

## OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 24 stycznia 2008 r.<sup>1</sup>

1. Niezależnie od stosowanej do transakcji stawki podatku VAT, zawsze będą przypadki, chyba że wybór możliwych stawek i cen zostanie sztucznie ograniczony, w których należna kwota zawierać będzie część niższą niż najniższa jednostka monetarna używana w płatnościach<sup>2</sup>. W takich przypadkach konieczne staje się zaokrąglanie. Pojawiają się wówczas pytania o to, czy należy dokonać zaokrąglenia w górę czy w dół, a także na jakim etapie: w odniesieniu do każdej jednostki towaru, na podstawie paragonu lub faktury, na poziomie deklaracji podatkowej itd. Różne odpowiedzi na te pytania mogą prowadzić do znaczących różnic w całkowitej kwocie podatku do zapłaty.

2. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym niderlandzki Hoge Raad (Sąd Najwyższy Supreme Court) pyta o to, czy a) do zaokrąglenia stosuje się prawo krajowe czy prawo wspólnotowe oraz b) jeżeli stosuje się to ostatnie, to czy państwo członkowskie powinno zezwolić na zaokrąglenie w dół od każdej jednostki towaru, nawet wówczas gdy liczne transakcje zostają

objęte tą samą fakturą VAT lub deklaracją VAT<sup>3</sup>.

**Właściwe prawo wspólnotowe**

3. Artykuł 2 pierwszej dyrektywy VAT<sup>4</sup> obowiązujący w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych niniejszej sprawy (październik 2003 r.) stanowił, że:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do

1 — Język oryginału: angielski.

2 — W niniejszej sprawie, która dotyczy kwot wyrażonych w euro, najniższą jednostką monetarną jest cent, do którego będą się odnosić, aczkolwiek nazwa jednostki monetarnej nie ma znaczenia.

3 — Podobne pytania zostały przedstawione w zawisłej przed Trybunałem sprawie C-302/07 Wetherspoon, w której ponadto wnosi się o wyjaśnienie c) czy można narzucić wspólną metodę zaokrąglania arytmetycznego w górę lub w dół, d) na jakim etapie takie zaokrąglanie powinno nastąpić, e) jakie konsekwencje wynikają z zasad równego traktowania oraz neutralności podatku VAT, gdy organy podatkowe zezwalają niektórym, ale nie wszystkim przedsiębiorcom na systematyczne zaokrąglanie w dół.

4 — Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71 z 14 kwietnia 1967 r., s. 1301). Z dniem 1 stycznia 2007 r. pierwsza dyrektywa została zastąpiona dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006 L 347, s. 1), której art. 1 ust. 2 zawiera te same postanowienia z drobnymi zmianami językowymi. Celem dyrektywy 2006/112 jest zapewnienie jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów, spójnego z zasadą lepszego stanowienia prawa i przekształcenie struktury i brzmienia dyrektywy, chociaż nie powinno to, co do zasady, spowodować istotnych zmian w istniejącym prawodawstwie (zob. trzeci motyw dyrektywy). W związku z tym zamieszczone poniżej odniesienia do przepisów dyrektywy 2006/112 nie oznaczają identycznego brzmienia z odpowiednimi przepisami uchylonych dyrektyw.

towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie 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, łącznie z tym etapem”.

4. Bardziej szczegółowe przepisy znajdują się w szóstej dyrektywie<sup>5</sup>. Dwa z nich dotyczą zaokrąglania, jednakże nie kwot, a wartości procentowych. Artykuł 19<sup>6</sup> reguluje obliczanie części pro rata podlegającego odliczeniu podatku naliczonego, gdy naliczenie następuje zarówno w stosunku do produktów opodatkowanych, jak i zwolnionych. Zgodnie z art. 19 ust. 1 *podlegająca odliczeniu część*

podatku naliczonego jest wyrażona procentowo i zaokrąglana *w górę* do pełnej kwoty procentowej. Artykuł 25 ust. 3<sup>7</sup> dotyczący wspólnego systemu ryczaftu dla producentów rolnych stanowi, że procentowe kwoty rekompensaty, mogą być zaokrąglane *w górę lub w dół* do najbliższej wartości połówkowej.

5. Przywołano następujące przepisy szóstej dyrektywy jako mające znaczenie dla pytań w niniejszej sprawie.

6. Artykuł 2 ust. 1<sup>8</sup> stanowi, że dostawa towarów za wynagrodzeniem przez podatnika działającego w takim charakterze podlega podatkowi VAT. Artykuł 5 ust. 1<sup>9</sup> określa dostawę towarów jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

7. Zgodnie z art. 10 ust. 1 i 2 zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności podatku, to znaczy gdy organ podatkowy staje się uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika. Zasadniczo ma ono miejsce w chwili dostarczenia towaru lub wykonania usługi<sup>10</sup>.

5 — Szósta dyrektywa 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 (Dz.U. 1977 L 145, s. 1, wielokrotnie zmieniana). Również szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona przez dyrektywę 2006/112, ale w celu zapewnienia większej czytelności będę powoływała się na jej przepisy w czasie teraźniejszym. Istota — oraz w zasadniczej części sformułowania — tych przepisów zostały zachowane w odpowiednich przepisach dyrektywy 2006/112.

6 — Artykuł 175 dyrektywy 2006/112.

7 — Artykuł 295–305 dyrektywy 2006/112, w szczególności art. 298.

8 — Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112.

9 — Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

10 — Artykuł 62, 63 i 66 dyrektywy 2006/112.

8. Artykuł 11 część A<sup>11</sup> ustanawia ogólną zasadę, iż podstawą opodatkowania jest zasadniczo całe wynagrodzenie otrzymane przez dostawcę lub usługodawcę za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy lub osoby trzeciej.

9. Artykuł 12 ust. 3 lit. a) wymaga, aby państwa członkowskie ustaliły podstawową stawkę podatku VAT, i zezwała na ustanowienie obniżonych stawek dla określonych kategorii dostaw<sup>12</sup>.

10. Artykuł 17 ust. 1 i 2<sup>13</sup> daje podatnikom prawo do odliczenia od podlegającego zapłacie podatku naliczonego kwot zapłaconego podatku VAT od towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby opodatkowanych transakcji podatników.

11. Artykuł 22 ust. 3 lit. a)<sup>14</sup> wymaga, aby podatnik zapewnił, że wystawiane są faktury za każdą dostawę lub usługę wyświadczoną na rzecz innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem (w konsekwencji brak jest takiego wymogu w przypadku świadczenia usług lub dostaw na rzecz konsumenta końcowego będącego osobą fizyczną<sup>15</sup>), a art. 22 ust. 3 lit. b) wymaga, aby faktura zawierała obok innych informacji cenę bez podatku oraz należny od niej

podatek oddzielnie dla każdej stawki, jak też jakiegokolwiek zwolnienia<sup>16</sup>. Artykuł 22 ust. 5<sup>17</sup> wymaga, aby każdy podatnik płacił kwotę netto podatku VAT (to znaczy podatek naliczony pomniejszony o podatek zapłacony) przy składaniu deklaracji podatkowej<sup>18</sup>.

12. Komisja zwraca również uwagę na określone przepisy dyrektywy 98/6/EWG<sup>19</sup>. W szczególności art. 2 lit. a) tej dyrektywy określa „cenę sprzedaży” na rynku detalicznym jako cenę końcową za jednostkę produktu lub daną ilość produktu, włącznie z podatkiem VAT i wszystkimi pozostałymi podatkami, a art. 3 ust. 1 stanowi, że cenę sprzedaży podaje się dla wszystkich odnośnych produktów.

11 — Artykuł 73 dyrektywy 2006/112.

12 — Artykuły 96–99 dyrektywy 2006/112.

13 — Artykuły 167 i 168 dyrektywy 2006/112.

14 — Treść art. 22 znajdowała się w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym w art. 28 lit. h) szóstej dyrektywy jako jeden z „przepisów przejściowych”; odpowiednik art. 22 ust. 3 lit. a) obecnie znajduje się w art. 220 dyrektywy 2006/112.

15 — Przynajmniej w handlu krajowym; wymóg rozciąga się na każdą sprzedaż wysyłkową opodatkowywanych w państwie członkowskim przeznaczenia oraz na dostawy towarów pomiędzy państwami członkowskimi niezależnie od rodzaju klienta.

16 — Ta wersja art. 22 ust. 3 lit. b) została w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych zastąpiona przez dyrektywę Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu uproszczenia, modernizacji i harmonizacji ustanowionych warunków fakturowania w zakresie podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2002 L 15, s. 24), która ustanowiła bardziej szczegółową listę wymogów. Dyrektywa 2002/115 weszła w życie w dniu 6 lutego 2002 r., pomimo iż termin na jej transpozycję przez państwa członkowskie upływał w dniu 1 stycznia 2004 r. Dostosowanie prawa niderlandzkiego miało miejsce w tej dacie (ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r., Staatsblad nr 530, 29 grudnia 2003 r., s.1). Hoge Raad odsyła do „dziesiątego tiret art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy (w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2004 r.)” — pomimo iż faktycznie jedynie wersja zmieniona przez dyrektywę 2001/115 zawiera tiret dziesiąte, które wymaga, aby faktura zawierała kwotę podatku VAT do zapłaty. Niemniej jednak, ponieważ znaczenie ma kwestia, czy faktura VAT musi wskazywać kwotę podatku VAT od transakcji, pomyłka ta nie ma znaczenia. Odpowiednie przepisy znajdują się obecnie w art. 226 dyrektywy 2006/112.

17 — Artykuł 206 dyrektywy 2006/112.

18 — Zgodnie z art. 22 ust. 4 lit. a) okres podatkowy jest ustalany przez państwa członkowskie na jeden, dwa lub trzy miesiące lub na inny okres podatkowy nie przekraczający jednego roku, a deklaracja powinna zostać złożona w terminie również określonym przez państwa członkowskie, który nie powinien przekroczyć jednego miesiąca po upływie każdego okresu podatkowego (zob. obecnie art. 252 dyrektywy 2006/112).

19 — Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. w sprawie ochrony konsumenta przez podawanie cen produktów oferowanych konsumentom (Dz.U. 1998 L 80, s. 27).

## Właściwe prawo niderlandzkie

13. Podatek VAT został uregulowany w Niderlanach przez Wet op de omzetbelasting (ustawę o podatku obrotowym) z 1968 r. oraz przez Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (rozporządzenie wykonawcze w sprawie podatku obrotowego) z 1968 r. Podstawową stawką podatku VAT jest stawka 19 %. Istnieje również stawka obniżona w wysokości 6 %.

14. W chwili zaistnienia okoliczności faktycznych niniejszej sprawy, brak było jakiegokolwiek przepisu regulującego zaokrąglenie należnej kwoty. Z dniem 1 lipca 2004 r. wprowadzono do Uitvoeringsbesluit omzetbelasting nowy art. 5a:

„Na potrzeby obliczenia kwoty podatku od wynagrodzenia z tytułu wykonania umowy lub wartości celnej [...] kwota należnego podatku zostaje zaokrąglona metodą arytmetyczną do pełnego centa. Zaokrąglenie do pełnego centa metodą arytmetyczną następuje w taki sposób, że w przypadku kwot, których cyfra znajdująca się na trzecim miejscu po przecinku jest równa lub wyższa niż 5 albo wyższa, zostają one zaokrąglone w górę, a w przypadku gdy cyfra ta jest niższa niż 5, kwoty zostają zaokrąglone w dół”.

15. W nocie wyjaśniającej dotyczącej tej zmiany wskazano, że problem zaokrąglenia

był poruszany przez komitet doradczy VAT<sup>20</sup> oraz że zgodnie ze stanowiskiem Komisji, skoro dyrektywa nie zawiera w tej kwestii żadnych postanowień, to zgodnie z zasadą subsydiarności państwa członkowskie mogą uregulować ją na poziomie krajowym.

16. W nocie wyjaśniającej stwierdzono również, że przyjęta metoda zaokrąglenia ogranicza się jedynie do wymogu arytmetycznego zaokrąglenia do pełnego centa, przy czym podatek może być obliczany i zaokrąglany od każdej dostawy lub usługi z osobna, bądź też od całkowitej kwoty obejmującej kilka dostaw lub usług.

17. Artykuł 38 Wet op de omzetbelasting wymaga od przedsiębiorców, aby oferowali oni swoje towary lub usługi po cenach zawierających podatek VAT, za wyjątkiem gdy klient jest podatnikiem lub podmiotem prawa publicznego.

## Okoliczności faktyczne i postępowanie

18. Koninklijke Ahold NV (zwany dalej „Ahold”) prowadzi supermarkety w Niderlandach. Jako detalista ma obowiązek

20 — Forum utworzone na podstawie art. 29 szóstej dyrektywy (art. 398 dyrektywy 2006/112), na którym przedstawiciele państw członkowskich oraz Komisja dyskutują sprawy dotyczące stosowania podatku VAT.

oferowania swoich towarów na sprzedaż po cenach zawierających podatek VAT.

i za odnośny okres powinien był zapłacić kwotę o 1414 euro niższą niż rzeczywiście zadeklarowana i zapłacona kwota.

19. W październiku 2003 r. obliczył i zadeklarował podatek VAT naliczony od sprzedaży we wszystkich swoich supermarketach na podstawie całkowitej kwoty od rachunku kasowego lub „koszyka zakupów”. Podzielił całkowitą kwotę zawierającą podatek VAT wskazaną na rachunku na pozycje dla artykułów a) opodatkowanych po stawce zwykłej, b) po stawce obniżonej i c) od których nie musiał naliczać podatku VAT, który został wcześniej zapłacony na podstawie systemu specjalnego. Dwie pierwsze pozycje pomnożył odpowiednio przez 19/119 i 6/106 w celu uzyskania podatku VAT zawartego w cenie<sup>21</sup>. Każda z tych kwot została następnie zaokrąglona arytmetycznie (w górę lub w dół) do pełnego centa. Otrzymane w ten sposób kwoty zostały zadeklarowane jako podatek naliczony i użyte do obliczenia należnej kwoty podatku VAT (podatek naliczony pomniejszony o podatek zapłacony).

20. Niemniej jednak w dwóch supermarketach dokonano dla ich własnych celów innego obliczenia, opierając się na tym, że a) kwota podatku VAT była określana nie dla całego rachunku, lecz osobno dla każdego sprzedawanego towaru, b) każde konieczne zaokrąglanie następowało zawsze w dół do najbliższego pełnego centa. W związku z tym Ahold wyliczył, że za obydwie supermarkety

21. Skarga Ahold na odmowę zwrotu tej kwoty jest obecnie rozpatrywana przez Hoge Raad. Podnosi on, że każda metoda zaokrąglania, która prowadzi do tego, że kwota podatku należnego jest wyższa, nawet nieznacznie, od kwoty ustalonej przy ścisłym zastosowaniu odpowiedniej stawki podatku VAT, jest sprzeczna z prawem wspólnotowym.

22. Hoge Raad skierował do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy zaokrąglanie kwoty podatku od wartości dodanej jest regulowane wyłącznie przez prawo krajowe czy też stanowi ono — w szczególności w świetle [art. 11 część A i art. 22 ust. 3 lit. b) i ust. 5 ) szóstej dyrektywy] — zagadnienie objęte zakresem prawa wspólnotowego?

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

21 — Należy mieć na uwadze, że w przypadku sprzedaży detalicznej VAT musi być obliczony wstecznie od określonej ceny zawierającej podatek VAT, a nie wcześniej od teoretycznej ceny nie zawierającej podatku VAT. Detaliczna cena sprzedaży zawierająca podatek VAT według stawki 19 % wynosi 119 % ceny bez podatku VAT. Kwota podatku VAT wynosić będzie zatem nie 19/100 (19 %) lecz 19/119 ceny detalicznej. Taką samą metodę obliczenia stosuje się mutatis mutandis do każdej innej stawki podatku VAT.

23. Uwagi na piśmie przedstawili Ahold oraz rządy grecki, niderlandzki, polski i Zjednoczonego Królestwa, z których wszyscy, za wyjątkiem rządu polskiego, byli reprezentowani na rozprawie.

25. Ponadto wniosek ten znajduje potwierdzenie, jak wskazały liczne państwa członkowskie, w postanowieniach traktatu dotyczących harmonizacji podatków obrotowych (art. 93 WE) i postanowieniach dyrektyw (art. 249 ust. 3 WE).

## Ocena

26. Wiadomo również, że w dziedzinie objętej przez dyrektywę harmonizującą państwa członkowskie nie mogą przyjmować przepisów, które stanowią obejście przepisów lub zasad ustanowionych w tej dyrektywie lub są z nimi niezgodne czy też są niezgodne z jakimkolwiek nadrzędnym przepisem lub zasadą stosowanymi w prawie wspólnotowym<sup>23</sup>.

### *Pytanie pierwsze: prawo właściwe*

27. Innymi słowy, kwestia zaokrąglenia nie jest sprawą tylko prawa krajowego lub wspólnotowego; powinna ona być uregulowana w sposób szczegółowy przez prawo krajowe w granicach ustanowionych przez prawo wspólnotowe.

24. Wiadomo, że żaden z przepisów wspólnotowych dyrektyw dotyczących podatku VAT nie reguluje wyraźnie zaokrąglenia kwot podatku VAT. Pomimo iż art. 11 część A i art. 22 ust. 3 lit. b), do których odsyła Hoge Raad, mają znaczenie dla ustalenia kwot podatku VAT, to jednak odbiegają one daleko od stopnia precyzji, który jest wymagany dla wyciągnięcia szczególnego wniosku dotyczącego zaokrąglenia tych kwot. W tych okolicznościach, ponieważ kwestia zaokrąglenia jest nieunikniona, konieczne szczegółowo uregulowanie należy do prawa krajowego<sup>22</sup>.

### *Pytanie drugie — zaokrąglenie w dół do ceny jednostkowej towaru*

28. W związku z powyższym drugie pytanie prejudycjalne zasadniczo sprowadza się do tego, czy przepis krajowy, który zezwala przedsiębiorcom na zaokrąglenie podatku

22 — Tytułem analogicznego przykładu zob. wyrok z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 38 i przywołane tam orzecznictwo.

23 — Stwierdzenie, którym posługiwał się Trybunał wielokrotnie w dziedzinie opodatkowania: zob. ostatnio wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Hollmann, Zb.Orz. s. I-8491, pkt 33 i przywołane tam orzecznictwo.

w dół do najbliższego pełnego centa w stosunku do każdej sprzedanej jednostki towaru, jest konieczny w świetle prawa wspólnotowego w dziedzinie podatku VAT, a w szczególności szóstej dyrektywy, oraz czy jest on z nim zgodny czy też nie.

29. Moim zdaniem, z powodów, które przedstawię poniżej, taki przepis jest sprzeczny z zasadami regulującymi podatek VAT. Pomimo iż przedstawione pytanie obejmuje dwie kwestie: zaokrąglenie w dół i zaokrąglenie stosowane do jednostki towaru, kwestie te są jednak ze sobą ściśle powiązane, w związku z czym powinny być rozpatrywane łącznie.

30. Kwestią wstępną jest to, że spór rozpatrywany przez Hoge Raad powstał w kontekście dostaw na rzecz konsumenta końcowego po cenie detalicznej zawierającej VAT. Na chwilę obecną ograniczę swoją analizę do tego kontekstu, który z punktu widzenia zaokrąglania różni się nieco od dostaw na rzecz podatników i dostaw po cenach netto, do których nie został dodany podatek VAT<sup>24</sup>.

31. Wydaje mi się, że zasadnicze znaczenie mają dwa wymogi: aby podatek był wprost proporcjonalny do ceny towaru oraz aby był on neutralny dla przedsiębiorców.

32. Pierwszy z tych wymogów został wyraźnie ustanowiony w art. 2 pierwszej dyrektywy. Oznacza on, że kwota podatku VAT wliczonego w cenę detaliczną musi

pozostawać, niezależnie od stawki podatku VAT, w dokładnej proporcji do ceny, która to proporcja wynika z zastosowania tej stawki. Gdy stawka podatku wynosi 19 %, dokładna proporcja podatku zawartego w cenie detalicznej wynosi 19/119 tej ceny. Niezależnie od tego, czy podatek może być wyrażony w pełnych centach czy też nie, będzie on wprost proporcjonalny.

33. Drugi wymóg wynika zarówno z tego artykułu, jak i z sytemu odliczeń ustanowionego w art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy. Podatek VAT powinien obciążać jedynie konsumenta końcowego, a nie różnych przedsiębiorców i usługodawców, którzy przyczynili się do powstania produktu końcowego lub przez których ręce ów produkt przeszedł<sup>25</sup>. Przeciwnie, przedsiębiorcy ci powinni przekazywać organom podatkowym wszystkie kwoty podatku VAT zapłacone przez konsumenta końcowego i nie mogą zatrzymać dla siebie tych kwot.

34. Dla końcowego konsumenta, który co prawda ponosi ciężar podatku VAT, ale nigdy nie płaci go oddzielnie ani go nie odlicza na szeroką skalę, nie ma potrzeby ustalania podatku zawartego w cenie detalicznej jako pełnej liczby centów. Słusznie może chcieć być poinformowany o kwocie i procencie, ale w tym celu wystarcza przybliżenie do najbliższego pełnego centa. Takie wskazanie na paragonie, a nie na fakturze VAT wystawionej na podstawie art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy, w żaden sposób nie wiąże detalisty ani organów podatkowych.

24 — Dla oceny tych dwóch sytuacji zob. poniżej pkt 55 i następane.

25 — Zobacz np. wyrok z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 Investrand, Zb.Orz. s. I-1315, pkt 22 i przywołane tam orzecznictwo.

35. Z kolei dla organów podatkowych, praktyczne znaczenie ma to, aby dokładne cyfry były używane do obliczania należnych kwot.

36. Zgodnie z art. 22 ust. 4 i 5 szóstej dyrektywy, kwota podatku naliczonego musi zostać wskazana przez podatnika w okresowej deklaracji i służy ona jako element przy obliczaniu podatku VAT do zapłaty przy składaniu deklaracji.

37. Każde zwiększenie zadeklarowanej kwoty (w wyniku zaokrąglenia w górę) oznacza zwiększenie podatku netto do zapłaty na rzecz organów podatkowych, zaś każde zmniejszenie (w wyniku zaokrąglenia w dół) oznacza zmniejszenie owego podatku netto<sup>26</sup>.

38. W związku z tym, pomimo iż dokładna proporcja podatku zawartego w każdej cenie detalicznej i płaconego przez konsumenta (w tym przypadku 19/119 tej ceny) nie zmienia się, zaokrąglenie w górę tej kwoty do najbliższego pełnego centa w deklaracji okresowej zobowiązywałoby detalistę do zapłaty ze swego zysku części centa przekraczającej kwotę rzeczywiście dłużną, natomiast zaokrąglenie w dół umożliwiłoby mu zatrzymanie części centa jako dodatkowego zysku.

39. Można by podnosić, że część centa jest na tyle niewielką kwotą, iż nie może ona poważnie zagrażać spójności systemu podatku VAT. Niemniej jednak jeżeli pomnożymy ową część centa przez liczbę sprzedanych jednostek towarów w danym okresie podatkowym, owo zagrożenie może być znaczne.

40. Z obliczeń dokonanych przez Ahold wynika, że w odniesieniu do dwóch jego supermarketów w okresie jednego miesiąca różnica ta wyniosła około 1400 euro. Zgodnie ze stroną internetową, Ahold prowadzi w samych tylko Niderlandach więcej niż 2000 supermarketów sprzedaży detalicznej o różnej wielkości. Z tego punktu widzenia wiarygodny wydaje się być szacunek rządu Zjednoczonego Królestwa, iż „jeżeli cztery największe sieci supermarketów dokonujące dostaw w Zjednoczonym Królestwie mogłyby zaokrągląć w dół od ceny jednostkowej towaru, bez jakiegokolwiek zmiany ceny płaconej przez klientów, doprowadziłyby to do zaokrąglenia w dół podatku VAT pobranego i płaconego przez owe sieci supermarketów o ponad 70 milionów GBP rocznie (100 milionów euro rocznie)”<sup>27</sup>.

41. Nie ma powodu, aby przypuszczać, iż zaokrąglenie w górę prowadziłyby do mniejszego zniekształcenia niż zaokrąglenie w dół, jednakże zniekształcenie może być większe w państwach członkowskich, których najniższa jednostka monetarna jest większa od jednego centa.

26 — Otóż jeżeli podatek zapłacony wyjątkowo przekroczy podatek naliczony w trakcie danego okresu podatkowego, odpowiednio, zmniejszenie lub zwiększenie wartości netto powinno zostać zwrócone przez organ.

27 — Na rozprawie przedstawiciel Zjednoczonego Królestwa mówił nawet o jeszcze większych liczbach: od 200 milionów do 800 milionów GBP.



42. Systematyczne zaokrąglanie w dół lub w górę kwoty podatku VAT należnej od każdego sprzedanego towaru prowadziłyby w ten sposób do znacznej globalnej różnicy w odniesieniu do wyniku całkowicie zgodnego z zasadami wprostproporcjonalności i neutralności podatku VAT<sup>28</sup>. W przypadku zaokrąglania w dół, łącznie, znaczne kwoty podatku VAT byłyby płacone przez klientów i zatrzymywane przez detalistów w miejscach przekazania, tak jak należałoby, na rzecz organów podatkowych. W przypadku zaokrąglania w górę, podobne kwoty byłyby pobierane przez organy podatkowe od detalistów, pomimo iż nie zostały one naliczone ani pobrane od klientów.

43. W związku z tym prawo wspólnotowe w dziedzinie podatku VAT nie może zezwalać na systematyczne zaokrąglanie w dół (lub w górę) przy jego obliczaniu podatku VAT od każdej jednostki towaru sprzedanego przez detalistów, a tym bardziej nie może tego wymagać.

44. Wniosek ten stanowi odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne przedstawione przez Hoge Raad.

45. Niemniej jednak pomocne może być zbadanie, jakie rodzaje rozwiązań są dopuszczalne, zważywszy na to, że sytuacja ta bezpośrednio dotyczy sprzedaży detalicznej na rzecz konsumenta końcowego po cenie zawierającej podatek VAT.

28 — Systematyczne zaokrąglanie na poziomie paragonu lub „koszyka zakupów” również musi mieć duże znaczenie, aczkolwiek mniejsze z uwagi na dużą liczbę takich paragonów wydawanych dziennie w każdym z państw członkowskich.

46. Przynajmniej dwa rozwiązania wydają się odpowiednie dla zmniejszenia lub zminimalizowania, jeżeli nie dla całkowitego zlikwidowania powyżej podkreślonego przez mnie zniekształcenia. Mogą one być stosowane niezależnie lub łącznie.

47. Po pierwsze, na co zwróciły uwagę wszystkie rządy państw członkowskich w pisemnych uwagach, powszechna arytmetyczna metoda zaokrąglania w dół każdej części centa poniżej 0,5 i zaokrąglania w górę każdej części wyższej niż 0,5, w obydwu przypadkach do najbliższego pełnego centa, najprawdopodobniej zmniejsza omawiane zniekształcenie w ten sposób, że sumy zaokrąglane w dół niwelują sumy zaokrąglane w górę<sup>29</sup>.

48. Stanowisko to nie ma wpływu na wartość podatku VAT zawartego w cenie płaconej przez każdego konsumenta za każdy towar, która przy zastosowaniu stawki 19 % nadal pozostaje w proporcji 19/119 do ceny deta-

29 — Na rozprawie Zjednoczone Królestwo powołało przypadek, w którym arytmetyczne zaokrąglanie od jednostki towaru doprowadziłyby do rozbieżności podatkowej przekraczającej 17 000 GBP w okresie sześciu miesięcy dla pojedynczego przedsiębiorcy. Wiadomo również, że metoda arytmetyczna ma nieznaczną lecz systematyczną tendencję do zaokrąglania w dół, ponieważ 0,5 centa jest zawsze zaokrąglane w górę, pomimo iż znajduje się ono dokładnie w połowie drogi pomiędzy obydwojma pełnymi centami. Problem ten mógłby zostać złagodzony poprzez zastosowanie „zaokrąglania bankowego” lub „zaokrąglania liczb parzystych”, zgodnie z którym np. przy zaokrąglaniu do pełnych kwot cyfry kończącej się *dokładnie* 0,5, po której nie następuje żadna inna cyfra, jest zaokrąglana do najbliższej liczby parzystej. W ten sposób 3,5 zostaje zaokrąglone do 4, jak wcześniej, lecz 2,5 do 2.

licznej<sup>30</sup>. Chodzi raczej o praktyczny sposób przybliżenia łącznej kwoty tych poszczególnych wartości, które każdy detalista musi zadeklarować organowi podatkowemu w deklaracji okresowej. Można by osiągnąć większy stopień dokładności najprawdopodobniej poprzez obliczanie kwoty podatku VAT w cenie każdego towaru do np. ósmego lub dziesiątego miejsca po przecinku, i sumowanie tak uzyskanych wartości przed ich zaokrągleniem do kolejnego pełnego centa, aczkolwiek takie udoskonalenie wydaje się nadmiernie skomplikowane (i uciążliwe dla drobnych przedsiębiorców).

49. Po drugie, co wynika z ostatniego wniosku, w ogóle nie ma potrzeby zaokrąglania do czasu rzeczywistej *zapłaty* podatku VAT, niezależnie od jakiegokolwiek wskazania ceny zawierającej podatek VAT. Etap ten następuje dopiero w chwili naliczania należnej kwoty wraz z każdą deklaracją okresową zgodnie z art. 22 ust. 5 szóstej dyrektywy. Do tego czasu w księgowości detalisty musi być wykazana jedynie cena zawierająca podatek VAT dla każdej z zastosowanych stawek; kwota podatku zawarta w tych cenach może być zaksięgowana jedynie jako 19/119, 6/106 lub każda inna stosowana proporcja („wprostproporcjonalność” wymagana przez art. 2 pierwszej dyrektywy). Jeżeli zaokrąglenie ograniczone jest to etapu końcowego, wynik jest bardziej precyzyjny,

30 — Podatek może zostać wskazany do informacji klienta jako cyfra zaokrąglona, co zasugerowałam w pkt 34 powyżej. Niemniej jednak mogłyby pojawić się problemy, jeżeli zaokrąglona kwota zostałaby uznana za rzeczywistą kwotę podatku VAT zawartą w cenie. Na przykład towar sprzedany po cenie 0,28 euro z podatkiem VAT po stawce 19% zawiera 0,0447 euro podatku VAT (19/119 z 0,28). Jeżeli zostałoby to zaokrąglone do 0,04 euro, cena bez podatku VAT wynosiłaby 0,24 euro. Niemniej jednak 19% z 0,24 euro wynosi 0,0456, co powinno zostać zaokrąglone do 0,05 euro, w ten sposób że cena z zawartym podatkiem VAT powinna wynosić 0,29 euro.

a ponadto zmniejsza się ciężar związany z obliczaniem.

50. W związku z tym jeżeli skutek zaokrąglania ogranicza się jedynie do części centa dla każdego detalisty i każdej stawki podatku w każdej deklaracji podatkowej, brak będzie poważnych zniekształceń całkowitej kwoty podatku pobranego w porównaniu z całkowitą kwotą podatku zapłaconego przez konsumentów, a zniekształcenie neutralności nie będzie przekraczało kilku centów na każdego detalistę.

51. Ponadto jeżeli zaokrąglenie jest przesunięte do ostatniego z możliwych etapów, systematyczne zaokrąglenie w dół miałooby wpływ na integralność systemu jedynie w naprawdę znikomym stopniu. Trybunał orzekł w sprawie Elida Gibbs, że w ostatecznym rozliczeniu kwota płacona na rzecz organu podatkowego nie może przekroczyć kwoty zapłaconej przez konsumenta końcowego<sup>31</sup>. Jeżeli należałoby ściśle przestrzegać tego stwierdzenia, to systematyczne zaokrąglenie w dół na etapie składania deklaracji okresowej wydawałoby się rozwiązaniem, które najbardziej pozostaje w zgodzie z przepisami i zasadami, które należy stosować.

52. W tym miejscu chciałabym dodać jedną uwagę końcową. Zgodnie z dyrektywą 98/6 przedsiębiorcy powinni wskazywać cenę sprzedaży z zawartym w niej podatkiem

31 — Wyrok z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94, Rec. s. I-5339, pkt 18–24, w szczególności pkt 24. Pomimo iż język angielski był językiem postępowania, wydaje mi się, że sformułowanie użyte w wersji angielskiej — „the tax authorities may not *in any circumstances* charge an amount exceeding the tax paid by the final consumer” — nie pokrywa się dokładnie z wersją francuska, w której został oryginalnie sporządzony wyrok „l'administration fiscale ne saurait *en définitive percevoir* un montant supérieur à celui payé par le consommateur final” (wyróżnienie moje).

VAT. Tak jak to wskazano podczas rozprawy, przedsiębiorcy ci ustalają te ceny w odpowiedzi na analizę rynku: marginesu zamierzonego zysku, ceny, którą konsument gotowy jest zapłacić, oraz ceny pobieranej przez konkurentów. Wiadomo, że zaokrąglanie kwot podatku VAT może mieć wpływ na tę analizę, w szczególności jeżeli chodzi o tanie towary będące przedmiotem wysokiego obrotu. Niemniej jednak podatek VAT został pomyślany jako podatek neutralny dla przedsiębiorców i sposób obliczania podatku VAT nie powinien mieć wpływu na takiego rodzaju decyzje handlowe. W tym względzie szczególnie ważne jest wzięcie pod uwagę, iż sieci dużych supermarketów mają o wiele większe możliwości uwzględniania takich obliczeń niż drobni przedsiębiorcy w ten sposób, że jakakolwiek możliwość zaokrąglania podatku VAT od pojedynczych towarów może zakłócić konkurencję z korzyścią dla supermarketów i ze szkodą dla drobnych przedsiębiorców.

53. Podsumowując: i) w przypadku sumowania kwot zaokrąglanie arytmetyczne doprowadzi do mniejszych zniekształceń niż systematyczne zaokrąglanie w górę lub w dół (zaś zaokrąglanie do liczb parzystych jeszcze bardziej zmniejszy owo zniekształcenie); ii) zniekształcenie może być rzeczywiście zmniejszone poprzez obliczanie należnych kwot jedynie po zsumowaniu poszczególnych kwot zawierających podatek VAT za każdy okres podatkowy; iii) na tym etapie w celu uniknięcia zawyżonej zapłaty na rzecz organu podatkowego dopuszczalne jest zaokrąglenie należnej kwoty do najbliższej najniższej pełnej jednostki monetarnej we wszystkich przypadkach.

54. Podkreślam, że przedstawione przeze mnie rozwiązania nie powinny być konieczne postrzegane jako jedyne możliwości, jakimi dysponują państwa członkowskie. Każde

rozwiązanie, które będzie zgodne z właściwymi przepisami i zasadami, a w szczególności nie będzie oznaczało, że detalista będzie zatrzymywał lub płacił jakąkolwiek różnicę pomiędzy dokładną proporcją podatku VAT zawartą w cenie detalicznej a kwotą płaconą na rzecz organu podatkowego, jest dopuszczalne.

*Ceny niezawierające podatku VAT oraz dostawy towarów i świadczenie usług na rzecz podatników*

55. Sprawa przed Hoge Raad dotyczy sprzedaży detalicznej po cenach zawierających podatek VAT. Powyżej przedstawione rozważania dotyczą tego szczególnego kontekstu i zakładają, że sprzedaż dokonywana jest na rzecz konsumenta końcowego. Tacy konsumenci, jak wskazałam, mają prawo znać procent VAT zawarty w zapłaconej przez nich cenie oraz mogą być informowani o jego wysokości, do najbliższego pełnego centa. Informacja ta jest powszechnie zawierana na paragonach, ale nie jest ona wiążąca w stosunkach pomiędzy przedsiębiorcą a organem podatkowym.

56. Niemniej jednak w przypadku sprzedaży na rzecz podatników, którzy wykorzystują dane towary na potrzeby własnych transakcji podlegających opodatkowaniu, konieczne jest wystawienie faktury VAT zgodnie z art. 22 ust. 3 szóstej dyrektywy. Na fakturze należy wskazać zarówno cenę bez podatku VAT, ja również kwotę podatku, a obydwie te wartości powinny w związku z tym zostać wyrażone jako kwota nadająca się do zapłaty.

57. Takie sytuacje dotyczą najczęściej nie detalistów lecz hurtowników, których głównym przedmiotem działalności jest zaopatrywanie innych podatników. W przeciwieństwie do detalistów zazwyczaj ustalają oni cenę w pełnych centach, a następnie stosują do tej ceny VAT według odpowiedniej stawki. W celu wykazania kwoty podatku VAT w pełnych centach ponownie często konieczne będzie zaokrąglanie w górę lub w dół.

58. Niemniej jednak w takich sytuacjach opisane przeze mnie zniekształcenia albo nie zachodzą, albo mają bardzo znikome skutki.

59. Jeżeli chodzi o *pojedyncze* transakcje, w których podatek naliczony i pobrany przez dostawcę stanowi podatek zapłacony, który następnie zostanie odliczony przez klienta, podatek nie stanowi ani ciężaru, ani korzyści dla żadnej strony, a z uwagi na to, że podatek naliczony i zapłacony wzajemnie się niwelują przy zastosowaniu systemu odliczeń, kwota pobrana przy dostawie na rzecz konsumenta końcowego na końcu łańcucha podatku VAT zostaje niezmiennona.

60. W rzadkich przypadkach, w których dostawa następuje na rzecz konsumenta końcowego, zaokrąglanie, pomimo iż ma nieznaczny wpływ na kwotę płaconą przez klienta i pobieraną przez organ podatkowy, nie ma wpływu na neutralność podatku z punktu widzenia dostawcy. Zafakturowana kwota to kwota, która powinna zostać zapłacona na rzecz organu podatkowego, i część,

w jakiej zostaje ona zaokrąglona, nie ma żadnego wpływu na margines dostawcy<sup>32</sup>.

61. Prawdą jest, że *łączny* skutek zaokrąglania takich transakcji może mieć wpływ na całkowitą kwotę przychodów z podatku VAT otrzymywanych przez państwo członkowskie, aczkolwiek skutek ten jest ograniczony. Konsumenci końcowi otrzymują swoje dostawy w znakomitej większości od detalistów, którzy mają obowiązek sprzedaży po cenach zawierających podatek VAT. W przypadkach, gdy tak nie jest, najprawdopodobniej ich zakupy mają znaczną wartość, a tym samym zaokrąglanie w dół o mniej niż jeden pełny cent stanowić będzie stosunkowo znacznie mniejszą różnicę. W przypadku zaokrąglania arytmetycznego skutek dla całkowitych przychodów podatkowych, jak i dla indywidualnych klientów będzie ograniczony.

62. Jeżeli w przypadku szczególnych pojedynczych transakcji podatnik zakupuje u detalisty towary, których używa na potrzeby swoich transakcji podlegających opodatkowaniu i zamierza odliczyć od nich podatek VAT, powinien zażądać faktury, na której wskazana będzie cena netto oraz wysokość podatku. W takich okolicznościach detalista powinien dokonać nieznacznego dostosowania ceny, aby móc wykazać owe kwoty w pełnych centach. Niemniej jednak z wyżej przedstawionych powodów dostosowanie to nie będzie miało skutku dla żadnej ze stron ani dla ostatecznie pobranej kwoty podatku VAT.

32 — Należy zaznaczyć, że prawdziwi detaliści nie dysponują taką możliwością, albowiem są zobowiązani do ustalania cen zawierających podatek VAT (zob. ww. w pkt 12 dyrektywa 98/6).

## Wnioski

63. Z uwagi na powyższe rozważania proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania skierowane przez Hoge Raad w następujący sposób:

- 1) Wspólnotowe dyrektywy dotyczące podatku VAT nie regulują w szczególności sposób zaokrąglania kwot podatku VAT. W związku z powyższym takie uregulowanie należy do prawa krajowego, które powinno jednak być w tym zakresie zgodne z właściwymi przepisami i zasadami wynikającymi z tych dyrektyw.
  
- 2) Owe przepisy i zasady nie zezwalają detalistom na zaokrąglanie w dół kwot podatku VAT od ceny każdego sprzedawanego artykułu zawierającej podatek VAT w celu ustalenia kwoty podatku naliczonego, który mają wykazać w swoich deklaracjach okresowych.