DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 10 juli 2008 *

I mål C-484/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 24 november 2006, som inkom till domstolen den 27 november 2006, i målet

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász och T. von Danwitz (referent),

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 december 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, genom G.C. Bulk, adviseur, och M. Hamer, advocaat,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och M. de Grave, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom O. Patsopoulou, M. Tassopoulou och G. Skiani, samtliga i egenskap av ombud,

— Polens regering, genom E. Ośniecka-Tamecka, i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom V. Jackson, i egenskap av ombud, biträdd av I. Hutton, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, A. Weimar och P. van Nuffel, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 24 januari 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 22.3 b och 22.5 samt artikel 11 A i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, en skattemässig enhet till vilken bolaget Albert Heijn BV hör, och Staatssecretaris van Financiën till följd av det avslag på enhetens begäran om omprövning som meddelades av Inspecteur van de Belastingdienst (nedan kallad skatteförvaltningen). Enheten hade begärt att återfå mervärdesskatt motsvarande 1 414 euro.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 I artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) (nedan kallat första direktivet) föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärde[s]skatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärde[s]skatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

Det gemensamma systemet för mervärde[s]skatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.

…”

4 I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.”

5 I artikel 22.3 a och b, 22.4 b samt 22.5 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”3. a) Varje skattskyldig person skall utställa en faktura eller annan jämförlig handling beträffande varor och tjänster som han har tillhandahållit eller utfört åt någon annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. … Den skattskyldige skall behålla ett exemplar av varje handling som utfärdats.

…

b) Fakturan skall tydligt ange priset exklusive skatt samt skatten för varje skattesats liksom också alla eventuella skattebefrielser.

…

4. a) …

b) Deklarationen skall innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som skall tas ut och de avdrag som skall göras, däribland i förekommande fall och i den mån det anses nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden det sammanlagda värdet av de transaktioner som hänför sig till ifrågavarande skatt och avdrag samt värdet av skattefria transaktioner.

…

5. Varje skattskyldig person skall betala nettobeloppet av mervärdesskatten när deklarationen för perioden inlämnas. Medlemsstaterna kan dock fastställa ett annat datum för betalning av detta belopp eller begära interimsbetalning.”

6 Genom rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388 i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (EGT L 15, s. 24), som medlemsstaterna skulle ha genomfört med verkan från den 1 januari 2004, ändrades artikel 22.3 b i sjätte direktivet. Denna bestämmelse består bland annat av en tionde strecksats med följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelser som anges i detta direktiv, skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med punkt a första, andra och tredje stycke[na]:

…

— Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas, för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.

— …”

Den nationella lagstiftningen

7 Artikel 35 i lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting) av den 28 juni 1968 (Stb. 1968, nr 329), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, har följande lydelse:

”1. För de leveranser och de tjänster som en näringsidkare tillhandahåller till en annan näringsidkare eller till en annan juridisk person än en näringsidkare, är näringsidkaren skyldig att utställa en numrerad och daterad faktura som klart och utan tvetydigheter specificerar följande:

…

i. Betalningen.

j. Det skattebelopp som ska betalas för leveransen eller tjänsten. Det är inte tillåtet att ange ett annat skattebelopp.

…”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Bolaget Albert Heijn BV, som tillhör Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV som utgör en skattemässig enhet när det gäller omsättningsskatt, driver stormarknader där bolaget tillhandahåller ett traditionellt sortiment av livsmedel och andra varor.

9 Under den aktuella perioden för målet vid den nationella domstolen, nämligen oktober månad år 2003, beräknade och deklarerade klaganden i tvisten vid den nationella domstolen mervärdesskatt för försäljningen i sina stormarknader enligt den avrundningspraxis som klaganden vanligen använder. Denna metod innebär att beräkningen av mervärdesskatt grundar sig på den totala summa som motsvarar varje kassakvitto (eller ”varukorg”) och som betalas av en klient vid köp av flera artiklar samtidigt.

10 Varje belopp som anges på dessa kvitton har avrundats aritmetiskt till hela eurocent. Den aritmetiska avrundningsmetoden innebär att om den tredje decimalen är 5 eller mer avrundas beloppet uppåt till närmaste hela eurocent, och om den tredje decimalen är lägre än 5 avrundas beloppet nedåt till närmaste hela eurocent. Klaganden i tvisten vid den nationella domstolen har använt denna metod för sina samtliga filialer.

11 För två filialer har bolaget för den ifrågavarande perioden dessutom tillämpat en annan metod som innebär att den mervärdesskatt som ska erläggas beräknas inte per kassakvitto, utan separat för varje vara som sålts till kunden, genom att det således fastställda beloppet avrundas nedåt per vara till närmaste hela eurocent.

12 Klaganden i tvisten vid den nationella domstolen har på så sätt beräknat att bolaget för dessa två filialer och för den ifrågavarande perioden, enligt metoden med avrundning nedåt per vara är skyldig att erlägga 1 414 euro mindre än det belopp som var angivet på deklarationen och som klaganden faktiskt har erlagt i enlighet med klagandens vanliga avrundningspraxis per kassakvitto.

13 Klaganden i tvisten vid den nationella domstolen har begärt återbetalning av 1 414 euro, som bolaget anser sig otillbörligen ha erlagt i mervärdesskatt för de två ifrågavarande filialerna. Då denna begäran avslogs, begärde klaganden omprövning hos skatteförvaltningen och gjorde gällande att ”avrundning per varukorg” inte är korrekt och att den beräknade mervärdesskatten per vara bör avrundas nedåt till närmaste belopp.

14 Skatteförvaltningen avslog den förutnämnda begäran. Klaganden vid den nationella domstolen väckte talan om ogiltigförklaring av detta avslagsbeslut vid Gerechtshof te Amsterdam. Denna domstol ogillade talan, som grundar sig på en dom av den 16 augusti 2004. Klaganden överklagade således denna dom till Hoge Raad der Nederlanden.

15 I begäran om förhandsavgörande har Hoge Raad der Nederlanden erinrat om att även om tillämpning av den aritmetiska metoden leder till en avrundning uppåt till närmaste eurocent, överensstämmer denna metod enligt Gerechtshof te Amsterdam på det hela taget bättre med principen att skatten ska vara exakt proportionell mot priset än en metod som innebär avrundning nedåt till närmaste eurocent.

16 Hoge Raad der Nederlanden har vidare uppgett att det vid beräkning av mervärdesskatt är tillåtet att beräkna och aritmetiskt avrunda skatten för varje varuleverans eller för varje tillhandahållande av tjänst, eller att avrunda det totala beloppet för ett visst antal varuleveranser eller tillhandahållande av tjänster tillsammans, det vill säga, som i målet vid den nationella domstolen, per varukorg. Dessa två metoder anses enligt den nationella domstolen vedertagna från och med den 1 juli 2004, genom artikel 5 a i 1968 års tillämpningsförordning om omsättningsskatt (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968).

17 Tvisten vid den nationella domstolen ger upphov till frågan huruvida första och sjätte direktiven kräver att metoden med avrundning nedåt per vara ska tillåtas, och särskilt huruvida den metod som ligger till grund för bestämmelserna i artikel 2 första och andra styckena i första direktivet liksom artikel 11 A.1 a, artikel 22.3 b första stycket, i den lydelse som är tillämplig till och med den 1 januari 2004, och artikel 22.5 i sjätte direktivet är metoden enligt vilken mervärdesskatt ska beräknas för varje enskild transaktion, även när flera transaktioner anges på en och samma faktura eller i en och samma deklaration.

18 Hoge Raad der Nederlanden beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

”1 Regleras frågan om avrundning av mervärdesskatt endast av nationell rätt eller omfattas den av gemenskapsrätten, särskilt med hänsyn till [artikel 22.3 b tionde strecksatsen, 22.5, liksom artikel 11 A i sjätte direktivet]?

2 Om det sistnämnda är fallet, följer det då av nämnda direktivbestämmelser att medlemsstaterna är skyldiga att tillåta avrundning nedåt per vara även när flera transaktioner anges på en och samma faktura eller i en och samma deklaration?”

Begäran om återupptagande av det muntliga förfarandet

19 Klaganden i tvisten vid den nationella domstolen begärde, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 10 mars 2008, att det muntliga förfarandet skulle återupptas med anledning av att målet inte kan avgöras på grundval av ett argument som

inte har avhandlats mellan parterna, i den mening att generaladvokatens förslag till avgörande grundar sig på en felaktig uppfattning om de faktiska omständigheterna.

20 Det ska i detta avseende erinras om att enligt fast rättspraxis kan domstolen, på eget initiativ eller efter att ha hört generaladvokaten eller på parternas begäran, återuppta det muntliga förfarandet i enlighet med artikel 61 i domstolens rättegångsregler, om domstolen anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet eller om målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna (se beslut av den 4 februari 2000 i mål C-17/98, Emesa Sugar, REG 2000, s. I-665, punkt 18, dom av den 14 december 2004 i mål C-210/03, Swedish Match, REG 2004, s. I-11893, punkt 25, och av den 28 juni 2007 i mål C-466/03, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, REG 2007, s. I-5357, punkt 29, samt av den 8 maj 2008 i mål C-491/06, Danske Svineproducenter, REG 2008, s. I-3339, punkt 21).

21 I sin begäran om återupptagande av det muntliga förfarandet har klaganden i tvisten vid den nationella domstolen framhållit att bolaget vid ett flertal tillfällen under förhandlingen bland annat påpekade vad som enligt bolaget är korrekta uppgifter om effekterna av avrundningen.

22 I förevarande mål anser domstolen att den, efter att ha hört generaladvokaten, har tillgång till alla uppgifter den behöver för att kunna besvara de frågor som ställts. Domstolen anser följaktligen att det saknas skäl att förordna om ett återupptagande av det muntliga förfarandet.

23 Begäran om återupptagande ska följaktligen avslås.

Prövning av tolkningsfrågorna

Första frågan

24 Domstolen konstaterar som svar på den första frågan att bestämmelserna i första och sjätte direktiven inte innehåller någon uttrycklig regel om avrundning av mervärdesskattebelopp. Särskilt sjätte direktivet saknar någon sådan bestämmelse.

25 Liksom den nationella domstolen har framhållit, kan bestämmelserna i artikel 22.3 b i sjätte direktivet, såväl i den version som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen som de bestämmelser som följer av direktiv 2001/115 – vilka trädde i kraft den 1 januari 2004 och av denna anledning inte är tillämpliga på det förevarande målet – samt bestämmelserna i artikel 22.5 visserligen i sak tillämpas på avrundning av mervärdesskattebelopp. Det är emellertid klarlagt att det i dessa bestämmelser inte föreskrivs någon uttrycklig regel om det sätt på vilket avrundningen ska utföras.

26 Samma sak gäller artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet. Denna bestämmelse inskränker sig till att bestämma beskattningsunderlaget och den hänvisar endast till det pris som utgör vederlag för levererade varor och tillhandahållna tjänster.

27 Detta konstaterande kan på intet sätt ifrågasättas av syftet med och systematiken i de två ovanstående punkterna i förevarande dom, som ska beaktas vid tolkningen av dessa bestämmelser (se bland annat dom av den 10 december 2002 i mål C-491/01, British American Tobacco (Investments) Ltd och Imperial Tobacco, REG 2002, s. I-11453, punkt 203 och där angiven rättspraxis, av den 16 januari 2003

i mål C-12/00, kommissionen mot Spanien, REG 2003, s. I-459, punkt 55, och av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, Securenta, REG 2008, s. I-1597, punkt 35).

28 Det framgår inledningsvis av rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, s. 1303), att omsättningsskatt syftar till att uppnå målet att det ska råda likabehandling vad avser skattevillkoren för samma transaktion, oavsett i vilken medlemsstat transaktionen äger rum (dom av den 3 oktober 2006 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona, REG 2006, s. I-9373, punkterna 20 och 23). Artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet syftar i detta sammanhang till att säkerställa ett enhetligt beskattningsunderlag i medlemsstaterna.

29 Samma sak gäller artikel 22.3 b i sjätte direktivet angående vilken det av skäl 4 i direktiv 2001/115 framgår att de specifikationer som ska anges på fakturorna syftar till att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl. Artikel 22.4 och 22.5 i sjätte direktivet syftar till att säkerställa att all nödvändig information för att fastställa och korrekt uppbära den förfallna skatten ställs till skattemyndighetens förfogande.

30 Härav följer att det varken av lydelsen eller av syftet med nämnda bestämmelser är möjligt att dra slutsatsen att det i gemenskapsrätten föreskrivs en särskild avrundningsmetod.

31 Vid avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter ankommer det följaktligen på varje medlemsstats interna rättsordning att inom gemenskapsrättens gränser bestämma metoden och reglerna för avrundning av deklarerade mervärdesskattebelopp.

32 Medlemsstaterna är skyldiga att iaktta de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, då de inför eller tillåter en särskild avrundningsmetod. Iakttagandet av dessa principer som erkänns i gemenskapens rättsordning innebär emellertid inte att frågan om tillämpning av en särskild avrundningsmetod som sådan omfattas av gemenskapsrätten.

33 Mot bakgrund av det ovanstående ska den första frågan besvaras så, att i avsaknad av en särskild gemenskapslagstiftning ankommer det på medlemsstaterna att fastställa reglerna och metoderna för avrundning av mervärdesskattebelopp. Vid detta fastställande är medlemsstaterna skyldiga att iaktta de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen.

Andra frågan

34 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida direktiven innehåller en särskild skyldighet för medlemsstaterna att tillåta att skattskyldiga personer avrundar mervärdesskatten nedåt per vara.

35 Mot bakgrund av svaret på den första frågan ska det, för att ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen avseende dess andra fråga, prövas huruvida gemenskapsrätten, såsom följer av de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, ålägger en medlemsstat att tillåta skattskyldiga personer att avrunda den mervärdesskatt som ska erläggas till skattemyndigheten nedåt per vara. En sådan skyldighet förutsätter att en enda avrundningsmetod, nämligen den som innebär en avrundning av mervärdesskattebeloppet nedåt per vara, kan uppfylla sådana krav.

36 Principen om skatteneutralitet, som återspeglar principen om likabehandling på mervärdesskatteområdet, har bland annat som följd att skattskyldiga personer inte ska behandlas olika för liknande och således konkurrerande tjänster i fråga om den avrundningsmetod som tillämpas vid beräkningen av mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006 i de förenade målen C-443/04 och C-444/04, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, REG 2006, s. I-3617, punkt 35 och där angiven rättspraxis). Enligt denna princip ska den mervärdesskatt som tas ut av skatteförvaltningen exakt motsvara det mervärdesskattebelopp som anges på fakturan och som slutkonsumenten har betalat till den skattskyldige (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs, REG 1996, s. I-5339, punkt 24).

37 Den nämnda principen innehåller inga villkor om tillämpning av en särskild avrundningsmetod, i den mån som den metod som tillämpas av den berörda medlemsstaten säkerställer att det mervärdesskattebelopp som tas ut av skattemyndigheten exakt motsvarar det mervärdesskattebelopp som angetts på fakturan och som slutkonsumenten har betalat till den skattskyldige.

38 Beträffande proportionalitetsprincipen framgår det av artikel 2 första stycket i första mervärdesskattedirektivet att mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion, exakt proportionell mot priset på varorna eller tjänsterna (se, bland annat, domen i de ovannämnda målen Banca popolare di Cremona, punkt 21, och dom av den 11 oktober 2007 i de förenade målen C-283/06 och C-312/06, KÖGÁZ m.fl., REG 2007, s. I-8463, punkt 29).

39 Tillämpningen av proportionalitetsprincipen förutsätter att avrundning, när sådan är nödvändig, utförs på ett sådant sätt att det avrundade beloppet så långt som möjligt motsvarar det mervärdesskattebelopp som följer av en tillämpning av gällande skattesats. Inte desto mindre syftar avrundningen som sådan till att underlätta beräkningen och ska följaktligen förena kravet på en så exakt proportionalitet som möjligt med de praktiska behoven av en effektiv tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, som grundar sig på principen att den skattskyldige inger en deklaration.

40 Utan att det är nödvändigt för domstolen att uttala sig om frågan huruvida metoden med avrundning nedåt per vara uppfyller proportionalitetsprincipens villkor i den mening som avses i artikel 2 första stycket i första direktivet, följer det bland annat av beräkningsexempel som anförts i de yttranden som ingetts till domstolen, och som generaladvokaten redogjorde för i punkt 47 i sitt förslag till avgörande, att det finns beräkningssätt som uppfyller de förutnämnda villkoren.

41 På grund av den tekniska beskaffenheten beträffande frågan om avrundning är proportionalitetsprincipen inte heller sådan att den innehåller villkor som gör det möjligt att fastställa att en enda avrundningsmetod, särskilt den som innebär avrundning av mervärdesskattebeloppet nedåt per vara, uppfyller villkoren enligt proportionalitetsprincipen.

42 Av vad som anförts ovan följer således att gemenskapsrätten, bland annat bestämmelserna i första och sjätte direktiven, principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, inte innehåller någon särskild skyldighet för medlemsstaterna att tillåta att skattskyldiga personer avrundar mervärdesskattebeloppet nedåt per vara.

43 Följaktligen ska den andra frågan besvaras så, att gemenskapsrätten inte, på dess nuvarande stadium, innehåller några särskilda skyldigheter för medlemsstaterna att tillåta skattskyldiga personer att avrunda mervärdesskattebeloppet nedåt per vara.

Rättegångskostnader

44 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella

domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **I avsaknad av en särskild gemenskapslagstiftning ankommer det på medlemsstaterna att fastställa reglerna och metoderna för avrundning av mervärdesskattebelopp. Vid detta fastställande är medlemsstaterna skyldiga att iaktta de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen.**

2) **Gemenskapsrätten innehåller inte, på dess nuvarande stadium, några särskilda skyldigheter för medlemsstaterna att tillåta skattskyldiga personer att avrunda mervärdesskattebeloppet nedåt per vara.**

Underskrifter