РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

10 юли 2008 година*

По дело C-484/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) с акт от 24 ноември 2006 г., постъпил в Съда на 27 ноември 2006 г., в рамките на производство по дело

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

срещу

Staatssecretaris van Financiën,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н G. Arestis, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász и г-н T. von Danwitz (докладчик), съдии,

* Език на производството: нидерландски.

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 декември 2007 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, от г-н G. C. Bulk, adviseur, и адв. M. Hamer, advocaat,

— за нидерландското правителство, от г-жа H. G. Sevenster и г-н M. de Grave, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-жа O. Patsopoulou, г-жа M. Tassopoulou и г-жа G. Skiani, в качеството на представители,

— за полското правителство, от г-жа E. Ośniecka-Tamecka, в качеството на представител,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-жа V. Jackson, в качеството на представител, подпомагана от г-н I. Hutton, barrister,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou, г-н A. Weimar и г-н P. van Nuffel, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 24 януари 2008 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 22, параграф 3, буква б) и параграф 5, както и на член 11, част A от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, данъчноправен субект, част от който е дружеството Albert Heijn BV, и Staatssecretaris van Financiën в резултат на отхвърлянето от Inspecteur van de Belastingdienst (данъчен инспектор, наричан по-нататък „инспекторът“) на възражението относно възстановяването на данък върху добавената стойност в размер на 1 414 EUR (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 2 от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъка върху оборота (ОВ 1967, 71, стр. 1301, наричана по-нататък „Първа директива“), гласи:

„Принципът на общата система на данъка върху добавената стойност включва прилагането му за стоки и услуги, обект на общ данък върху потреблението, точно пропорционално на цената на стоките и услугите, независимо от броя на транзакциите, които са извършени при производството и дистрибуцията преди етапа, на който се начислява данъкът.

При всяка транзакция данъкът върху добавената стойност, начислен върху цената на стоките или услугите по ставката, приложима за такива стоки или услуги, се начислява след приспадане на сумата на данъка върху добавената стойност, който е начислен директно за различните компоненти на разходите.

Общата система на данъка върху добавената стойност се прилага до и на етапа на търговията на дребно.

[…]“. [неофициален превод]

4 Член 11, част A, параграф 1, буква а) от Шеста директива предвижда:

„ Данъчната основа е:

а) при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява възнаграждение, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от страна на купувача, получателя или трета страна, включително субсидиите, които са пряко свързани с цената на такива доставки“. [неофициален превод]

5 Член 22, параграф 3, букви а) и б), параграф 4, буква б) и параграф 5 от Шеста директива гласи:

„3. а) всяко данъчнозадължено лице издава фактура или друг документ, служещ за фактура, за всички стоки и услуги, които доставя на друго данъчнозадължено лице или на юридическо лице, което не е данъчнозадължено. […] Данъчнозадълженото лице запазва копие от всички издадени документи.

[…]

б) във фактурата се посочва ясно цената без данъка, съответният данък, начислен по всяка от ставките, и освободените доставки, ако има такива.

[…]

4. а) […]

б) Данъчната декларация трябва да съдържа цялата информация, необходима за изчисляване на данъка, който е станал изискуем, както и сумите за приспадане, и — по целесъобразност и доколкото се счита, че е необходимо за установяване на данъчната основа — общата сума на сделките, отнасящи се до данъка и приспаданията, и общата сума на освободените доставки.

[…]

5. Всяко данъчнозадължено лице плаща нетната сума на данъка върху добавената стойност при подаване на периодичната декларация. Държавите-членки могат обаче да определят друга дата за плащане на сумата или да изискват междинно плащане.“ [неофициален превод]

6 С Директива 2001/115/ЕО на Съвета от 20 декември 2001 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО с цел опростяване, модернизиране и хармонизиране на предвидените условия за фактуриране на данъка върху добавената стойност (ОВ L 15, 2002 г., стр. 24), която трябва да бъде въведена в сила от държавите-членки считано от 1 януари 2004 г., се изменя член 22, параграф 3, буква б) от Шеста директива, като тази разпоредба включва по-специално десето тире със следното съдържание:

„Освен в специфичните случаи съгласно директивата, задължителни във фактурите по ДДС, издавани по първата, втората и третата алинея от буква а), са само следните реквизити:

[…]

— платимата сума на ДДС, освен когато се прилага специфичен режим, при който този реквизит е изключен съгласно директивата,

[…]“. [неофициален превод]

Национална правна уредба

7 Член 35 от Закона от данъка върху оборота (Wet op de omzetbelasting) от 28 юни 1968 г. (Stb. 1968 г., № 329) в редакцията му, приложима към спора по главното производство, има следното съдържание:

„1. За извършените доставки или предоставени услуги на друг търговец или на юридическо лице, различно от търговец, търговецът е длъжен да издаде фактура с номер и дата, в която се уточняват ясно и недвусмислено:

[…]

i. възнаграждението;

j. размерът на платимия за доставката на стока или услуга данък. Не е позволено посочването на друг размер на данъка.

[…]“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

8 Дружеството Albert Heijn BV, което е част от Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, представляващо данъчноправен субект за целите на събиране на данък върху оборота, управлява супермаркети, в които предлага класически асортимент от хранителни стоки или други продукти.

9 През релевантния период по главното производство, а именно октомври 2003 г., жалбоподателят по главното производство изчислява и декларира ДДС за продажбите в своите супермаркети съгласно обичайната си практика, въз основа на обща сума, обхващаща всички фискални бонове (или „пазарска кошница“), по които клиентите правят плащане при едновременното закупуване на различни стоки.

10 Всяка от сумите, съдържащи се във фискалните бонове, е закръглена аритметично до най-близкия евроцент. Операцията по аритметично закръгляне означава, че сумите, чието трето десетично число е равно на 5 или е по-голямо, се закръглят до най-близкия по-голям по размер цент и че сумите, чието трето десетично число е по-малко от 5, се закръглят до най-близкия по-малък по размер цент. Жалбоподателят по главното производство следва такъв подход по отношение на всички свои клонове.

11 Все пак за два от клоновете през въпросния период той прилага и друг метод, състоящ се в изчисляване на дължимия размер на ДДС не за фискален бон, а отделно за всяка продадена на клиента стока, закръгляйки така изчисления размер за всяка отделна стока към най-близкия по-малък размер в евроцентове.

12 Така жалбоподателят по главното производство изчислява, че за тези два клона и за въпросния период съгласно този метод на закръгляне надолу за всяка отделна стока той е трябвало да плати с 1 414 EUR по-малко от сумата, посочена в неговата декларация и действително изплатена съгласно обичайната му практика за закръгляне според фискален бон.

13 Жалбоподателят по главното производство иска възстановяването на 1 414 EUR, които той твърди, че е платил недължимо като ДДС за двата въпросни клона. Тъй като това искане е отхвърлено, той подава възражение пред инспектора, в което поддържа, че „закръглянето според пазарска кошница“ не е правилно и че размерът на данъка, изчислен за всяка отделна стока, трябвало по целесъобразност да бъде закръглен до най-близкия по-малък размер.

14 Инспекторът отхвърля това възражение. Жалбоподателят по главното производство предявява жалба за отмяна на това решение за отхвърляне пред Gerechtshof te Amsterdam. С решение от 16 август 2004 г. последният отхвърля тази жалба като неоснователна. Тогава жалбоподателят сезира Hoge Raad der Nederlanden с касационна жалба срещу това решение.

15 В акта за препращане Hoge Raad der Nederlanden напомня, че според Gerechtshof te Amsterdam, въпреки че при прилагането на аритметичния метод се стига до закръгляне към по-големия размер на цента, като последица този метод зачита по-добре принципа, по силата на който данъкът трябва да бъде строго пропорционален на цената, отколкото даден метод, който предвижда закръгляне към по-малкия размер на цента.

16 Посочената юрисдикция добавя, че при изчисляване на ДДС е позволено да се извършва аритметично закръгляне на данъка за всяка доставка на стока или за всяко предоставяне на услуга или да се прилага закръгляне за целия сбор от доставки или услуги, взети заедно, а именно в делото по главното производство, според пазарска кошница. Тези два метода били установени, считано от 1 юли 2004 г., в член 5 от Правилника за прилагане от 1968 г. относно данъка върху оборота (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968).

17 В спора по главното производство са повдигнати въпросите дали Първа и Шеста директива изискват да се допусне метода на закръгляне надолу за всяка отделна стока, и по-конкретно дали разпоредбите на член 2, първа и втора алинея от Първа директива, както и член 11, част А, параграф 1, буква а) и член 22, параграф 3, буква б), първа алинея в редакцията му, приложима до 1 януари 2004 г., и член 5 от Шеста директива се основават на метода, според който размерът на ДДС трябва да се изчислява за всяка сделка дори ако различните сделки са отразени в една фактура и/или се съдържат в една декларация.

18 При тези обстоятелства Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„ 1) Прилага ли се по отношение на закръглянето на размера на ДДС изключително националното право или — предвид по-специално разпоредбите [на член 22, параграф 3, буква б), десето тире и член 5, както и на член 11, част А от Шеста директива] — този въпрос попада в приложното поле на общностното право?

2) В последния случай произтича ли от разпоредбите на директивите, че държавите-членки са задължени да разрешат закръглянето надолу за всяка отделна стока и когато различни сделки са отразени в една фактура и/или се съдържат в една декларация?“

По молбата за възобновяване на устната фаза на производството

19 С молба, подадена в секретариата на Съда на 10 март 2008 г. жалбоподателят по главното производство иска възобновяването на устната фаза на производството на основание на това, че делото не можело да бъде решено въз основа

на довод, който не е разискван между страните, доколкото заключението на г-жа генералния адвокат се основавало на погрешно възприемане на фактите.

20 В тази връзка трябва да се припомни, че Съдът може служебно или по предложение на генералния адвокат, както и по искане на страните да разпореди възобновяване на устната фаза на производството в съответствие с член 61 от процедурения си правилник, ако счита, че делото не е достатъчно изяснено или трябва да се реши въз основа на довод, който страните не са разисквали (вж. Определение от 4 февруари 2000 г. по дело Emesa Sugar, C-17/98, Recueil, стр. I-665, точка 18, Решение от 14 декември 2004 г. по дело Swedish Match, C-210/03, Recueil, стр. I-11893, точка 25 и Решение от 28 юни 2007 г. по дело Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, Сборник, стр. I-5357, точка 29, както и Решение от 8 май 2008 г. по дело Danske Svineproducenter, C-491/06, все още непубликувано в Сборника, точка 21).

21 В молбата за възобновяване на устната фаза на производството обаче жалбоподателят по главното производство отбелязва по-специално, че по време на съдебното заседание той многократно е посочил точните според него факти, свързани с последиците от закръглянето.

22 При все това Съдът намира след изслушване на генералния адвокат, че в дадения случай разполага с всички необходими елементи, за да отговори на поставените въпроси и че в тази връзка не е необходимо да се разпорежда възобновяване на устната фаза на производството.

23 Следователно молбата за разпореждане на такова възобновяване на устната фаза на производството трябва да се отхвърли.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

24 В отговор на първия въпрос следва да се констатира, че разпоредбите на Първа и Шеста директива не съдържат никакво изрично правило относно закръгляването на ДДС суми. По-специално Шеста директива мълчи по този въпрос.

25 Разпоредбите на член 22, параграф 3, буква б) от Шеста директива в редакцията и, приложима към датата на настъпване на фактите по спора в главното производство, както и в редакцията, произтичаща от Директива 2001/115, влязла в сила на 1 януари 2004 г. и поради това неприложима по посочения спор, както и разпоредбите от параграф 5 от същия член несъмнено имат характер, който позволява позоваване по същество на закръглени размери на ДДС, както поддържа препращащата юрисдикция. Все пак безспорно е, че тези разпоредби не предвиждат никакво изрично правило относно начина, по който трябва да се извърши закръглянето.

26 Същото важи и за член 11, част А, параграф 1, буква а) от Шеста директива. Всъщност тази разпоредба се ограничава до определянето на данъчната основа и се позовава единствено на цената като насрещна престация за доставените стоки и извършените услуги.

27 Посочената констатация не се оспорва от целта и съдържанието на всяка от разпоредбите, споменати в двете предходни точки, които следва да се вземат предвид при тяхното тълкуване (вж. по-специално Решение от 10 декември 2002 г. по дело British American Tobacco (Investments) и Решение от 10 декември 2002 г. по дело Imperial Tobacco, C-491/01, Recueil, стр. I-11453, точка 203 и цитираната съдебна практика, Решение от 16 януари 2003 г. по дело Комисия/

Испания, C-12/00, Recueil, стр. I-459, точка 55, както и Решение от 13 март 2008 г. по дело Securenta, C-437/06, все още непубликувано в Сборника, точка 35).

28 Така от Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъка върху оборота — структура и подробни правила за прилагането на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, 1967 г., стр. 1303/67) следва, че данъкът върху оборота има за цел постигането на равни условия за данъчно облагане на една и съща сделка, независимо от това в коя държава-членка се осъществява тя (Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точки 20 и 23). В този контекст член 11, част А, параграф 1, буква а) от Шеста директива цели в държавите-членки да се гарантира единност на основата, на която се извършва данъчното облагане.

29 Същото важи и за член 22, параграф 3, буква б) от Шеста директива, във връзка с който от съображение 4 от Директива 2001/115 следва, че данните, които трябва задължително да фигурират във фактурите, целят да се гарантира доброто функциониране на вътрешния пазар. Накрая, член 22, параграфи 4 и 5 от Шеста директива има за цел да се гарантира предоставянето на разположение на данъчната администрация на цялата необходима информация за точното установяване и събиране на размера на изискуемия данък.

30 От това следва, че нито съдържанието на посочените разпоредби, нито тяхната цел позволяват да се заключи, че общностното право предвижда конкретен метод на закръгляне.

31 Като последица и при липсата на общностна уредба, в правния ред на държавите-членки следва да се определят в границите, наложени от общностното право, методът и правилата за закръгляне на дадена сума, декларирана за целите на ДДС.

32 Така, когато държавите-членки установяват или допускат конкретен метод на закръгляне, те следва да спазват принципите относно общата система на ДДС, както и тези на данъчен неутралитет и на пропорционалност. Спазването на тези принципи, признати в общностния правен ред, обаче няма за последица това, че въпросът за конкретния метод на закръгляне, който трябва да се приложи, сам по себе си попада в обхвата на общностното право.

33 Предвид всички гореизложени съображения на първия въпрос следва да се отговори, че при липса на специална общностна правна уредба държавите-членки определят правилата и методите на закръгляне на размера на данъка върху добавената стойност, като при това трябва да зачитат принципите, на които се основава общата система на този данък, и по-специално принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност.

По втория въпрос

34 С втория си въпрос препращащата юрисдикция иска да се установи дали директивите съдържат конкретно задължение, съгласно което държавите-членки са длъжни да разрешават на данъчнозадължените лица да закръглят за всяка отделна стока към по-ниския размер на ДДС.

35 Предвид отговора на първия преюдициален въпрос, с цел да се даде полезен отговор на препращащата юрисдикция в рамките на втория преюдициален въпрос, следва да се повери дали общностното право, както произтича от принципите, на които се основава общата система на ДДС, по-специално принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, задължава дадена държава-членка да разрешава на данъчнозадължено лице да закръгля за всяка отделна стока към по-ниския размер на ДДС, дължимо на данъчната администрация. Такова задължение предполага, че един-единствен метод на закръгляне, а именно този, който се състои в закръгляне за всяка отделна стока към по-ниския размер на ДДС, би могъл да отговаря на подобни изисквания.

36 Отразявайки принципа на равно третиране в областта на ДДС, принципът на данъчен неутралитет има по-специално за последица, че данъчнозадължените лица не трябва да бъдат третирани различно по отношение на метода на закръгляне, прилаган при изчисляването на ДДС за сходни престации, които са в конкуренция помежду си (вж. в този смисъл Решение от 27 април 2006 г. по дело Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 и C-444/04, Recueil, стр. I-3617, точка 35 и цитираната съдебна практика). По силата на същия принцип размерът на ДДС, който следва да се събере от данъчната администрация, трябва точно да съответства на размера, деклариран във фактурата за целите на ДДС и платен от крайния потребител на данъчнозадълженото лице (вж. в този смисъл Решение от 24 октомври 1996 г. по дело Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, стр. I-5339, точка 24).

37 Така, посоченият принцип не съдържа изискване относно прилагането на даден конкретен метод на закръгляне, доколкото избраният от съответната държава-членка метод гарантира, че размерът на събрания от данъчната администрация ДДС съответства точно на размера, деклариран във фактурата за целите на ДДС и платен от крайния потребител на данъчнозадълженото лице.

38 Що се отнася до принципа на пропорционалност, от член 2, първа алинея от Първа директива следва, че ДДС е общ данък върху потреблението, който е точно пропорционален на цената на стоките и услугите (вж. по-специално Решение по дело Banca Popolare di Cremona, посочено по-горе, точка 21, както и Решение от 11 октомври 2007 г. по дело KÖGÁZ и др., C-283/06 и C-312/06, Сборник, стр. I-8463, точка 29).

39 Ако зачитането на последния принцип изисква, когато е необходимо закръгляне, то да се извършва по такъв начин, че закръгленият размер да съответства, доколкото е възможно, на този на ДДС, произтичащ от прилагането на ставката, която е в сила, факт е, че такава сделка по своя характер има за цел улесняване на изчисляването и като последица трябва да приведе в съответствие изискването за доколкото е възможно точна пропорционалност с практическата необходимост от ефективно прилагане на общата система на ДДС, основаваща се на принципа на деклариране от страна на данъчнозадълженото лице.

40 При всички положения, без да е необходимо за Съда да се произнася по въпроса дали методът на закръгляне надолу за всяка отделна стока може да отговори на изискванията на принципа на пропорционалност по смисъла на член 2, първа алинея от Първа директива, от примерите за изчисляване, изложени в становищата, представени на Съда и посочени от генералния адвокат в точка 47 от нейното заключение, по-специално следва, че съществуват начини на изчисляване, които могат да отговорят на посочените изисквания.

41 Следователно поради техническото естество на въпроса за закръглянето принципът на пропорционалност не съдържа изисквания, които позволяват да се заключи, че един-единствен метод на закръгляне, по-конкретно този, състоящ се в закръгляне за всяка отделна стока към по-ниския размер на ДДС, може да съответства на принципа на пропорционалност.

42 От горепосоченото следва, че общностното право, и по-специално разпоредбите на Първа и Шеста директива и принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност, не съдържа конкретно задължение за държавите-членки да разрешават на данъчнозадължените лица да закръглят за всяка отделна стока към по-ниския размер на ДДС.

43 Следователно на втория въпрос трябва да се отговори, че в актуалното си състояние общностното право не съдържа никакво конкретно задължение, според което държавите-членки трябва да разрешават на данъчнозадължените лица да закръглят ДДС за всяка отделна стока към по-ниския размер.

По съдебните разноски

44 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството

пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) **При липса на специална общностна правна уредба държавите-членки определят правилата и методите на закръгляне на размера на данъка върху добавената стойност, като при това определяне тези държави трябва да зачитат принципите, на които се основава общата система на този данък, и по-специално принципите на данъчен неутралитет и на пропорционалност.**

2) **В актуалното си състояние общностното право не съдържа никакво конкретно задължение, според което държавите-членки трябва да разрешават на данъчнозадължените лица да закръглят данъка върху добавената стойност за всяка отделна стока към по-ниския размер.**

Подписи