ kwota podatku pobranego przez podatnika od klienta i przekazanego następnie przez podatnika państwu jest identyczna, niezależnie od zastosowanej metody zaokrąglenia. Natomiast w przypadku gdy podatek od wartości dodanej jest zawarty w cenie towaru lub usługi, systematyczne zaokrąglenie w dół do poziomu niższego od okresowej deklaracji podatku od wartości dodanej prowadzi do tego, że podatnik pobierałby od klienta rzeczywiście należną kwotę podatku od wartości dodanej i wpłacałby państwu kwotę niższą, zachowując różnicę jako swój zysk, co byłoby sprzeczne z zasadą, w świetle której podatek od wartości dodanej jest pobierany przez podatników na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji na rzecz administracji podatkowej, której winni go następnie przekazać.

(por. pkt 60, 61, 64; pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 5 marca 2009 r. (*)

Pierwsza i szósta dyrektywa VAT – Zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności – Reguły w zakresie zaokrąglenia kwot podatku VAT – Metody i poziom zaokrąglenia

W sprawie C-302/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez VAT and Duties Tribunal, London (Zjednoczone Królestwo), postanowieniem z dnia 26 czerwca 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 czerwca 2007 r., w postępowaniu:

J D Wetherspoon plc

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNA (czwarta izba),

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

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Fere?, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 października 2008 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu J D Wetherspoon plc przez M. Angioliniego, barrister, oraz A. Khan, solicitor,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez V. Jackson, działając w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu rządu greckiego przez S. Alexandridou, V. Karr?, K. Georgiadisa oraz M. Apesosa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. Afonso oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 20 listopada 2008 r., wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w przedmiocie pytań prejudycjalnych dotyczy wykładni art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, s. 1301), w brzmieniu zmienionym szóstą dyrektywą Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. (Dz.U. L 145, s. 1) (zwaną dalej „pierwszą dyrektywą”), oraz art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a), art. 12 ust. 3 lit. a) i art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujedliwniona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2003/92/WE z dnia 7 października 2003 r. (Dz.U. L 260, s. 8) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Niniejszy wniosek został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy spółką J D Wetherspoon plc (zwaną dalej „Wetherspoon”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (zwanymi dalej „Commissioners”) w przedmiocie odrzucenia przez tych ostatnich wniosku o umożliwienie tej spółce zakreślenia do niższej kwoty na poziomie rodzaju towaru i transakcji, kwoty należnej z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 pierwszej dyrektywy stanowi:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego odpowiednio 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 aż do etapu sprzedaży detalicznej, również z tym etapem”.

4 Zgodnie z art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny co do zasady w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

5 Artykuł 11 cz. I A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi:

„Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione lit. b), c) i d) poniżej – wszystko co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczyca usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, również z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw”.

6 W świetle art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy standardowa stawka podatku od wartości dodanej ustanowiona jest przez każde z państw członkowskich jako stopa procentowa podstawy opodatkowania, tak samo dla dostawy towarów i dla świadczenia usług. Stawka ta nie może być niższa niż 15%, z zastrzeżeniem zastosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych.

7 Artykuł 22 szóstej dyrektywy w jego wersji wynikającej z jej art. 28 lit. h) (zwany dalej „art. 22 szóstej dyrektywy”) mówi o obowiązkach podatników VAT w reżimie wewnętrznym. Tenże art. 22 w ust. 3 lit. a) akapit pierwszy, w ust. 3 lit. b) akapit pierwszy tiret dziesiąte i w ust. 3 lit. b) akapit czwarty stanowi:

„a) Podatnik zapewnia, aby faktura była wystawiana przez niego lub jego klienta albo osobę trzecią działającą w imieniu i na rzecz podatnika, na towary lub usługi, jakie podatnik dostarczył lub wykonał dla innego podatnika lub osoby prawnej nie będącej podatnikiem [...].

[...]

b) Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie w fakturach, do których mają zastosowanie przepisy pierwszego, drugiego i trzeciego akapitu lit. a), obowiązuje przedstawienie tylko następujących danych:

[...]

– kwota VAT do zapłacenia, chyba że zastosowano szczególne rozwiązanie, w stosunku do którego niniejsza dyrektywa wyłącza podanie takiej szczegółowej informacji,

[...]

Kwoty wykazane w fakturze mogą być wyrażone w dowolnej walucie, z tym że kwota podatku do

zapłaty wyraża się w walucie krajowej państwa czonkowskiego, w przypadku gdy ma miejsce dostawa towarów lub świadczenie usług, przy zastosowaniu mechanizmu przeliczeniowego ustanowionego w art. 11C (2) [...].

[...].

8 Artykuł 22 ust. 4 lit. a) i b) i art. 22 ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi:

„4. a) Kiedy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez państwa [...].

b) Na deklaracji podatkowej muszą znaleźć się wszystkie niezbędne informacje potrzebne do obliczenia należnego podatku oraz dokonanych odliczeń, w danym przypadku, w tym całości kwoty transakcji odnoszących się do tego podatku i odliczeń oraz całości kwoty dostaw zwolnionych z podatku, o ile wydaje się to niezbędne dla ustalenia podstawy wymiaru podatku.

[...]

5. Kiedy podatnik płaci kwotę netto podatku od wartości dodanej przy składaniu deklaracji podatkowej. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inną datę płatności tej kwoty lub mogą wymagać przedpłaty”.

9 W latach 2004–2006 dokonano szeregu modyfikacji szóstej dyrektywy. Pośród wspomnianych przepisów zmieniono wyjątkowo brzmienie art. 12 ust. 3. Jednakże zmiana ta pozostała bez wpływu na odpowiedzi, których należy udzielić na pytania prejudycjalne.

Uregulowania krajowe

10 Artykuł 13 *Value Added Tax Regulations 1995* (przepisów z 1995 r. o podatku od wartości dodanej) przewiduje obowiązek wystawienia faktury VAT w razie opodatkowanej dostawy lub świadczenia na rzecz innego podatnika.

11 W świetle art. 16 ust. 1 rzeczonych przepisów „detalista” nie jest zobowiązany do wystawienia faktury VAT, chyba że zażąda tego klient. W sytuacji gdy kwota transakcji nie przekracza 100 GBP, można wystawić „uproszczone faktury VAT”, wskazując między innymi dla każdej stawki podatku należną kwotę brutto zawierającą podatek i mając zastosowanie stawek podatku.

12 Commissioners wydali na użytek podatników przewodnik po VAT *VAT Notice 700 – The VAT Guide, April 2002* (zwany dalej „okólnikiem VAT 700”).

13 Ustępy 17.5, 17.5.1 i 17.6 rzeczonego okólnika dotyczą zaokręglania kwot VAT. Stanowią one:

„17.5 Obliczanie podatku VAT i jego wykazywanie na fakturach – zaokręglanie

Uwaga: Zezwolenie na zaokręglanie w dół kwot podatku VAT dotyczy przedsiębiorców wystawiających faktury i ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy ta sama kwota podatku VAT, który przelicza się na klienta, jest płatna na rzecz Customs and Excise. Zezwolenie na zaokręglanie w dół co do zasady nie ma zastosowania do drobnych podatników (detalistów), do których stosuje się pkt 17.6.

Podatnik może zaokręglić w dół całości kwoty podatku VAT należnego od towarów i usług

wykazanych na fakturze VAT do pełnego pensu. Podatnik może pominąć kwoty mniejsze niż 1 pens.

17.5.1 Obliczanie oparte na rodzaju towarów i usług

Jeżeli podatnik zamierza naliczyć VAT odrębnie od każdego rodzaju towarów lub usług, które zostały wykazane wraz z innymi towarami i usługami na jednej fakturze, powinien obliczyć odrębne kwoty podatku VAT poprzez

- albo zaokrąglenie w dół do jednej dziesiątej części pensu – na przykład kwota 86,76 byłaby zaokrąglona wówczas do 86,7 pensu;
- albo poprzez podwyższenie do całego pensu lub do połowy pensu – na przykład kwota 86,76 byłaby zaokrąglona do 87 pensów.

Podatnik musi się konsekwentnie posługiwać wybraną metodą zaokrąglania.

Końcowa całkowita kwota podatku VAT może być zaokrąglona w dół do całego pensu.

[...]

17.6 Obliczanie podatku VAT przez detalistów

Wikszość detalistów oblicza podatek VAT zgodnie z systemem przewidzianym dla sprzedaży detalicznej. W przypadku stosowania takiego systemu obliczania podatku VAT niniejszy punkt nie ma zastosowania.

Coraz częściej detaliści używają wysokiej technologii kas rejestrujących dla ustalania podatku VAT przy każdej transakcji i wystawianiu faktur. Jeżeli podatnik nie stosuje systemu przewidzianego dla sprzedaży detalicznej, lecz oblicza podatek na poziomie rodzaju towaru lub na poziomie faktury, nie może on zaokrąglić w dół kwoty podatku VAT. Niemniej jednak może zaokrąglić (w dół lub w górę) każde wyliczenie podatku VAT”.

14 Okólnik VAT 700 ten nie definiuje pojęcia „przedsiębiorców wystawiających faktury”.

15 Dodatkowe wytyczne zawarte są w dostępnej publicznie instrukcji Commissioners V1?24A *Trader's records*, przeznaczonej dla funkcjonariuszy aparatu skarbowego.

16 Ustęp 12.1 tych instrukcji stanowi, że przy wykadni ust. 17.5 okólnika VAT 700 „należy zwrócić uwagę na to, że zaokrąglenie jest neutralne pod względem podatkowym w kontekście zasad obowiązujących przedsiębiorców wystawiających faktury. Jest tak dlatego, że ma to zazwyczaj wpływ zarówno na podatek należny dostawcy, jak i podatek naliczony odbiorcy. Oznacza to, że gdy przedsiębiorca wystawiający fakturę oblicza VAT od wartości netto, kwota naliczona i należna od odbiorcy może być zaokrąglona w dół”.

17 Ustęp 12.2 instrukcji V1?24A *Trader's records* stanowi:

„Zaawansowane pakiety księgowo pozwalają detalistom na identyfikację VAT na poziomie rodzaju towaru lub przedstawiania faktur VAT [...].

Co do zasady zezwolenie na zaokręglanie w dół nie jest właściwe dla detalistów. Jest tak ponieważ skutek zaokręglania w dół podatku VAT, którym obciążono konsumenta końcowego, nie obniża należnego podatku VAT (który wynosi część podatku VAT pomnożoną przez kwotę wynagrodzenia), a jedynie obniża podatek zaksięgowany przez Commissioners.

Większość detalistów oblicza podatek VAT, stosując schematy detaliczne. Problem zaokręglania powstaje jedynie w przypadku detalistów, których systemy księgowo pozwalają im na identyfikację podatku na poziomie rodzaju towaru i wystawianie faktur [...].

Jeśli detalista rzeczywiście ustala ceny z pominięciem podatku VAT – wobec czego podatek VAT, którym zostaje obciążony konsument, i podatek VAT odprowadzony do Commissioners są takie same – istnieje zezwolenie na zaokręglanie może być właściwe. Rozważając taki system, należy sprawdzić, w jaki sposób ustalane są ceny. Jeśli detalista rzeczywiście ustala cenę sprzedaży uwzględniając podatek, wychodząc od wartości netto wyrażonej w całych pensach, wówczas istnieje zezwolenie może być właściwe [...].

18 Ustęp 12.3 instrukcji *VI 24A Trader's records* wyjaśnia arytmetyczną metodę zaokręglania i stanowi w akapicie trzecim, że „jeśli przedsiębiorca zaproponuje inną alternatywną metodę zaokręglania, należy ją rozważyć i należy na nią zezwolić, jeśli prowadzi to do dopuszczalnego i rozsądnego rezultatu”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

19 Wetherspoon prowadzi się ponad 670 pubów w Zjednoczonym Królestwie. Większość jej sprzedaży to sprzedaż detaliczne jedzenia i napojów konsumentom.

20 Wetherspoon przedstawia swoim konsumentom detaliczne ceny sprzedaży z uwzględnieniem podatku VAT. Nie wystawia ona swoim klientom pełnych faktur, tylko zwyczajowo, za jedzenie i ciepłe napoje, rachunki kasowe wskazujące numer rejestracji VAT. Za inne napoje, w tym napoje alkoholowe, wydaje rachunki kasowe wyłącznie na żądanie konsumenta.

21 Do 2004 r. Wetherspoon obliczała podatek VAT należny od każdej transakcji z klientami bądź innymi osobami fizycznymi, podlegającej normalnej stawce podatku VAT, mnożąc całkowitą kwotę sprzedaży przez 7/47. Wynik był zaokrąglany arytmetycznie w górę lub w dół do najbliższego całego pensa.

22 Od modernizacji jej elektronicznych terminali płatniczych w sierpniu 2004 r., Wetherspoon może obliczać podatek VAT na poziomie „rodzaju towaru”, to jest każdego typu produktu zidentyfikowanego odrębnie, gdy transakcja zawiera ich kilka. By tego dokonać, skarżąca w postępowaniu głównym oblicza i zaokrągla VAT w trzecim miejscu po przecinku w dół, to jest do dziesiątej części pensa w dół na poziomie rodzaju towaru. Następnie dodaje ona te kwoty podatku i zaokrągla całkowitą uzyskaną kwotę do całego pensa w dół na poziomie transakcji.

23 Między wrześniem 2004 r. i styczniem 2005 r. Wetherspoon prowadziła negocjacje z Commissioners celem uzgodnienia systemu zatwierdzonego dla detalistów, lecz reżim proponowany przez Wetherspoon nie został nigdy zaaprobowany przez Commissioners ani wykonany przez Wetherspoon.

24 Pismem z dnia 23 marca 2006 r. Commissioners odmówili zezwolenia Wetherspoon na zaokręglanie do niższej kwoty podatku VAT należnego od każdej transakcji. Wetherspoon wniosła w związku z tym w dniu 7 kwietnia 2006 r. skargę na tę odmowę. W dniu 7 września 2006

r. wniośca ona jeszcze dwie skargi, z tych samych względów, przeciwko dwóm decyzjom podatkowym wydanym w dniach 8 i 17 sierpnia 2006 r.

25 Wetherspoon podnosi, że sędznie stosuje metodę zaokręglenia do niższej kwoty, przewidzianą w ust. 17.5.1 okólnika VAT 700. Commissioners podnoszą natomiast, że powinna ona dokonywać zaokręglenia arytmetycznego, bądź na poziomie rodzaju towaru, bądź na poziomie transakcji.

26 Sąd krajowy, któremu przedstawiono rzeczne skargi, podnosi, że ani prawo wspólnotowe, ani U.K. Value Added Tax Act 1994 (ustawa o podatku od wartości dodanej z 1994 r.) czy przepisy z 1995 r. o podatku od wartości dodanej nie przewidują wyraźnych reguł co do metody zaokręglania, z której należy korzystać, gdy zastosowanie normalnej stawki podatku VAT prowadzi do kwoty zawierającej ułamek najniższej jednostki monetarnej, w niniejszej sprawie pensa. Zdaniem tego sądu obie metody zaokręglania są możliwe. Jest bowiem zarówno możliwe systematyczne zaokręglanie do pełnej kwoty w dół, jak i zaokręglanie arytmetyczne, to jest zaokręglenie ułamka niższego od 0,5 pensa w dół, a kwot równych lub wyższych od 0,5 pensa w górę.

27 Sąd krajowy dodaje, że ani dyrektywy, ani ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa nie wskazują tym bardziej, na jakim etapie lub poziomie należy dokonać zaokręglenia. Zatem gdy klient zakupuje więcej towarów w tym samym czasie, możliwe jest zaokręglenie zafakturowanego podatku VAT bądź dla każdego artykułu odrębnie, bądź dla każdego typu produktu, gdy zakupiono większą ilość artykułów danego produktu, bądź na poziomie całej transakcji z klientem, bądź w deklaracji VAT na koniec okresu rozliczeniowego, bądź wreszcie na innym poziomie, takim jak dzienne dochody brutto ze sprzedaży lub całego sprzedaży detalisty.

28 Uznaję, że występuje niepewność co do kwestii czy prawo wspólnotowe wymaga szczególnej formy zaokręglenia i w odpowiednim przypadku co do sposobu zastosowania w tym kontekście zasady neutralności, sąd krajowy postanowi zawiesić toczące się przed nim postępowanie i zwrócić się do Trybunału z czterema pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zaokręglanie kwot podatku VAT jest regulowane wyjątkowo przez prawo krajowe, czy też przez prawo wspólnotowe? W szczególności czy art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy, a także art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a), art. 12 ust. 3 lit. a) albo art. 22 ust. 3 lit. b) (w brzmieniu obowiązującym na dzień 1 stycznia 2004 r.) szóstej dyrektywy potwierdzają, że zaokręglanie jest regulowane przez prawo wspólnotowe?

2) W szczególności:

a) czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu zasady prawa krajowego lub praktyki przyjętej przez krajowy organ podatkowy, która wymaga zaokręglania w górę każdej kwoty podatku VAT, w przypadku gdy kółka tej kwoty jest równa lub wyższa od 0,5 danej najmniejszej jednostki monetarnej (np. 0,5 pensa jest zaokręglane w górę do pełnego pensa)?

b) czy prawo wspólnotowe wymaga, aby zezwolono podatnikom na zaokręglanie w dół wszystkich kwot podatku VAT, które zawierają kółka stanowiące część najniższej oficjalnej jednostki monetarnej?

3) W przypadku sprzedaży po cenie zawierającej podatek VAT, na którym poziomie prawo wspólnotowe wymaga, aby dokonywano zakreślenia dla celów obliczenia podatku VAT: czy na poziomie ceny jednostkowej, czy na poziomie rodzaju towaru, czy na poziomie każdej dostawy (jeżeli realizowanych jest więcej dostaw w ramach jednego nabycia), czy na poziomie każdej transakcji/nabycia, czy za każdy okres rozliczeniowy podatku VAT, czy też na innym poziomie?

4) Czy na odpowiedź na którekolwiek z pytań mają wpływ wspólnotowe zasady równego traktowania i neutralności podatkowej, z uwagi w szczególności na okoliczności, że w Zjednoczonym Królestwie właściwe organy podatkowe zezwoliły jedynie niektórym przedsiębiorcom na określenie w dół naliczanych kwot podatku VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

29 W swych pierwszych dwóch pytaniach, które należy rozpatrzyć oddzielnie, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy określenie kwot podatku VAT jest regulowane prawem krajowym czy wspólnotowym, a w szczególności czy prawo wspólnotowe zawiera regulację w zakresie metody określenia, bądź sprzeciwiać się określeniu arytmetycznemu, bądź wymagając, by państwa członkowskie zezwalały podatnikom na systematyczne określenie w dół, gdy zastosowanie normalnej stawki podatku VAT prowadzi do kwoty podatku VAT zawierającej ułamek najmniejszej krajowej jednostki monetarnej.

30 W tym zakresie należy stwierdzić, że przepisy pierwszej i szóstej dyrektywy nie zawierają żadnej wyraźnej zasady dotyczącej określenia kwot podatku VAT. W szczególności szósta dyrektywa milczy w tym względzie (wyrok z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-484/06 Koninklijke Ahold, Zb.Orz. s. I-5097, pkt 24).

31 Ponadto ani cel, ani struktura art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. b), art. 22 ust. 4 i 5 szóstej dyrektywy nie pozwalają na stwierdzenie, że w prawie wspólnotowym przewidziano szczególną metodę określenia (zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 27–30).

32 W związku z tym w braku uregulowania wspólnotowego do krajowego porządku prawnego państw członkowskich należy ustalenie w granicach prawa wspólnotowego metody i zasad regulujących określeniem kwoty zadeklarowanej tytułem podatku VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 31).

33 Tym samym państwa członkowskie przy ustanawianiu bądź przyjmowaniu określonej metody określenia 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 określenia, która ma być stosowana, sama należy do prawa wspólnotowego (ww. wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 32).

34 Konsekwencją zasady neutralności podatkowej jest w szczególności to, że podatnicy wykonujący te same lub podobne czynności gospodarcze nie mogą być traktowani w odmienny sposób w świetle metody określenia zastosowanej przy obliczeniu podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo). W świetle tej samej zasady, kwota pobrana przez organy podatkowe z tytułu podatku VAT nie może być wyższa niż zapłacona przez konsumenta podatnikowi (zob. wyrok z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. s. I-5339, pkt 24, i podobnie ww. wyrok w sprawie

Koninklijke Ahold, pkt 36).

35 Tym samym rzeczona zasada nie zawiera żadnego wymogu dotyczącego zastosowania szczególnej metody zaokręglania, pod warunkiem że metoda przyjęta przez dane państwo członkowskie gwarantuje, iż kwota otrzymana przez organ podatkowy z tytułu podatku VAT będzie odpowiednio odpowiadała kwocie zadeklarowanej z tytułu podatku VAT na fakturze i zapłaconej przez konsumenta podatnikowi (zob. ww. w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 37).

36 Co się tyczy zasady proporcjonalności, Trybunał orzekł, że o ile przestrzeganie tej zasady wymaga, aby zaokręglona kwota opowiadała, w jak największym stopniu, kwocie podatku VAT wynikającej z zastosowania obowiązującej stawki, to jednak wymóg ten należy pogodzić z praktyczną koniecznością skutecznego stosowania wspólnego systemu podatku VAT, oraz że ze względu na techniczny aspekt kwestii zaokręglania wiczej niżej jedna metoda może spełniać te wymogi (zob. podobnie wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 39–41).

37 Z powyższego wynika, że prawo wspólnotowe, w szczególności przepisy pierwszej i szóstej dyrektywy, oraz zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności nie zawierają żadnego szczególnego przepisu w zakresie metody zaokręglania kwot podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 42).

38 Zatem na pierwsze i drugie pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że prawo wspólnotowe, na obecnym etapie jego rozwoju, nie zawiera szczególnego przepisu w zakresie metody zaokręglania kwot podatku VAT. W braku szczególnego uregulowania wspólnotowego to do państw członkowskich należy ustalenie zasad i metod zaokręglania 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. W szczególności prawo wspólnotowe z jednej strony nie sprzeciwia się stosowaniu krajowego przepisu wymagającego zaokręglenia w górę kwot podatku VAT, gdy ułamek najmniejszej rozpatrywanej jednostki monetarnej jest równy lub większy od 0,5, a z drugiej strony nie wymaga, by podatnikom zezwalano na zaokręglanie w dół kwot podatku VAT, gdy kwota ta zawiera ułamek najmniejszej krajowej jednostki monetarnej.

W przedmiocie pytania trzeciego

39 Pytaniem tym sąd krajowy dąży do ustalenia, czy w przypadku sprzedaży po cenie zawierającej podatek VAT prawo wspólnotowe wymaga, by zaokręglenie dla celów obliczenia podatku VAT nastąpiło na konkretnym poziomie, na przykład na poziomie wskazanym w pkt 27 niniejszego wyroku.

40 Zdaniem rzędu Zjednoczonego Królestwa prawo wspólnotowe wymaga zaokręglenia podatku VAT wyłącznie na etapie zaksięgowania podatku VAT jako kwoty pieniężnej. Zatem najniższym poziomem jest bądź faktura wydana na podstawie art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy, bądź deklaracja okresowa podatku VAT. Jednakże państwa członkowskie zachowują pewne uprawnienia dyskrecjonalne w celu zezwalania na zaokręglanie na wcześniejszym etapie o ile uznają to za właściwe.

41 Komisja Wspólnot Europejskich uważa również, że można uznać za niezbyt wskazane należnego podatku VAT w zaokręglonej kwocie, przy wydawaniu faktury zgodnie z art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy. Jednakże w przypadku sprzedaży detalicznej po cenie zawierającej podatek VAT potrzeba wyrażenia należnej kwoty w zaokręglonych cyfrach pojawia się wyłącznie na etapie deklaracji okresowej podatku VAT.

42 Natomiast Wetherspoon uważa, że zaokręglanie dokonywane wyłącznie na koniec okresu

rozliczeniowego dla celów podatku VAT jest niezgodne z regułami pierwszej i szóstej dyrektywy oraz z zasadami neutralności podatkowej i pewności prawa. Ponieważ obowiązek zadeklarowania podatku VAT organom podatkowym w zakresie dokonanych dostaw powstaje w odniesieniu do każdej transakcji, niezbędnym jest wskazanie konkretnej kwoty podatku VAT, którą klient zobowiązany jest zapłacić, a dostawca zadeklarować odpowiadającą na poziomie transakcji.

43 Na wstępie należy stwierdzić, że przepisy pierwszej i szóstej dyrektywy, w szczególności przepisy wskazane przez sąd krajowy, nie zawierają żadnej wyraźnej reguły określającej poziom, na którym można lub trzeba dokonać zaokrąglenia kwoty podatku VAT zawierającego ułamek najmniejszej krajowej jednostki monetarnej.

44 W szczególności art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy ogranicza się do określenia podstawy opodatkowania i nie odnosi się do ceny dostaw towarów ani świadczonej usługi, które zostały zrealizowane w zamian za jej zapłatę (ww. wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 26).

45 Niewątpliwie art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy stanowi, że w przypadku wystawienia faktury kwota podatku do zapłaty powinna zostać wskazana na fakturze w walucie krajowej danego państwa członkowskiego, jednakże nie wynika stąd, że przepis ten zobowiązuje do stosowania pełnych jednostek monetarnych dla rzeczonych informacji.

46 Stwierdzenia tego nie podważa cel i struktura żadnego z przywołanych w poprzednich dwóch punktach przepisów. Przepisy te mają na celu zagwarantowanie jednolitości podstawy opodatkowania w państwach członkowskich oraz zapewnienie dobrego funkcjonowania rynku wewnętrznego (zob. ww. wyrok w sprawie Koninklijke Ahold, pkt 28 i 29).

47 Z powyższego wynika, że ani treść tych przepisów, ani ich cel nie pozwalają na wysnucie wniosku, iż w prawie wspólnotowym została przewidziana szczególna reguła zaokrąglenia.

48 W związku z tym w braku uregulowania wspólnotowego do krajowego porządku prawnego państw członkowskich należy ustalenie, w etapie na którym należy dokonać zaokrąglenia kwoty podatku VAT.

49 Jak wynika z pkt 33 niniejszego wyroku, określając ten etap, państwa członkowskie muszą przestrzegać zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, które dotyczą wspólnego systemu podatku VAT (zob. w tym zakresie pkt 34–36 niniejszego wyroku). Jednakże ze względu na techniczny charakter kwestii zaokrąglenia zasady te nie powinny również wiązać się z wymogami pozwalającymi na stwierdzenie, że wyjątkowo jeden poziom zaokrąglenia, mianowicie poziom ceny jednostkowej lub typu produktu, jest zgodny z tymi zasadami.

50 Poza tym należy rozróżnić ewentualne wymogi prawa wspólnotowego w zakresie zaokrąglenia ze względów praktycznych prowadzących do zaokrąglenia kwoty podatku VAT zawierającej ułamek najmniejszej krajowej jednostki monetarnej. Co się tyczy czynności dokonanych po cenie zawierającej podatek VAT, brak jest nadrzędnego wymogu zaokrąglenia kwoty podatku VAT do pełnej jednostki monetarnej na etapie tej czynności, jak wskazała rzeczniczka generalna w pkt 42 swej opinii. W takim bowiem przypadku dopiero na koniec okresu rozliczeniowego podatku VAT niezbędnym jest wskazanie kwoty, która musi zostać przekazana i która wobec tego nie może zawierać ułamka najmniejszej jednostki monetarnej.

51 W świetle powyższych rozważań na trzecie pytanie należy odpowiedzieć, że w przypadku sprzedaży po cenie zawierającej podatek VAT, w braku szczególnych przepisów wspólnotowych, do każdego z państw członkowskich należy ustalenie, w granicach wyznaczonych prawem wspólnotowym, a w szczególności z poszanowaniem zasad neutralności podatkowej i

proporcjonalności, poziomu, na którym można lub należy dokonać zaokrąglenia kwoty podatku VAT zawierającej ułamek najmniejszej krajowej jednostki monetarnej.

W przedmiocie pytania czwartego

52 Pytaniem tym sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy „detalista” może, opierając się na wspólnotowych zasadach równego traktowania i neutralności podatkowej, uzyskać zezwolenia na stosowanie tej samej metody zaokrąglenia kwoty należnego podatku VAT, które prawo krajowe przyznaje niektórym podatnikom, tj. „przedsiębiorcom wystawiającym faktury”, polegającej na zaokrągleniu w dół kwoty należnej z tytułu podatku VAT na poziomie rodzaju towaru i transakcji.

53 Wetherspoon uważa, że pozbawienie detalistów tej możliwości przyznanej przedsiębiorcom wystawiającym faktury jest niezgodne z zasadą neutralności podatkowej. Wyższe sędziostwo prowadzi do sytuacji, że podobna dostawa towarów i podobne świadczenie usług, które konkurują ze sobą, są traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia podatku VAT. Ponadto z braku zdefiniowania pojęcia „przedsiębiorca wystawiający faktury” we wspomnianych uregulowaniach krajowych rozróżnienie to jest arbitralne.

54 Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa w tym zakresie, że przedsiębiorcy wystawiający faktury nie dokonują podobnych dostaw do detalistów i nie znajdują się w konkurencji z tymi ostatnimi, którzy działają na innym szczeblu łańcucha dostaw. Zatem zasady neutralności podatkowej i eliminowania niekorzystnej konkurencji nie wymagają, by te dwie grupy osób były traktowane w ten sam sposób w zakresie podatku VAT.

55 Zdaniem Komisji zasada neutralności podatkowej wyłącza rozdzielenie na detalistów koncesji administracji podatkowej zezwalającej pewnym przedsiębiorcom, którzy zwyczajowo stosują ceny bez podatku VAT i nie dokonują sprzedaży na rzecz konsumentów, na zaokrąglenie w dół podlegającej zgłoszeniu kwoty podatku VAT.

56 Rząd grecki uważa, że zaokrąglenie w dół pozostaje bez wpływu na ostateczną kwotę pobieraną przez państwo, tylko jeżeli jest stosowane wyłącznie do dostaw i świadczeń na rzecz innych podatników.

57 W tym zakresie należy przypomnieć, jak wynika to z pkt 34 niniejszego wyroku, że zasada neutralności podatkowej, która odzwierciedla zasadę równego traktowania w zakresie podatku VAT, stoi na przeszkodzie w szczególności temu, by podatnicy byli traktowani w odmienny sposób w zakresie metody zaokrąglenia stosowanej przy obliczeniu podatku VAT, jeżeli wykonują te same lub podobne operacje gospodarcze (zob. także podobnie wyroki: z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 *Ampliscientifica i Amplifin*, Zb.Orz. s. I-4019, pkt 25; a także z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-132/06 *Komisja przeciwko Włochom*, Zb.Orz. s. I-5457, pkt 39).

58 Zatem należy zbadać, czy „przedsiębiorcy wystawiający faktury” i „detaliści” o których mowa w uregulowaniach rozpatrywanych przed sądem krajowym, wykonują te same lub podobne operacje gospodarcze.

59 W niniejszej sprawie z ustępu 17.5 okólnika VAT 700 oraz z ustępu 12.1 i 12.2 przewodnika V1-24A *Trader's records* wynika, że pojęcie „przedsiębiorca wystawiający faktury” nie obejmuje podatników, którzy wykonują świadczenia usług lub dostawy towarów po cenach bez podatku VAT, do których podatek ten zostaje dodany w momencie wystawienia faktury.

60 W przypadku ceny bez podatku VAT zaokrąglenie następuje przed zapłatą przez klienta wynagrodzenia za świadczenie. Kwota podatku pobranego przez podatnika od klienta i przekazanego następnie przez podatnika państwu jest identyczna, niezależnie od zastosowanej

metody zaokręglania.

61 Natomiast w przypadku gdy podatek VAT jest zawarty w cenie towaru lub usługi, systematyczne zaokręglenie w dół do poziomu niższego od okresowej deklaracji podatku VAT prowadziłoby do tego, że podatnik pobierałby od klienta rzeczywiście należną kwotę podatku VAT i wpłacałby państwu kwotę niższą, zachowując różnicę jako swój zysk. Byłoby to sprzeczne z zasadą, w świetle której podatek VAT jest pobierany przez podatników na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji na rzecz administracji podatkowej, której go następnie przekazują (zob. wyrok w sprawie z dnia 6 października 2005 r. C-291/03 MyTravel, Rec. s. I-8477, pkt 30).

62 Ponadto dwie wspomniane sytuacje znacznie różnią się z punktu widzenia praktycznych potrzeb skutecznego stosowania wspólnego systemu podatku VAT. Co się tyczy ceny bez podatku VAT wyrażonej w całkowitych jednostkach, zaokręglenie podatku VAT jest niezbędną dla uzyskania całkowitej kwoty wynikającej z dodania ceny bez podatku VAT i należnego podatku, który może zostać rzeczywiście zapłacony. Natomiast gdy podatek VAT jest zawarty w cenie towaru lub usługi, zaokręglenie nie jest niezbędne dla pobrania całkowitej ceny.

63 Zatem przedsiębiorcy dokonujący sprzedaży towarów lub świadczący usługi po cenach bez podatku VAT i obliczający swe ceny zawierające podatek VAT znajdują się w odmiennej sytuacji. Wobec tego ci ostatni, powołując się na zasadę neutralności podatkowej nie mogą, być może, być traktowani w ten sam sposób co przedsiębiorców stosujących ceny bez VAT w zakresie zaokręglania kwot należnych z tytułu podatku VAT.

64 W konsekwencji na czwarte pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że ponieważ przedsiębiorcy obliczający ceny ich sprzedaży towarów i dostawy usług zawierające podatek VAT znajdują się w innej sytuacji niż przedsiębiorcy dokonujący tych samych czynności po cenach bez podatku VAT, ci pierwsi nie mogą powoływać się na zasadę neutralności podatkowej w celu uzyskania zezwolenia na dokonywanie zaokręglania w dół na poziomie rodzaju towaru i na poziomie transakcji kwot należnego podatku VAT.

W przedmiocie kosztów

65 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Prawo wspólnotowe, na obecnym etapie jego rozwoju, nie zawiera szczególnego przepisu w zakresie metody zaokręglania kwot podatku od wartości dodanej. W braku szczególnego uregulowania wspólnotowego to do państw członkowskich należy ustalenie zasad i metod zaokręglania 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. W szczególności prawo wspólnotowe z jednej strony nie sprzeciwia się stosowaniu krajowego przepisu wymagającego zaokręglenia w górę kwot podatku od wartości dodanej, gdy ułamek najmniejszej rozpatrywanej jednostki monetarnej jest równy lub wyższy od 0,5, a z drugiej strony nie wymaga, by podatnikom zezwalano na zaokręglanie w dół kwot podatku od wartości dodanej, gdy kwota ta zawiera ułamek najmniejszej krajowej jednostki monetarnej.**

2) W przypadku sprzedaży po cenie zawierającej podatek od wartości dodanej, w braku szczególnych przepisów wspólnotowych, do każdego z państw członkowskich należy ustalenie, w granicach wyznaczonych prawem wspólnotowym, a w szczególności z poszanowaniem zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności, poziomu, na którym można lub należy dokonać zaokrąglenia kwoty podatku od wartości dodanej zawierającej ułamek najmniejszej krajowej jednostki monetarnej.

3) Ponieważ przedsiębiorcy obliczający ceny ich sprzedaży towarów i dostawy usług zawierające podatek od wartości dodanej znajdują się w innej sytuacji niż przedsiębiorcy dokonujący tych samych czynności po cenach bez podatku od wartości dodanej, ci pierwsi nie mogą powoływać się na zasady neutralności podatkowej w celu uzyskania zezwolenia na dokonywanie zaokrąglenia w dół na poziomie rodzaju towaru i na poziomie transakcji kwot należnego podatku od wartości dodanej.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.