SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 10. julija 2008 *

V zadevi C-484/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 24. novembra 2006, ki je prispela na Sodišče 27. novembra 2006, v postopku

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, G. Arestis, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász in T. von Danwitz (poročevalec), sodnika,

* Jezik postopka: nizozemščina.

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. decembra 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV G. C. Bulk, adviseur, in M. Hamer, odvetnik,

– za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in M. de Grave, zastopnika,

– za grško vlado O. Patsopoulou, M. Tassopoulou in G. Skiani, zastopnice,

– za poljsko vlado E. Ośniecka-Tamecka, zastopnica,

– za vlado Združenega kraljestva V. Jackson, zastopnica, skupaj z I. Huttonom, barrister,

– za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, A. Weimar in P. van Nuffel, zastopniki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 24. januarja 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 22(3)(b) in (5) ter člena 11(A) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 (UL L 376, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, davčnim subjektom, ki je lastnik družbe Albert Heijn BV, in Staatssecretaris van Financiën, potem ko je Inspecteur van de Belastingdienst (davčni inšpekotor, v nadaljevanju: inšpektor) zavrnil pritožbo, ki jo je ta vložila, da bi iz naslova davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) dobila vračilo zneska 1414 EUR.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301, v nadaljevanju: Prva direktiva), določa:

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.

[…]“

4 Člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive določa:

„Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

5 Člen 22(3)(a) in (b), (4)(b) in (5) Šeste direktive določa:

„3. (a) Vsak davčni zavezanec izda račun ali drug dokument, ki se priznava kot račun, za blago in storitve, ki jih je dobavil ali opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec. […] Davčni zavezanec shrani kopijo vsakega izdanega dokumenta.

[…]

(b) Račun mora jasno izkazovati ceno brez davka in pripadajoči davek po posameznih stopnjah kot tudi kakršne koli oprostitve.

[…]

4. […]

(b) Obračun mora vsebovati vse podatke, ki so potrebni za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov in, kadar je to ustrezno in potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na takšen davek in odbitke ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij.

[…]

5. Vsak davčni zavezanec plača neto znesek davka na dodano vrednost ob predložitvi rednega obračuna. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo tega zneska ali zahtevajo vmesno plačilo.“

6 Z Direktivo Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 o spremembi Direktive 77/388/EGS z namenom poenostavitve, modernizacije in usklajevanja pogojev[,] določenih za izdajanje računov v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL 2002, L 15, str. 24), ki so jo države članice morale uveljaviti do 1. januarja 2004, je bil spremenjen člen 22(3)(b) Šeste direktive, med drugim je ta določba vsebovala deseto alineo, v kateri je bilo določeno:

„Brez poseganja v posebno ureditev, ki jo določa ta direktiva, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s prvim, drugim in tretjim pododstavkom točke (a)[,] zahtevajo samo naslednji podatki:

[…]

– znesek DDV, ki se plača, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta [d]irektiva tak podatek izključuje;

[…]“

Nacionalna ureditev

7 Člen 35 zakona o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting) z dne 28. junija 1968 (Stb. 1968, št. 329) v različici, ki se uporablja v sporu v glavni stvari, določa:

„1. Trgovec mora za dobave, ki jih izvede, in za storitve, ki jih opravi za drugega trgovca ali za pravno osebo, ki ni trgovec, izdati oštevilčen in datiran račun, ki mora jasno in nedvoumno izkazovati:

[…]

(i) Znesek za plačilo.

(j) Znesek pripadajočega davka za dobavo oziroma storitev. Ni dovoljeno navajati drugega zneska davka.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

8 Družba Albert Heijn BV, ki je v lasti družbe Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, ki je davčni subjekt za obračunavanje prometnega davka, upravlja supermarkete, v katerih ponuja klasični izbor prehrambnih in drugih izdelkov.

9 V obdobju, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, in sicer oktobru 2003, je tožeča stranka v postopku v glavni stvari izračunala in prijavila DDV za prodaje v svojih supermarketih v skladu s svojo običajno prakso na podlagi skupnega zneska za vsak račun (ali „nakupovalno košarico“), ki ga je plačala stranka ob sočasnem nakupu različnih artiklov.

10 Vsak znesek na računu je bil aritmetično zaokrožen na cele cente. To aritmetično zaokroževanje pomeni, da se zneski, pri katerih je številka na tretjem decimalnem mestu enaka ali večja od 5, zaokrožijo navzgor, kadar pa je številka na tretjem decimalnem mestu nižja od 5, se zneski zaokrožijo navzdol. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je tako ravnala glede vseh svojih hčerinskih družb.

11 Vendar je poleg tega za dve hčerinski družbi v obdobju, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, uporabila drugo metodo, tako da zneska DDV ni izračunala glede na vsak račun, ampak ločeno, glede na vsak artikel, ki je bil stranki prodan, s tem da je tako izračunani znesek na artikel zaokrožila navzdol do najbližjega celega centa.

12 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je tako izračunala, da bi za ti dve hčerinski družbi v obdobju, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, morala v skladu s to metodo zaokroževanja navzdol na artikel plačati 1414 EUR manj, kot je bil znesek, ki ga je navedla v svojem obračunu davka in ki ga je dejansko plačala v skladu s svojo običajno prakso zaokroževanja na račun.

13 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je zahtevala vračilo zneska 1414 EUR, za katerega meni, da ga je neupravičeno plačala iz naslova DDV za zadevni hčerinski družbi. Ker je bila ta zahteva zavrnjena, je vložila pritožbo pri inšpektorju, pri čemer se je sklicevala, da „zaokroževanje na košarico“ ni pravilno in da bi moral biti znesek davka, ki se izračuna na artikel, po potrebi zaokrožen navzdol do najbližjega zneska.

14 Inšpektor je pritožbo zavrnil. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je pri Gerechtshof te Amsterdam zoper to zavrnilno odločbo vložila ničnostno tožbo. Gerechtshof te Amsterdam je s sodbo z dne 16. avgusta 2004 tožbo zavrnilo kot neutemeljeno. Tožeča stranka je tako pri Hoge Raad der Nederlanden vložila kasacijsko pritožbo zoper navedeno sodbo.

15 Hoge Raad der Nederlanden v predložitveni odločbi opozarja, da Gerechtshof te Amsterdam meni, da čeprav ima uporaba aritmetične metode za posledico zaokroževanje navzgor do celega centa, ta metoda bolj spoštuje, na saldo, načelo, v skladu s katerim mora biti davek strogo sorazmeren ceni, kot metoda, ki določa zaokroževanje navzdol do celega centa.

16 Navedeno sodišče dodaja, da je pri izračunavanju DDV dovoljeno izvesti aritmetično zaokroževanje davka za vsako dobavo blaga oziroma storitev ali uporabiti zaokroževanje glede na skupni znesek določenega števila dobav blaga oziroma storitev, ki se obravnavajo skupaj, in sicer v zadevi v postopku v glavni stvari, na košarico. Meni, da sta ti metodi od 1. julija 2004 določeni v členu 5a izvedbene uredbe o prometnem davku iz leta 1968 (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968).

17 Iz spora v postopku v glavni stvari naj bi izhajali vprašanji, ali Prva in Šesta direktiva zahtevata, da se metoda zaokroževanja navzdol na artikel sprejme, in zlasti ali določbe člena 2, prvi in drugi odstavek, Prve direktive ter členov 11(A)(1)(a) in 22(3)(b), prvi pododstavek, v različici, ki je veljala do 1. januarja 2004, in (5) Šeste direktive temeljijo na metodi, v skladu s katero je treba znesek DDV izračunati glede na vsako transakcijo, tudi če en račun in/ali en obračun davka zajema različne transakcije.

18 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je zaokroževanje zneskov DDV predmet izključno nacionalnega prava ali – zlasti ob upoštevanju določb [člena 22(3)(b), deseta alinea, in (5) ter člena 11(A) Šeste direktive] – spada pod pravo Skupnosti?

2. Če velja zadnje, ali iz določb direktiv izhaja, da so države članice zavezane dopustiti zaokroževanje navzdol na artikel, čeprav en račun in/ali en obračun davka zajema različne transakcije?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega postopka

19 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je z vlogo, ki jo je 10. marca 2008 vložila v sodnem tajništvu Sodišča, predlagala ponovno odprtje ustnega postopka, ker o zadevi ni mogoče razsoditi na podlagi utemeljitve, o kateri stranki nista razpravljali,

tako da sklepni predlogi generalne pravobranilke temeljijo na napačnem razumevanju dejstev.

20 V zvezi s tem je treba opozoriti, da Sodišče lahko po uradni dolžnosti na predlog generalnega pravobranilca ali na predlog strank v skladu s členom 61 Poslovnika odredi ponovno odprtje ustnega postopka, kadar meni, da ni dovolj poučeno ali da je o zadevi treba razsoditi na podlagi utemeljitve, o kateri stranke niso razpravljale (glej sklep z dne 4. februarja 2000 v zadevi Emesa Sugar, C-17/98, Recueil, str. I-665, točka 18; sodbe z dne 14. decembra 2004 v zadevi Swedish Match, C-210/03, ZOdl., str. I-11893, točka 25; z dne 28. junija 2007 v zadevi Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, ZOdl., str. I-5357, točka 29, in z dne 8. maja 2008 v zadevi Danske Svineproducenter, C-491/06, ZOdl., str. I-3339, točka 21).

21 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari pa v predlogu za ponovno odprtje ustnega postopka navaja, da se je na obravnavi večkrat sklicevala na po njenem mnenju natančna dejstva glede učinkov zaokroževanja.

22 V obravnavanem primeru Sodišče po opredelitvi generalne pravobranilke meni, da ima na voljo vse potrebne podatke, da lahko odgovori na zastavljeni vprašanji, in da zato ni treba odrediti ponovnega odprtja ustnega postopka.

23 Zato je treba predlog za odreditev tega ponovnega odprtja zavrniti.

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

24 V odgovor na prvo vprašanje je treba ugotoviti, da določbe Prve in Šeste direktive ne vsebujejo nobenega izrecnega pravila glede zaokroževanj zneskov DDV. Zlasti Šesta direktiva glede tega molči.

25 Res se določbe člena 22(3)(b) Šeste direktive – tako v njihovi različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja spora o glavni stvari, kot v različici, ki izhaja iz Direktive 2001/115, ki je začela veljati 1. januarja 2004 in ki zato ni uporabljiva v tem sporu – ter določbe odstavka 5 istega člena implicitno sklicujejo na zaokrožene zneske DDV, kot trdi predložitveno sodišče. Vendar ni dvoma, da te določbe ne določajo nobenega izrecnega pravila glede tega, kako je treba zaokroževanje izvesti.

26 Isto velja glede člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive. Ta določba se namreč omejuje na določitev davčne osnove in se sklicuje zgolj na cene dobavljenega blaga in opravljenih storitev kot plačilo za to.

27 Te ugotovitve nikakor ne izpodbijata cilj in sistematika nobene določbe, navedene v dveh predhodnih točkah, ki ju je treba upoštevati pri razlagi teh (glej zlasti sodbe z dne 10. decembra 2002 v zadevi British American Tobacco (Investments) in Imperial Tobacco, C-491/01, Recueil, str. I-11453, točka 203 in navedena sodna praksa; z dne 16. januarja 2003 v zadevi Komisija proti Španiji, C-12/00, Recueil, str. I-459,

točka 55, in z dne 13. marca 2008 v zadevi Securenta, C-437/06, ZOdl., str. I-1597, točka 35).

28 Najprej, iz Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 167, 71, str. 1303) izhaja, da je cilj prometnega davka enakost pogojev obdavčitve enake transakcije, ne glede na to, v kateri državi članici se opravi (sodba z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca Popolare di Cremona, C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točki 20 in 23). V tem okviru je cilj člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive v državah članicah zagotoviti enakost davčne osnove.

29 Isto velja za člen 22(3)(b) Šeste direktive, glede katerega iz četrte uvodne izjave Direktive 2001/115 izhaja, da podatki, ki morajo biti obvezno navedeni na računih, zagotavljajo dobro delovanje notranjega trga. Nazadnje je cilj člena 22(4) in (5) Šeste direktive zagotoviti, da so davčni upravi dane na voljo vse informacije, potrebne za ugotavljanje in natančen izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna.

30 Sledi, da niti besedilo navedenih določb niti njihov cilj ne omogočajo sklepa, da je pravo Skupnosti določilo posebno metodo zaokroževanja.

31 Ker na tem področju ni zakonodaje Skupnosti, morajo torej pravni redi držav članic v mejah prava Skupnosti določiti metodo in pravila za zaokroževanje prijavljenega zneska iz naslova DDV.

32 Ko države članice določajo, ali sprejemajo natančno metodo zaokroževanja, morajo spoštovati načela skupnega sistema DDV, kot sta načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti. Spoštovanje teh načel, ki jih pravni red Skupnosti priznava, kljub temu ne pomeni, da vprašanje posebne metode zaokroževanja, ki jo je treba uporabiti, spada na področje prava Skupnosti.

33 Glede na navedene ugotovitve je na prvo vprašanje treba odgovoriti tako, da ker na tem področju ni zakonodaje Skupnosti, morajo države članice določiti pravila in metode zaokroževanja zneskov DDV, pri tem pa morajo te države spoštovati načela, na katerih temelji skupni sistem tega davka, zlasti načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

Drugo vprašanje

34 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali direktivi vsebujeta posebno obveznost, v skladu s katero so države članice zavezane dopustiti, da davčni zavezanci znesek DDV zaokrožujejo navzdol na artikel.

35 Glede na odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje v tej sodbi je treba zato, da bi bilo predložitvenemu sodišču mogoče dati koristen odgovor na njegovo drugo vprašanje za predhodno odločanje, preveriti, ali pravo Skupnosti, kot izhaja iz načel, na katerih temelji skupni sistem DDV, zlasti načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti, državo članico zavezuje, da davčnim zavezancem dopusti, da znesek DDV, ki ga morajo plačati davčni upravi, zaokrožijo navzdol na artikel. Taka obveznost predpostavlja, da bi zgolj ena metoda zaokroževanja, in sicer metoda, v skladu s katero se znesek davka zaokroži navzdol na artikel, lahko izpolnila take zahteve.

36 Načelo davčne nevtralnosti, ki je izraz načela enakega obravnavanja na področju DDV, ima za posledico zlasti to, da davčni zavezanci ne smejo biti obravnavani različno v zvezi z metodo zaokroževanja, ki se uporablja pri izračunavanju DDV, glede podobnih konkurenčnih storitev (v tem smislu glej sodbo z dne 27. aprila 2006 v združenih zadevah Solleveld in van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 in C-444/04, ZOdl., str. I-3617, točka 35 in navedena sodna praksa). Na podlagi tega načela mora znesek, ki ga prejme davčna uprava iz naslova DDV, natančno ustrezati znesku iz naslova DDV na računu, ki ga končni potrošnik plača davčnemu zavezancu (v tem smislu glej sodbo z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, str. I-5339, točka 24).

37 Navedeno načelo tako ne vsebuje nobene zahteve glede uporabe posebne metode zaokroževanja, če metoda, ki jo je sprejela zadevna država članica, zagotavlja, da znesek, ki ga prejme davčna uprava iz naslova DDV, natančno ustreza znesku iz naslova DDV na računu, ki ga končni potrošnik plača davčnemu zavezancu.

38 Glede načela sorazmernosti iz člena 2, prvi odstavek, Prve direktive izhaja, da je DDV splošni davek na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Banca Popolare di Cremona, točka 21, in sodbo z dne 11. oktobra 2007 v združenih zadevah KÖGÁZ in drugi, C-283/06 in C-312/06, ZOdl., str. I-8463, točka 29).

39 Če spoštovanje tega načela zahteva, ko mora biti zaokroževanje tako, da zaokroženi znesek čim bolj ustreza znesku DDV, ki izhaja iz uporabe veljavne stopnje, je prav tako res, da je namen take transakcije, glede na njeno naravo, olajšati izračun in mora zato čim natančneje uskladiti zahtevo po čim natančnejši sorazmernosti s praktičnimi potrebami učinkovite uporabe skupnega sistema DDV, ki temelji na načelu prijave davčnega zavezanca.

40 V vsakem primeru, ne da bi se Sodišče moralo izreči o vprašanju, ali metoda zaokroževanja navzdol na artikel izpolnjuje zahteve načela sorazmernosti v smislu člena 2, prvi odstavek, Prve direktive, zlasti iz primerov izračuna, ki so bili predstavljeni v stališčih, ki so bila predložena Sodišču, in ki jih je povzela generalna pravobranilka v točki 47 sklepnih predlogov, izhaja, da obstajajo načini izračuna, ki lahko izpolnjujejo navedene zahteve.

41 Zato zaradi tehnične narave vprašanja zaokroževanja tudi načelo sorazmernosti ne vsebuje zahtev, ki bi omogočale sklep, da bi zgolj ena metoda zaokroževanja, in sicer metoda zaokroževanja zneska DDV navzdol na artikel, spoštovala načelo sorazmernosti.

42 Iz navedenega izhaja, da pravo Skupnosti, zlasti določbe Prve in Šeste direktive ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti, ne vsebuje nobene posebne obveznosti za države članice, da davčnim zavezancem dopustijo, da znesek DDV zaokrožijo navzdol na artikel.

43 Zato je na drugo vprašanje treba odgovoriti, da veljavno pravo Skupnosti ne določa nobene posebne obveznosti, v skladu s katero bi države članice morale davčnim zavezancem dopustiti, da znesek DDV zaokrožijo navzdol na artikel.

Stroški

44 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. Ker na tem področju ni zakonodaje Skupnosti, morajo države članice določiti pravila in metode zaokroževanja zneskov davka na dodano vrednost, pri tem pa morajo te države spoštovati načela, na katerih temelji skupni sistem tega davka, zlasti načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

2. Veljavno pravo Skupnosti ne določa nobene posebne obveznosti, v skladu s katero bi države članice morale davčnim zavezancem dopustiti, da znesek DDV zaokrožijo navzdol na artikel.

Podpisi