

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 24 januari 2008¹(1)

Mål C-484/06

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

mot

Staatssecretaris van Financiën

”Avrundning av mervärdesskattebelopp”

1. Oavsett vilken mervärdesskattesats som tas ut på transaktioner, kommer det – om tillgängliga skattesatser och priser inte begränsas artificiellt – alltid att finnas tillfällen då beloppet omfattar en del av den minsta myntenhet som används vid betalning.⁽²⁾ Vid sådana tillfällen är avrundning nödvändig. Frågan uppkommer då huruvida avrundning skall göras uppåt eller neråt och när den skall göras – för varje vara, varje kassakvitto eller faktura, varje skattedeklaration och så vidare. Olika svar på dessa frågor kan medföra avsevärda skillnader i de skattebelopp som skall redovisas.

2. Förevarande begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad i Nederländerna (högsta domstol) avser a) om avrundning skall göras enligt nationell rätt eller gemenskapsrätten och, b) om den sistnämnda skall gälla, om medlemsstaterna måste tillåta avrundning neråt för varje vara även när flera transaktioner anges på samma faktura eller deklaration av mervärdesskatt.⁽³⁾

Tillämplig gemenskapslagstiftning

3. I artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet,⁽⁴⁾ som var i kraft vid tiden för omständigheterna i förevarande mål (oktober 2003), föreskrevs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdeskatt 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 mervärdeskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdeskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

Det gemensamma systemet för mervärdeskatt skall tillämpas till och med detaljhandelsledet.”

4. Mer detaljerade bestämmelser finns i sjätte direktivet.⁽⁵⁾ Två bestämmelser gäller

avrundning, men av procentenheter och inte av belopp. Artikel 19(6) innehåller bestämmelser om *pro rata*-beräkning av avdragsgill ingående skatt när ingående belopp används för både beskattade utgående belopp och utgående belopp som undantas från beskattning. Enligt artikel 19.1 skall den *avdragsgilla* andelen av ingående skatt uttryckas som en procentsats som avrundats *uppåt* till närmaste heltal. I artikel 25.3,(7) som avser särskilt beskattningssystem för jordbrukare, föreskrivs att procenttalet får avrundas *uppåt eller nedåt* till närmaste halva procentenhet.

5. Följande bestämmelser i sjätte direktivet har angetts vara relevanta i förevarande mål.

6. I artikel 2.1(8) föreskrivs att leverans av varor mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap omfattas av mervärdesskatt. I artikel 5.1(9) definieras leverans av varor som överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

7. Enligt artikel 10.1 och 10.2 avses med skattskyldighetens inträde den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut, nämligen när skattemyndigheten får rätt att göra anspråk på skatt från den skattskyldige. Detta inträffar i princip när varorna levereras eller tjänsterna utförs.(10)

8. I artikel 11 A(11) föreskrivs den allmänna bestämmelsen att beskattningsunderlaget i huvudsak skall utgöras av allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit för leveransen, oavsett om detta erhållits från kunden eller från någon annan.

9. Enligt artikel 12.3 a skall medlemsstaterna bestämma grundskattesatsen för mervärdesskatt, och reducerade skattesatser tillåts för vissa varor.(12)

10. Enligt artikel 17.1 och 17.2(13) har skattskyldiga personer rätt att från den utgående skatt som de är skyldiga att betala dra av det mervärdesskattebelopp som erlagts för ingående varor som används i samband med de skattskyldiga personernas skattepliktiga transaktioner.

11. Enligt artikel 22.3 a(14) skall skattskyldiga personer säkerställa att en faktura utfärdas beträffande alla varor som de har tillhandahållit någon annan skattskyldig eller icke skattskyldig person (något sådant krav föreligger således inte beträffande leverans till slutkonsumenter som är fysiska personer).(15) Enligt artikel 22.3 b fordras att fakturan bland annat skall innehålla uppgift om priset exklusive skatt och däremot svarande skatt vid varje skattesats liksom också alla eventuella undantag.(16) Enligt artikel 22.5(17) skall varje skattskyldig person betala nettobeloppet av mervärdesskatten (det vill säga utgående skatt minus ingående skatt) samtidigt med ingivandet av deklarationen.(18)

12. Kommissionen har vidare fäst uppmärksamhet på vissa bestämmelser i direktiv 98/6/EG.(19) Särskilt i artikel 2 a i det direktivet anges försäljningspris vid detaljhandel vara det slutliga priset på en enhet eller en bestämd mängd av en vara, inklusive mervärdesskatt och alla övriga skatter. Enligt artikel 3.1 fordras att försäljningspriset skall anges för alla ifrågavarande varor.

Tillämplig nederländsk lagstiftning

13. I Nederländerna regleras mervärdesskatt genom Wet op de omzetbelasting (lag om omsättningsskatt) 1968 och Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (genomförandedekret om omsättningsskatt) 1968. Standardmervärdesskattesatsen är 19 procent och det finns även en nedsatt skattesats om sex procent.

14. Vid tiden för omständigheterna i målet saknades bestämmelser om avrundning av belopp

som skulle erläggas. Med verkan från den 1 juli 2004 lades en ny artikel 5 a till Uitvoeringsbesluit omzetbelasting:

"Vid beräkning av skatt på grundval av det begärda beloppet och tullvärdet ... skall aritmetisk avrundning av det skattskyldiga beloppet göras till hela cent. Den aritmetiska avrundningen skall göras så, att belopp vars tredje decimal är lika med eller överstiger fem skall avrundas uppåt och belopp vars tredje decimal inte uppgår till fem skall avrundas neråt."

15. I motiveringen till ändringen angavs att avrundningsproblemet hade diskuterats i den rådgivande mervärdesskattekommittén(20) och att kommissionen var av uppfattningen att medlemsstaterna kunde reglera problemet på nationell nivå i enlighet med subsidiaritetsprincipen, eftersom direktivet inte innehöll några bestämmelser i frågan.

16. I motiveringen angavs även att den föreskrivna metoden var begränsad till behovet av att göra aritmetisk avrundning till hela cent, men att skatten kunde beräknas och avrundas för varje varuleverans eller tillhandahållen tjänst, eller att avrundning kunde göras för det totala beloppet avseende ett antal leveranser.

17. Enligt artikel 38 i Wet op de omzetbelasting skall handlare erbjuda varor eller tjänster till priser inklusive mervärdesskatt utom när kunden är en skattskyldig person eller ett offentligt organ.

Bakgrund och förfarande

18. Koninklijke Ahold NV (Ahold) driver snabbköp i Nederländerna. I egenskap av detaljhandlare skall bolaget utbjuda varor till priser inklusive mervärdesskatt.

19. I oktober 2003 beräknade och deklarerade bolaget utgående mervärdesskatt på försäljningen i alla sina snabbköp på grundval av totalbeloppet på varje kassakvitto eller "varukorg". Det delade upp totalbeloppet inklusive mervärdesskatt på varje kvitto i tre totalbelopp för a) varor till standardmervärdesskattesatsen, b) varor till den nedsatta skattesatsen och c) varor som inte behövde deklarerars för mervärdesskatt, vilka erlades i förväg enligt ett särskilt system. Bolaget multiplicerade de två förstnämnda totalbeloppen med 19/119 respektive 6/106 och erhöll därmed det mervärdesskattebelopp som ingick i priset.(21) Aritmetisk avrundning (uppåt eller neråt) till hela cent av vart och ett av beloppen gjordes därefter. De totalbelopp som erhöles på detta sätt deklarerades som utgående mervärdesskatt och användes för att beräkna det mervärdesskattebelopp som skulle erläggas (utgående mervärdesskatt minus ingående mervärdesskatt).

20. I två snabbköp gjorde bolaget därutöver för sina egna behov en annan beräkning på grundval av att a) mervärdesskatten skulle beräknas för varje såld vara och inte för varje kassakvitto och b) nödvändiga avrundningar alltid skulle göras *neråt* till närmsta hela cent. Ahold beräknade på så sätt att bolaget för de två snabbköpen under den ifrågavarande tiden skulle erlagga 1 414 euro mindre än vad bolaget faktiskt deklarerat och erlagt.

21. Aholds överklagande av beslutet att inte återbetala det beloppet har nu nått Hoge Raad. Bolaget har hävdatt att metoder för avrundning som leder till att det skattebelopp som skall erläggas blir högre (om än så lite) än det belopp som följer av strikt tillämpning av den tillämpliga mervärdesskattesatsen inte är förenliga med gemenskapslagstiftningen.

22. Hoge Raad har begärt förhandsavgörande avseende följande frågor:

"1. Regleras frågan om avrundning av mervärdesskattebelopp endast av nationell rätt eller omfattas den av gemenskapsrätten, särskilt med hänsyn till [artiklarna 11 A, 22.3 b och 22.5 i

sjätte direktivet]?

2. Om det sistnämnda är fallet, följer det då av de ovannämnda direktivbestämmelserna att medlemsstaterna är skyldiga att tillåta avrundning per artikel neråt även när flera transaktioner anges på en och samma faktura eller i en och samma deklaration?"

23. Ahold, regeringarna i Grekland, Nederländerna, Polen och Förenade kungariket samt kommissionen har avgett skriftliga yttranden och samtliga utom den polska regeringen var närvarande vid förhandlingen.

Bedömning

Den första frågan: vilken rätt som skall gälla

24. Det är tydligt att avrundning av mervärdesskattebelopp inte regleras explicit i någon bestämmelse i något av gemenskapens mervärdesskattedirektiv. Artiklarna 11 A och 22.3 b som Hoge Raad har hänvisat till är visserligen relevanta vid bestämning av mervärdesskattebelopp, men har inte alls den precision som fordras för att dra några särskilda slutsatser avseende avrundning av sådana belopp. Med hänsyn till detta och eftersom det är oundgängligt att avrunda, måste nödvändiga detaljerade bestämmelser ges i nationell lagstiftning.(22)

25. Denna slutsats stöds dessutom, såsom flera medlemsstater har påpekat, av bestämmelser i fördraget om harmonisering av omsättningsskatter (artikel 93 EG) och direktiv (artikel 249 tredje stycket EG).

26. Det står emellertid på samma sätt klart att medlemsstaterna inom de områden som omfattas av ett harmoniserande direktiv inte får vidta åtgärder som strider mot eller är oförenliga med direktivet eller överordnade bestämmelser eller principer som är tillämpliga enligt gemenskapsrätten.(23)

27. Med andra ord är frågan om avrundning inte enbart en uppgift för nationell lag eller gemenskapslagstiftningen. Den skall detaljregleras genom nationell lagstiftning inom de gränser som ställs upp i gemenskapslagstiftningen.

Den andra frågan: avrundning neråt per vara

28. Mot denna bakgrund avser den andra frågan huvudsakligen huruvida en nationell bestämmelse som medger handlare att avrunda mervärdesskatt neråt till närmsta cent för varje såld vara fordras enligt, överensstämmer med eller är oförenlig med gemenskapens lagstiftning om mervärdesskatt och särskilt med sjätte direktivet.

29. Enligt min uppfattning är en sådan bestämmelse av ovan angivna skäl oförenlig med principerna om mervärdesskatt. Frågan har visserligen två delar – avrundning neråt och avrundning per vara – men dessa står mycket nära varandra och jag skall behandla dem tillsammans.

30. En inledande punkt är att frågan har uppkommit hos Hoge Raad i samband med leveranser till slutkonsumenter till detaljhandelspriser inklusive mervärdesskatt. Jag skall tills vidare begränsa bedömningen till det förhållandet. Ur avrundningssynpunkt skiljer det sig i viss mån från leveranser till andra skattskyldiga och leveranser till nettopriser som ökas med mervärdesskatt.(24)

31. Två krav förefaller vara av största vikt, nämligen att mervärdesskatt skall vara exakt proportionell i förhållande till priset och att den skall vara neutral i förhållande till handlarna.

32. Det första av dessa krav framgår uttryckligt av artikel 2 i första direktivet. Det innebär att det mervärdesskattebelopp som ingår i detaljhandelspriset skall motsvara den exakta andel av priset som följer av tillämpningen av en skattesats, oavsett vilken mervärdesskattesats som tillämpas. När skattesatsen utgör 19 procent utgör den exakta andelen mervärdesskatt av detaljhandelspriset $19/119$ av det priset. Detta är en exakt andel oavsett om den kan uttryckas i hela cent eller inte.

33. Det andra kravet följer av både den ovannämnda artikeln och avdragssystemet i artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet. Mervärdesskatten skall endast belasta slutkonsumenten och inte de olika handlare och tjänsteleverantörer som har samverkat till slutprodukten eller genom vars händer denna har gått.⁽²⁵⁾ Omvänt måste dessa aktörer till skattemyndigheten redovisa alla mervärdesskattebelopp som slutkonsumenten erlägger och de får inte hålla inne något belopp för egen vinning.

34. För slutkonsumenten, som betalar mervärdesskatten men som inte erlägger denna separat och inte heller drar av den i ett senare skede, är det inte nödvändigt att fastställa det skattebelopp som ingår i detaljhandelspriset i hela cent. Slutkonsumenten kan ha goda skäl att få kännedom om beloppet och procentsatsen, men för detta syfte är en ungefärlig uppgift i hela cent tillräcklig. En sådan uppgift på ett kassakvitto behöver, till skillnad från en uppgift på en mervärdesskattefaktura som upprättas i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet, inte vara bindande för detaljhandlaren eller skattemyndigheten i något avseende.

35. Det är däremot av praktisk betydelse för båda de sistnämnda att exakta siffror används i beräkningarna av de belopp som skall erläggas.

36. I enlighet med artikel 22.4 och 22.5 i sjätte direktivet skall skattskyldiga deklarerat det utgående skattebeloppet i sin vanliga deklaration, där det utgör underlag för beräkning av nettobeloppet av den mervärdesskatt som skall betalas samtidigt med ingivandet av deklarationen.

37. Varje ökning av det deklarerade beloppet (följden av avrundning uppåt) medför en ökning av nettobeloppet av den mervärdesskatt som skall erläggas till skattemyndigheten, och varje minskning (följden av avrundning neråt) medför en minskning av nettobeloppet av mervärdesskatten.⁽²⁶⁾

38. Även om den exakta andelen av den mervärdesskatt som ingår i detaljhandelspriset och som kunden erlägger ($19/119$ av det priset i vårt exempel) inte varierar, medför avrundning uppåt till närmsta cent i den vanliga deklarationen att handlaren blir tvungen att betala en del av en cent mer från sin förtjänst än vad han faktiskt är skyldig att betala, och avrundning neråt innebär att han kan behålla en del av en cent som ytterligare förtjänst.

39. Mot detta kan invändas att en del av en cent är ett mycket litet belopp och därmed inte allvarligt kan rubba balansen i mervärdesskattesystemet. När en del av en cent multipliceras med antalet varor som säljs under en viss skatteperiod kan inverkan emellertid bli påtaglig.

40. Enligt Aholds beräkning uppgick skillnaden i två av bolagets butiker till omkring 1 400 euro under en månad. Enligt bolagets nätsidor driver Ahold över 2 000 detaljhandelsbutiker av olika storlek enbart i Nederländerna. Förenade kungarikets regering har gjort en grov uppskattning som innebär att om de fyra största snabbköpskedjorna i Förenade kungariket tilläts att avrunda neråt för varje artikel utan att ändra det pris som kunden betalar, skulle detta innebära en avrundning neråt av den mervärdesskatt som dessa snabbköpskedjor redovisar och betalar som skulle uppgå till väl över 70 miljoner GBP (100 miljoner euro) om året. Den uppskattningen förefaller vara trolig mot denna bakgrund.(27)

41. Det finns inte någon anledning att anta att avrundning uppåt skulle innebära mindre snedvridning än avrundning neråt, men snedvridningen skulle bli större i medlemsstater där den minsta myntenheten är större än cent.

42. Systematisk avrundning neråt eller uppåt av det mervärdesskattebelopp som skall erläggas för varje såld vara skulle därför leda till påtagliga samlade avvikelser från ett resultat som till fullo överensstämmer med principerna om att mervärdesskatt skall vara exakt proportionell och neutral.(28) Genom avrundning neråt skulle kunderna totalt sett betala betydande mervärdesskattebelopp som handlarna skulle behålla snarare än att betala vidare till skattemyndigheterna. Genom avrundning uppåt skulle skattemyndigheterna uppbära liknande belopp från detaljhandlarna, trots att dessa belopp inte skulle erläggas och trots att kunderna inte hade betalt dem.

43. När skatt redovisas kan det därför inte vara tillåtet, och än mindre erforderligt, enligt gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt att göra systematisk avrundning neråt (eller uppåt) för mervärdesskatten på varje vara som säljs i detaljhandeln.

44. Den slutsatsen besvarar Hoge Raads andra fråga.

45. En bedömning av vilka slags lösningar som kan godtas kan emellertid vara till stöd, med hänsyn till att det är detaljförsäljning till slutkonsumenter till priser inklusive mervärdesskatt som är av omedelbart intresse.

46. Åtminstone två slags tillvägagångssätt förefaller vara lämpliga, om än inte för att fullständigt undanröja så för att minska eller minimera den snedvridning som jag har åskådliggjort ovan. Dessa skulle kunna tillämpas oberoende av varandra eller tillsammans.

47. För det första, såsom alla de medlemsstaters regeringar som har yttrat sig har påpekat, är det sannolikt att den vanliga metoden för aritmetisk avrundning, enligt vilken delar av en cent som inte uppgår till 0,5 skall avrundas neråt och delar som är lika med eller överstiger 0,5 skall avrundas uppåt, i båda fallen till närmsta cent, skulle medföra att den ifrågavarande snedvridningen minskade, eftersom belopp som avrundas neråt kommer att jämna ut de belopp som avrundas uppåt.(29)

48. Ett sådant tillvägagångssätt inverkar inte nödvändigtvis på det mervärdesskattebelopp som ingår i det pris som kunden betalar för varje vara och som utgör 19/119 av detaljhandelspriset när skattesatsen är 19 procent.(30) Det är snarare ett praktiskt sätt att komma fram till ett närmevärde till totalsumman av de individuella belopp som varje detaljhandlare måste redovisa till skattemyndigheten i sin deklaration. Större precision kunde möjligen uppnås om mervärdesskattebeloppet för varje vara beräknades till exempelvis den åttonde eller tionde decimalen, varefter de på så sätt beräknade beloppen lades samman innan avrundning gjordes till närmsta cent. En sådan förfining förefaller emellertid vara onödigt utstuderad (och betungande för små handlare).

49. Som en fortsättning på den senaste slutsatsen är det för det andra inte nödvändigt att göra någon avrundning förrän mervärdesskatt verkligen skall *erläggas*, åtskild från uppgifter om priser inklusive mervärdesskatt. Detta skede uppnås först när det belopp beräknas som skall betalas samtidigt med ingivandet av deklarationen i enlighet med artikel 22.5 i sjätte direktivet. Fram till dess behöver endast priser inklusive mervärdesskatt för varje skattesats framgå av detaljhandlarnas redovisning. De skattebelopp som ingår i dessa priser kan helt enkelt redovisas som 19/119 eller 6/106 eller den andel som skall tillämpas ("exakt proportionell" enligt kravet i artikel 2 i första direktivet). Om avrundning görs endast i slutskedet blir resultatet mer exakt och beräkningen blir dessutom mindre betungande.

50. Om avrundningens inverkan således begränsas till en del av en cent för varje detaljhandlare och för varje skattesats i varje deklaration, kommer det inte att uppkomma någon allvarlig snedvridning i det totala skattebelopp som uppbärs jämfört med det totala belopp som konsumenterna erlägger, och snedvridningen av neutraliteten kan inte uppgå till mer än några få cent för varje detaljhandlare.

51. Om avrundningen skjuts upp så länge som möjligt kommer systematisk avrundning neråt inte heller att påverka balansen i systemet mer än i försumbar omfattning. Domstolen angav i domen i målet Elida Gibbs att skattemyndigheten i slutändan inte får uppbära ett större belopp än det som slutkonsumenten har betalat.(31) Om detta utlåtande följdes strikt, skulle systematisk avrundning neråt vid tidpunkten för ingivandet av deklarationen utgöra den lösning som innebär att tillämpliga regler och principer iakttoogs i högsta möjliga grad.

52. Jag vill här lägga till en slutlig kommentar. Enligt direktiv 98/6 skall detaljhandlare ange försäljningspris inklusive mervärdesskatt. Såsom diskuterades vid förhandlingen fastställer handlarna priserna i enlighet med marknadsmässiga överväganden, det vill säga den önskade försäljningsmarginalen, det pris kunderna kan vara villiga att betala och det pris som konkurrenterna begär. Det är tydligt att avrundning av mervärdesskattebelopp kan påverka dessa överväganden, särskilt beträffande lågprisvaror med stor omsättning. Mervärdesskatt är emellertid avsedd att vara neutral med avseende på handlarna och mervärdesskatteberäkningar skall inte tillåtas påverka kommersiella beslut av det slaget. Det är i detta avseende särskilt viktigt att beakta att stora snabbköpskedjor har mycket större möjligheter att ta hänsyn till sådana beräkningar än små handlare, vilket innebär att möjlighet till avrundning av mervärdesskatt på individuella varor kan snedvrider konkurrensen till fördel för de förstnämnda och till nackdel för de sistnämnda.

53. Sammanfattningsvis: i) När totalbelopp skall beräknas leder aritmetisk avrundning till mindre snedvridning än systematisk avrundning uppåt eller neråt (och avrundning till jämna tal minskar snedvridningen i ännu högre mån). ii) Snedvridningen kan minskas mer effektivt om de belopp som skall erläggas beräknas först sedan individuella belopp inklusive mervärdesskatt lagts samman för varje skatteperiod. iii) För att undvika att för höga belopp betalas in till skattemyndigheten är det godtagbart att i det skedet alltid avrunda beloppet neråt till den minsta myntenheten.

54. Jag skulle vilja betona att de tillvägagångssätt som jag har skisserat inte nödvändigtvis skall anses vara de enda möjligheterna för medlemsstaterna. Alla lösningar som innebär att de relevanta reglerna och principerna iakttas är godtagbara – i synnerhet om de inte medför att detaljhandlarna skall behålla eller erlägga någon skillnad mellan den exakta andelen mervärdesskatt av detaljhandelspriset och det belopp som redovisas till skattemyndigheten.

Priser och leveranser exklusive mervärdesskatt till skattskyldiga personer

55. Målet vid Hoge Raad avser detaljhandelsförsäljning till priser inklusive mervärdesskatt. De ovan angivna övervägandena avser det särskilda förhållandet och det förutsätts att försäljningen sker till slutkonsumenter. Dessa konsumenter har, som jag har angett, rätt att få kännedom om mervärdesskattens andel av det pris de betalar och de kan till närmsta cent få upplysning om till vilket belopp denna uppgår. Sådana upplysningar framgår i allmänhet av detaljhandlarnas kvitton, men är inte nödvändigtvis bindande på samma sätt som mellan handlarna och skattemyndigheten.

56. När försäljning sker till skattskyldiga personer som kommer att använda de ifrågavarande varorna i sin skattepliktiga utgående verksamhet är det emellertid nödvändigt att utfärda en mervärdesskattefaktura i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet. Fakturan skall innehålla uppgift om både priset exklusive skatt och skattebeloppet. Båda skall uttryckas som belopp som kan betalas.

57. Sådana förhållanden berör vanligen inte detaljhandlare, men däremot handlare som huvudsakligen levererar varor till andra skattskyldiga personer. Till skillnad från detaljhandlare fastställer dessa vanligen ett pris – i hela cent – exklusive mervärdesskatt, och lägger därefter mervärdesskatt enligt den tillämpliga skattesatsen till det priset. För att ange mervärdesskattebeloppen i hela cent, kommer det återigen ofta att bli nödvändigt att avrunda beloppet uppåt eller neråt.

58. Den snedvridning som jag har skisserat ovan uppkommer emellertid inte under sådana förhållanden eller så har den en mycket lindrig inverkan.

59. Beträffande *individuella* transaktioner, i vilka den utgående skatt som leverantören lägger på motsvarar den ingående skatt som kunden därefter kommer att dra av, utgör detta belopp varken någon vinning eller börda för någon av parterna, och eftersom den utgående skatten och den ingående skatten uppväger varandra genom avdragssystemet, påverkas inte det belopp som uppbärs på leveransen till slutkonsumenten i slutet av mervärdesskattekedjan.

60. Vid de mer sällsynta tillfällen då leverans sker till en slutkonsument påverkar avrundningen visserligen i någon mån det belopp som kunden betalar och skattemyndigheten uppbär, men den påverkar inte mervärdesskattens neutralitet ur leverantörens synpunkt. Det fakturerade beloppet är det belopp som skall redovisas till skattemyndigheten och den andel som motsvarar avrundningen påverkar inte leverantörens marginal på något sätt.(32)

61. Det är riktigt att den *kumulativa* effekten av avrundning på sådana transaktioner kan inverka

på de totala mervärdesskatteintäkter som medlemsstaten uppbär. Denna effekt kommer emellertid att vara begränsad. Slutkonsumenterna köper till absolut största delen varor från detaljhandlare som är skyldiga att saluföra varor till priser inklusive mervärdesskatt. Vid de tillfällen som slutkonsumenterna inte köper varor på detta sätt är det sannolikt att inköpen är av större värde, vilket innebär att avrundning med mindre än en cent innebär en avsevärt mindre avvikelse proportionellt sett. Om aritmetisk avrundning görs blir effekten begränsad både på de samlade mervärdesskattekvittona och för enskilda kunder.

62. När en skattskyldig person i undantagsfall och i individuella transaktioner köper varor från en detaljhandlare för att använda varorna i sin skattepliktiga utgående verksamhet och kommer att vilja dra av mervärdesskatten, begär han en faktura som innehåller uppgift om nettopriset och skattebeloppet. Vid sådana förhållanden måste detaljhandlaren anpassa priset något för att kunna ange beloppen i hela cent. Av anförda skäl kommer emellertid denna anpassning inte att påverka någon av parterna och inte heller det mervärdesskattebelopp som slutligen uppbärs.

Förslag till avgörande

63. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen besvarar Hoge Raads frågor på följande sätt:

1) Avrundning av mervärdesskattebelopp regleras inte i detalj i gemenskapens mervärdesskattedirektiv. Detta är därför en fråga för nationell lagstiftning. Denna måste emellertid i det avseendet överensstämma med relevanta bestämmelser och principer som följer av direktiven.

2) Enligt dessa bestämmelser och principer är det inte tillåtet för detaljhandlare att, i syfte att fastställa beloppet för den utgående skatt som de skall deklarerat i sin deklaration, göra avrundning neråt av det mervärdesskattebelopp som ingår i priset inklusive mervärdesskatt för varje vara som säljs.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – I förevarande mål, som avser belopp i euro, utgörs denna minsta myntenhet av cent, som jag kommer att syfta på. Myntenhetens namn saknar emellertid relevans.

3 – Liknande frågor har uppkommit i mål C-302/07, Wetherspoon, som är anhängigt vid domstolen. I det målet har frågan även uppkommit c) huruvida den sedvanliga metoden att göra aritmetisk avrundning uppåt eller neråt kan föreskrivas, (d) i vilket skede avrundning skall göras och (e) vad som följer av principerna om likabehandling och mervärdesskattens neutralitet när skattemyndigheterna tillåter vissa men inte alla aktörer att systematiskt göra avrundning neråt.

4 – 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). Första direktivet upphävdes med verkan från den 1 januari 2007 och ersattes av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1). Artikel 1.2 i detta innehåller samma bestämmelser med mindre språkliga ändringar. Syftet med direktiv 2006/112 är att de tillämpliga bestämmelserna om gemenskapens mervärdesskatt skall presenteras på ett tydligt och rationellt sätt i en omarbetad struktur och lydelse, utan att i princip göra några materiella ändringar i den befintliga lagstiftningen (jämför skäl 3 i ingressen). Hänvisningar nedan till direktiv 2006/112 innebär därför inte att lydelsen i motsvarande bestämmelser i upphävda direktiv är identisk.

5 – 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) (som ändrats vid flera tillfällen). Även sjätte direktivet upphävdes och ersattes av direktiv 2006/112. För läsbarhetens skull kommer jag emellertid att hänvisa till bestämmelserna i det i presens. Innehållet och till stor del lydelsen i dessa bestämmelser är fortfarande i kraft i motsvarande bestämmelser i direktiv 2006/112.

6 – Artikel 175 i direktiv 2006/112.

7 – Artiklarna 295–305 i direktiv 2006/112, artikel 298.

8 – Artikel 2.1 a i direktiv 2006/112.

9 – Artikel 14.1 i direktiv 2006/112.

10 – Artiklarna 62, 63 och 66 i direktiv 2006/112.

11 – Artikel 73 i direktiv 2006/112.

12 – Artiklarna 96–99 i direktiv 2006/112.

13 – Artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112.

14 – Den tillämpliga texten till artikel 22 fanns vid tiden för omständigheterna i målet i artikel 28h i sjätte direktivet som en av övergångsbestämmelserna. Motsvarigheten till artikel 22.3a finns nu i artikel 220 i direktiv 2006/112.

15 – Åtminstone avseende inrikeshandel omfattar kravet all försäljning som beskattas i ankomstmedlemsstaten och varuleveranser inom gemenskaperna oavsett vilket slags kund det är fråga om.

16 – Den versionen av artikel 22.3 b hade vid tiden för omständigheterna i målet ersatts av rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (EGT L 15, 2002, s. 24), som innehöll mer detaljerade krav. Direktiv 2001/115 trädde i kraft den 6 februari 2002. Fristen för medlemsstaterna att införliva direktivet löpte emellertid ut den 1 januari 2004. Det framgår att Nederländernas införlivande trädde i kraft den dagen (lag av den 18 december 2003, Staatsblad nr 530, 29 december 2003, s. 1). Hoge Raad har hänvisat till "tionde strecksatsen i artikel 22.3 b i sjätte direktivet (i den version som gällde fram till den 1 januari 2004)". Det är emellertid endast den version som ändrats genom direktiv 2001/115 som innehåller en tionde strecksats som innebär krav på att fakturor skall innehålla uppgift om den mervärdesskatt som skall betalas. Eftersom den relevanta frågan är om en mervärdesskattedeklaration skall innehålla uppgift om den mervärdesskatt som skall erläggas för transaktionen saknar misstaget betydelse. Motsvarande bestämmelser återfinns nu i artikel 226 i direktiv 2006/112.

17 – Artikel 206 i direktiv 2006/112.

18 – Enligt artikel 22.4 a skall beskattningsperiodens längd fastställas av medlemsstaterna till en, två eller tre månader eller andra tidsperioder som inte överstiger ett år. Mervärdesskattedeklarationen skall lämnas inom en av medlemsstaterna fastställd tidsperiod. Denna får inte vara längre än två månader efter utgången av varje beskattningsperiod (nu, se artikel 252 i direktiv 2006/112).

19 – Europaparlamentets och rådets direktiv 98/6/EG av den 16 februari 1998 om

konsumentskydd i samband med prismärkning av varor som erbjuds konsumenter (EGT L 80, s. 27).

20 – Ett forum som sattes samman i enlighet med artikel 29 i sjätte direktivet (artikel 398 i direktiv 2006/112), i vilket representanter för medlemsstaterna och kommissionen diskuterar frågor avseende genomförande av mervärdesskatt.

21 – Det är väsentligt att komma ihåg att mervärdesskatt i fråga om detaljhandelspriser måste beräknas baklänges från ett bestämt pris inklusive mervärdesskatt och inte framåt från ett pris exklusive mervärdesskatt. Ett detaljhandelspris inklusive 19 procent mervärdesskatt uppgår till 119 procent av nettopriset exklusive mervärdesskatt. Mervärdesskattebeloppet uppgår därför inte till $19/100$ (19 procent), utan $19/119$ av detaljhandelspriset. Samma beräkning kan, *mutatis mutandis*, användas för vilken annan mervärdesskattesats som helst.

22 – För ett analogt exempel, se dom av den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma (REG 2007, s. I-2425), punkt 38 och där angiven rättspraxis.

23 – Domstolen har påpekat detta vid ett stort antal tillfällen med avseende på beskattning. Se senast dom av den 11 oktober 2007 i mål C-443/06, Hollmann (REG 2007, s. I-0000), punkt 33 och där angiven rättspraxis.

24 – Se nedan punkt 55 och följande punkter för en bedömning av de sistnämnda situationerna.

25 – Se till exempel dom av den 28 februari 2007 i mål C-435/05, Investrand REG 2007, s. I-1315, punkt 22 och där angiven rättspraxis.

26 – Eller om den ingående mervärdesskatten undantagsvis överskrider den utgående mervärdesskatten för den ifrågavarande skatteperioden, innebär detta att det nettobelopp som skattemyndigheten skall återbetala ökar eller minskar.

27 – Vid förhandlingen talade Förenade kungarikets ombud om ännu större siffror, nämligen mellan 200 och 800 miljoner GBP.

28 – Även systematisk avrundning på kassakvittonivån eller "varukorgsnivån" måste ha en betydande om än mindre verkan med hänsyn till det stora antal sådana kvitton som upprättas dagligen i varje medlemsstat.

29 – Förenade kungariket har vid förhandlingen anfört ett mål i vilket aritmetisk avrundning per artikel skulle ha medfört en skatteavvikelse uppgående till mer än 17 000 GBP under sex månader för en enda handlare. Det är även riktigt att den aritmetiska metoden innebär en liten men systematisk avvikelse uppåt, eftersom 0,5 cent alltid avrundas uppåt trots att det är precis halvvägs mellan två cent. Det problemet skulle kunna mildras genom så kallad *banker's rounding* eller avrundning till jämna tal, vilket innebär att avrundning till hela tal exempelvis görs genom att tal som slutar på *exakt* ,5 och inte följs av något mer avrundas till närmsta hela jämna tal. Således blir 3,5 4 som tidigare men 2,5 blir 2.

30 – Detta kan i informationssyfte anges i avrundad form på det sätt jag föreslagit ovan i punkt 34. Problem kan emellertid uppstå om det avrundade beloppet uppfattas som det *verkliga* mervärdesskattebeloppet som ingår i priset. I en vara som säljs för 0,28 euro med 19 procent mervärdesskatt ingår mervärdesskatt med 0,0447 euro (19/119 av 0,28 euro). Om detta avrundas till 0,04 euro blir priset utan mervärdesskatt 0,24 euro. Men 19 procent av 0,24 euro är 0,0456 euro, vilket skulle avrundas till 0,05 euro, varvid priset inklusive mervärdesskatt skulle ha uppgått till 0,29 euro.

31 – Dom av den 24 oktober 1996 i mål C-317/94, Elida Gibbs (REG 1996, s. I-5339), punkterna 18–24, särskilt punkt 24. Även om engelska var rättegångsspråk i målet tycker jag att formuleringen i den engelska språkversionen – "the tax authorities may not *in any circumstances charge* an amount exceeding the tax paid by the final consumer" ("kan skatteförvaltningen *i slutändan* inte *uppbära* ett större belopp än det som den slutlige konsumenten har betalat") – inte riktigt motsvarar den franska språkversionen som domen ursprungligen upprättades i – "l'administration fiscale ne saurait *en définitive percevoir* un montant supérieur à celui payé par le consommateur final" (min kursivering).

32 – Det skall anmärkas att detta inte är en möjlighet för verkliga detaljhandlare, som är tvungna att fastställa priser inklusive mervärdesskatt (se direktiv 98/6, anført ovan i punkt 12).