WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 10 lipca 2008 r. *

W sprawie C-484/06

mającej za przedmiot wniosek 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,

* Język postępowania: niderlandzki.

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. Ośniecką-Tamecką, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez V. Jackson, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną 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 część 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), (zwanej 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 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 Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje:

„Podstawą opodatkowania jest:

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

5 Artykuł 22 ust. 3 lit. a) i b), ust. 4 lit. b) oraz ust. 5 szóstej dyrektywy stanowią:

„3. a) Każdy podatnik wystawia fakturę lub inny podobny dokument uznawany za fakturę w odniesieniu do wszystkich dostarczanych towarów i usług innemu podatnikowi i zachowuje jej kopię.

[…]

b) Faktura wskazuje wyraźnie cenę bez podatku, jak również należny od niej podatek oddzielnie dla każdej stawki, jak też jakiekolwiek zwolnienia.

[…]

4. a) […]

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

[…]

5. Każdy 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 przedpłat".

6 Dyrektywa Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., zmieniająca 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), którą państwa członkowskie powinny wprowadzić w życie z dniem 1 stycznia 2004 r., zmieniła art. 22 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, którego tiret dziesiąty ma następujące brzmienie:

„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,

— […]".

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. kwotę 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, stanowiącej grupę podatkową, wyodrębnionej 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 wyższe niż 5, była zaokrąglana w górę do najbliższego pełnego centa, a kwota, której trzecie miejsce po przecinku było niższe 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 zaokrąglenia 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 „zaokrąglanie od koszyka zakupów" nie jest prawidłowe oraz że kwota obliczanego podatku powinna być, w razie potrzeby, zaokrąglana do najbliższej najniższej kwoty.

14 Inspecteur oddalił to odwołanie. Skarżąca 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. Skarżąca 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, zaokrąglanie metodą arytmetyczną, nawet jeśli jej stosowanie prowadzi do zaokrąglenia 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 zaokrąglenie w dół do pełnego eurocenta.

16 Sąd ten dodaje, że obliczając podatek VAT, można dokonać arytmetycznego zaokrąglenia bądź też od każdej poszczególnej sprzedaży towarów lub każdego poszczególnego świadczenia usług, lub też zastosować zaokrąglenie do całkowitej kwoty kilku sprzedaży lub kilku świadczeń usług łącznie, 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 zaokrąglania w dół od poszczególnego artykułu, oraz w szczególności, czy przepis art. 2 akapity pierwszy i drugi pierwszej dyrektywy, a także art. 11 część A 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 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) tiret dziesiąte 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 zaokrąglenia w dół do ceny jednostkowej towaru, nawet wówczas gdy jedna faktura lub deklaracja obejmuje kilka transakcji?”.

W przedmiocie wniosku o ponowne otworzenie procedury ustnej

19 Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 10 marca 2008 r. skarżąca 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 błędzie 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 podstawą 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 otworzenie procedury ustnej, skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym zwraca uwagę na to, że wielokrotnie podczas rozprawy wskazywała na prawidłowe, jej zdaniem, okoliczności dotyczące zaokrąglania.

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 zarządzania 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 zaokrąglania 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 zaokrąglonych kwot podatku VAT, zgodnie z tym, co twierdzi sąd krajowy. Niemniej jednak wiadomo, że przepisy te nie przewidują żadnej wyraźnej zasady dotyczącej sposobu, w jakich powinno być dokonywane zaokrąglanie.

26 Podobnie jest w przypadku art. 11 część 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 któregokolwiek z przepisów wymienionych w dwóch poprzedzających punktach, które należy wziąć pod uwagę przy wykładni tychże 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 równość warunków 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 część 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 szczegółowe 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 zaokrąglania.

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 zaokrąglanie kwoty zadeklarowanej tytułem podatku VAT.

32 Tym samym państwa członkowskie przy ustanawianiu bądź przyjmowaniu określonej metody zaokrąglania 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 zaokrąglania, 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 zaokrąglania 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 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 zaokrąglanie 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 państwo członkowskie do zezwolenia podatnikowi na zaokrąglenie w dół od poszczególnego artykułu kwoty podatku VAT należnego organowi podatkowemu. Obowiązek taki oznacza, że jedna tylko metoda zaokrąglania, to znaczy taka, która polega na zaokrąglaniu w dół od każdego poszczególnego artykułu, byłaby w stanie spełnić ten obowiązek.

36 Stanowiąc 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 zaokrąglania 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 tą zasadą, kwota pobierana przez organ podatkowy z tytułu podatku VAT powinna dokładnie odpowiadać kwocie zadeklarowanej z tytułu podatku VAT na fakturze VAT i zapłaconej przez konsumenta podatnikowi (zob. podobnie wyrok z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94, Rec. s. I-5339, pkt 24).

37 Tym samym rzeczona zasada nie zawiera żadnego wymogu dotyczącego zastosowania szczególnej metody zaokrąglania pod warunkiem, że metoda przyjęta przez dane państwo członkowskie gwarantuje, iż kwota otrzymana przez organ podatkowy z tytułu podatku VAT będzie dokładnie odpowiadała kwocie zadeklarowanej z tytułu podatku VAT na fakturze i zapłaconej przez konsumenta podatnikowi.

38 Jeżeli chodzi o zasadę proporcjonalności, to z art. 2 akapit pierwszy pierwszej dyrektywy wynika, że podatek VAT jest podatkiem powszechnym od konsumpcji dokładnie proporcjonalnym do ceny towarów i usług (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Banca popolare di Cremona, pkt 21, a także wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych 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 zaokrąglanie jest niezbędne, było ono dokonywane w taki sposób, aby zaokrąglona kwota odpowiadała, w jak największym stopniu, kwocie podatku VAT wynikającej z zastosowania obowiązującej stawki, to jednak czynność zaokrąglania z uwagi na swój charakter ma na celu ułatwienie obliczania i w związku z tym powinna godzić wymóg proporcjonalności tak ścisłej jak to możliwe z praktyczną koniecznością skutecznego stosowania wspólnego systemu podatku VAT, opierającego się na zasadzie deklaracji podatnika.

40 W każdym razie, bez konieczności wypowiadania się przez Trybunał odnośnie do kwestii, czy metoda zaokrąglania w dół od poszczególnego artykułu może spełniać wymogi zasady proporcjonalności w rozumieniu art. 2 akapit pierwszy pierwszej dyrektywy, to w szczególności z przykładów obliczeń przedstawionych w uwagach złożonych Trybunałowi oraz wskazanych przez rzecznik generalną w pkt 47 opinii wynika, że istnieją metody obliczeń, które mogą spełnić te wymogi.

41 W związku z tym, ze względu na techniczny charakter kwestii zaokrąglania, zasada proporcjonalności nie powinna również wiązać się z wymogami, pozwalającymi na stwierdzenie, że jedna tylko metoda zaokrąglania, w szczególności metoda polegająca na zaokrąglaniu w dół kwoty podatku VAT od każdego artykułu może być zgodna z zasadą proporcjonalności.

42 Z powyższego wynika, że prawo wspólnotowe, w szczególności przepisy pierwszej i szóstej dyrektywy oraz zasady neutralności podatkowej i proporcjonalności nie zawierają żadnego szczególnego obowiązku dla państw członkowskich, aby zezwalały podatnikom na zaokrąglanie kwot podatku w dół od artykułu.

43 W związku z tym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż prawo wspólnotowe, na chwilę obecną, nie zawiera żadnego szczególnego obowiązku, na podstawie którego państwa członkowskie są zobowiązane do zezwolenia podatnikom na zaokrąglanie kwot podatku VAT w dół od poszczególnego artykułu.

W przedmiocie kosztów

44 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) **W braku szczególnego uregulowania wspólnotowego, to do państw członkowskich należy ustalenie zasad i metod zaokrąglania 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 zaokrąglanie kwot podatku VAT w dół od poszczególnego artykułu.**

Podpisy