

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 20 november 2008 1(1)

Mål C-302/07

J D Wetherspoon PLC

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(begäran om förhandsavgörande från VAT and Duties Tribunal (London))

”Avrundning av mervärdesskattebelopp”

1. Oavsett vilken mervärdesskattesats som tillämpas på transaktioner, kommer det att finnas fall i vilka det belopp som ska betalas består av en bråkdel av den minsta valutaenhet som används vid betalning. I sådana fall uppkommer ett behov av avrundning och en reglering kan behövas.

2. I domen i målet Koninklijke Ahold(2) besvarade domstolen två frågor från Nederländernas Hoge Raad (högsta domstol) och fastslog i huvudsak att det, under förutsättning att principerna om skatteneutralitet och proportionalitet iaktas, ankommer på medlemsstaterna att bestämma regler för sådan avrundning samt att gemenskapsrätten inte förpliktigar dessa att tillåta skattskyldiga personer att avrunda beloppet per vara nedåt.

3. I den aktuella begäran om förhandsavgörande från VAT and Duties Tribunal, London, ställs två frågor liknande dem som nyligen besvarades i domen i målet Koninklijke Ahold tillsammans med ytterligare två frågor av mera detaljerat slag. Den ena av dem gäller huruvida gemenskapsrätten kräver avrundning på en särskild nivå (såsom varje levererad vara, varje transaktion eller någon annan nivå). I den andra begärs att innebörden av principerna om likabehandling och skatteneutralitet ska klargöras med avseende på en nationell bestämmelse, enligt vilken endast vissa näringsidkare tillåts att avrunda mervärdesskattebelopp nedåt.

Relevant gemenskapslagstiftning

4. Den relevanta tidsperioden för den nationella tvisten sträcker sig från år 2004 till år 2006. Den tillämpliga gemenskapslagstiftningen återfinns följaktligen i första och sjätte mervärdesskattedirektiven.(3) Jag har citerat de relevanta bestämmelserna i punkterna 3–12 i mitt förslag till avgörande i målet Koninklijke Ahold, till vilket jag hänvisar. Det kan emellertid vara till hjälp att upprepa dem.

5. Enligt artikel 2 första och andra styckena i första mervärdesskattedirektivet innebär

principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt en tillämpning, på varor och tjänster, av en allmän skatt på konsumtion, som står i direkt proportion till priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen. Mervärdesskatt enligt tillämplig skattesats tas ut på varje transaktion, efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

6. I artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet slås fast att leverans av varor mot vederlag, av en skattskyldig person i denna egenskap, omfattas av mervärdesskatt.

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, vilket inte hindrar att tidpunkten för betalning får skjutas upp. Skattskyldigheten inträder i princip när varorna levereras eller tjänsterna utförs.

8. I artikel 11 A föreskrivs den allmänna regeln att beskattningsunderlaget i huvudsak ska vara allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit för leveransen, oavsett om detta erhållits från kunden eller från någon annan.

9. I artikel 12.3 a föreskrivs att grundskattesatsen för mervärdesskatt ska bestämmas av varje medlemsstat såsom en viss procentsats av beskattningsunderlaget, dock inte lägre än 15 procent, samt att medlemsstaterna dessutom får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

10. I artikel 17.1 och 17.2 ges 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. Den skattskyldiga personen måste enligt artikel 18.1 a ha en faktura upprättad i enlighet med artikel 22.3 för att kunna utnyttja sin avdragsrätt.

11. Enligt artikel 22.3 a ska skattskyldiga personer säkerställa att en faktura utfärdas beträffande alla varor som de har tillhandahållit någon annan skattskyldig eller icke skattskyldig juridisk person (underförstått föreligger således inte något sådant krav beträffande leverans till slutkonsumenter som är fysiska personer). Enligt artikel 22.3 b måste fakturan innehålla uppgift bland annat om priset exklusive skatt, den tillämpliga skattesatsen, den mervärdesskatt som ska betalas och kundens fullständiga namn och adress. I artikel 22.9 d sägs att medlemsstaterna beträffande vissa fakturor, bland annat då fakturan är på mindre belopp, får bevilja befrielse från vissa av de uppställda kraven, men att fakturorna under alla omständigheter ska innehålla uppgift om "[d]en skatt som skall betalas eller uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna".

12. I artikel 22.5 sägs att varje skattskyldig person ska betala nettobeloppet av mervärdesskatten (det vill säga utgående skatt minus ingående skatt) samtidigt med ingivandet av deklarationen.

13. Även direktiv 98/6/EG(4) ska nämnas. Detta direktivs syfte är att föreskriva att försäljningspris och jämförpris anges på alla varor som konsumenter erbjuds av näringsidkare, för att förbättra informationen till konsumenterna och underlätta prisjämförelser (artikel 1). I artikel 2 a definieras "försäljningspris" som det slutliga priset på en enhet eller en bestämd mängd av en vara, inklusive mervärdesskatt och alla övriga skatter, och i artikel 2 e definieras "konsument" som en fysisk person som köper en vara av skäl som inte faller inom ramen för dennes kommersiella eller yrkesmässiga verksamhet. I artikel 3.1 föreskrivs att försäljningspriset ska anges för alla varor som erbjuds konsumenter av näringsidkare.

Relevanta nationella bestämmelser

14. Enligt 1995 års förordning om mervärdesskatt (Value Added Tax Regulations 1995; nedan kallad VAT Regulations) *måste* en näringsidkare tillhandahålla en mervärdesskattefaktura endast när kunden är en annan skattskyldig person.(5) Alla mervärdesskatteregistrerade näringsidkare *kan* trots detta utfärda en mervärdesskattefaktura till alla kunder om de så önskar. En fullständig mervärdesskattefaktura måste innehålla ett antal särskilda upplysningar, däribland kundens namn och adress.(6) En "mindre detaljerad mervärdesskattefaktura" kan utfärdas för mervärdesskattepliktiga belopp upp till 100 GBP. Sådana fakturor behöver inte innehålla särskilda upplysningar om kunden men måste för varje tillämplig skattesats utvisa "det totala belopp som ska betalas inklusive mervärdesskatt och den tillämpliga mervärdesskattesatsen".(7)

15. Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (nedan kallade HMRC) har utfärdat en vägledning för mervärdesskatteregistrerade personer (VAT Guide (Notice 700) for taxable persons, nedan kallad Notice 700). Punkterna 17.5 och 17.6 gäller avrundning och har följande lydelse:

"17.5 Beräkning av mervärdesskatt på fakturor ? avrundning av belopp

Anmärkning: Tillstånd enligt denna punkt att avrunda mervärdesskattebelopp nedåt gäller fakturapliktiga näringsidkare och är tillämpligt endast då den mervärdesskatt som debiteras kunden och den mervärdesskatt som erläggs till skattemyndigheten är densamma. Tillstånd att avrunda nedåt gäller i regel inte för detaljhandlare, vilka ska tillämpa punkt 17.6.

På det totala mervärdesskattebelopp som ska erläggas för samtliga varor och tjänster som finns upptagna på en faktura, kan Ni avrunda nedåt till närmaste hela penny. Ni kan bortse från bråkdelar av en penny.

17.5.1 Beräkning grundad på produkt- eller tjänsteslag

Om Ni önskar beräkna mervärdesskatten separat för ett slags produkter eller tjänster som ingår bland andra varor och tjänster på en och samma faktura, ska Ni beräkna de separata beloppen genom att avrunda antingen

- nedåt till närmaste 0,1 penny ? exempelvis ska 86,76 pennies avrundas nedåt till 86,7 pennies, eller
- till närmaste 1 penny eller 0,5 penny ? exempelvis ska 86,76 pennies avrundas uppåt till 87 pennies.

Oavsett vilken metod Ni väljer, måste Ni vara konsekvent.

Det slutliga totala mervärdesskattebelopp som ska erläggas kan avrundas nedåt till närmaste hela penny.

17.6 Beräkning av mervärdesskatt för detaljhandlare

De flesta detaljhandlare redovisar mervärdesskatt enligt särskilda regler för detaljhandlare ("retail scheme"). Om det är på detta sätt som Ni redovisar mervärdesskatt, berör denna punkt inte Er.

Detaljhandlare använder i ökad utsträckning avancerad teknologi för att komma fram till den mervärdesskatt som ska erläggas för varje transaktion och utfärda en faktura. Om Ni inte tillämpar särskilda regler för detaljhandlare utan i stället beräknar mervärdesskatten efter produktslag [(8)] eller per faktura, ska Ni inte avrunda mervärdesskattebeloppet nedåt. Ni kan emellertid efter varje mervärdesskatteberäkning avrunda (uppåt eller nedåt).”

16. I Notice 700 definieras inte ”fakturapliktig näringsidkare”. I punkt 12 i HMRC:s Handbok V1-24A, ”Näringsidkares bokföring” (HMRC Manual V1-24A, ”Traders records”) (som innehåller vägledning för HMRC:s anställda men som är öppen för allmänheten), ges emellertid anvisningar om vad som ska förstås med uppdelningen i fakturapliktiga näringsidkare och detaljhandlare.

17. I punkt 12.1 i handboken anges att det vid tolkningen av punkt 17.5 i Notice 700 ”är viktigt att ha i åtanke att det är med avseende på regler för fakturapliktiga näringsidkare som avrundningen är skatteneutral. Det beror på att den normalt påverkar både säljarens utgående skatt och kundens ingående skatt. Detta betyder att, när en fakturapliktig näringsidkare beräknar mervärdesskatten på nettovärden, så kan det belopp som faktureras och ska betalas av kunden avrundas nedåt.”

18. I punkt 12.2 i handboken föreskrivs bland annat följande:

”Avancerade bokföringssystem gör det möjligt för detaljhandlare att bestämma mervärdesskatt efter produktslag och/eller att tillhandahålla mervärdesskattefakturer. ...

Tillstånd att avrunda nedåt gäller i princip inte för detaljhandlare. Det beror på att följden av att avrunda den mervärdesskatt som påförs slutkonsumenter inte är en reducering av den mervärdesskatt som ska betalas (som är mervärdesskattebråkdelen x vederlaget) utan endast en reducering av den skatt som ska redovisas till HMRC.

De flesta detaljhandlare fortsätter att redovisa mervärdesskatt enligt särskilda regler för detaljhandlare. Problemet med avrundning uppkommer endast för detaljhandlare vilkas redovisningssystem gör det möjligt för dem att bestämma skatt på produktslagsnivån och att utfärda fakturer. ...

...

Om en detaljhandlare genomgående sätter priser utifrån belopp exklusive mervärdesskatt – så att den mervärdesskatt som påförs konsumenten och den mervärdesskatt som redovisas till HMRC är densamma – kan avrundningstillstånd tillämpas. Vid granskning av ett sådant system ska man undersöka hur priser faktiskt sätts. Om detaljhandlaren genomgående kommer fram till en skatt inklusive försäljningspris genom att utgå från ett nettovärde i hela pennies, då kan tillstånd tillämpas. ... ”

19. Enligt begäran om förhandsavgörande har de flesta stora detaljhandlare i Förenade kungariket en individuell överenskommelse med HMRC om hur de ska beräkna sin mervärdesskatt (”retail scheme”, vartill hänvisning görs i Notice 700 och Handbok V1-24A). Vid sådana överenskommelser är HMCR beredda att tillåta aritmetisk avrundning (uppåt eller nedåt till närmaste penny) på antingen produktslagsnivå eller varukorgsnivå. I punkt 12.3 i Handbok V1-24A sägs emellertid att ”en alternativ avrundningsmetod som föreslås av en näringsidkare ska övervägas och tillåtas om den leder fram till ett acceptabelt och skäligt resultat.”

Faktiska omständigheter, det nationella förfarandet och tolkningsfrågorna

20. J D Wetherspoon PLC (nedan kallad J D Wetherspoon) drev över 670 pubar i Förenade

kungariket. Huvuddelen av dess försäljning utgjordes av detaljhandelsförsäljning av mat och dryck till slutkonsumenter.

21. Företaget angav ett försäljningspris inklusive mervärdesskatt på sina detaljhandelsprodukter. Det utfärdade inte fullständiga mervärdesskattefakturer till sina gäster, men tillhandahöll kvitton, som uppfyllde kraven för mindre detaljerade mervärdesskattefakturer, på mat och varma drycker samt på andra drycker när gästen begärde det.

22. Fram till år 2004 redovisade J D Wetherspoon mervärdesskatt genom att bestämma det mervärdesskattepliktiga beloppet vid varje försäljning och beräkna den mervärdesskatt som skulle betalas på varukorgsnivå. Företaget beräknade den mervärdesskatt som skulle betalas för varje transaktion enligt grundskattesatsen till sju fyrtiosjundedelar(9) av det totala skattepliktiga beloppet och avrundade uppåt eller nedåt aritmetiskt till närmaste penny. Dessa mervärdesskattebelopp summerades vid dagens slut för varje pub och utgjorde den mervärdesskatt som skulle betalas till HMRC i samband med att mervärdesskattedeklarationen gavs in.

23. Därefter beräknade J D Wetherspoon mervärdesskatten och avrundade den nedåt till den närmaste tiondelen av en penny på produktslagsnivå. Företaget lade sedan samman dessa mervärdesskattebelopp och avrundade totalbeloppet nedåt till närmaste penny på varukorgsnivå.

24. HMRC vägrade J D Wetherspoon tillstånd att runda av det mervärdesskattepliktiga beloppet nedåt på varje transaktion. J D Wetherspoon överklagade avslagsbeslutet samt två beskattningsbeslut som meddelats till följd härav.

25. VAT and Duties Tribunal, som prövar överklagandet, konstaterade att varken gemenskapslagstiftningen eller den nationella lagstiftningen specificerar avrundningsmetoden när tillämpning av grundskattesatsen leder till ett mervärdesskattebelopp som innehåller en bråkdel av den minsta valutaenhet som används vid betalning. Alternativen är att avrunda nedåt i varje fall eller att avrunda aritmetiskt. Det finns inte heller någon lagstiftning som specificerar vid vilken punkt avrundning ska göras. När samma kund köper en rad varor vid samma tillfälle, är det möjligt att avrunda:

- a) på "varunivå", för varje enskild vara av varje produkt vid varje försäljningstillfälle,
- b) på "produktslagsnivå", för varje produkt när mer än en vara av produkten köps vid samma försäljningstillfälle,
- c) på "leveransnivå", för varje leverans, där den enskilda transaktionen består av ett antal separata mervärdesskattepliktiga tillhandahållanden,
- d) på "varukorgsnivå", för varje kunds sammanlagda transaktion,
- e) på "redovisningsperiodnivå", genom att lägga samman alla mervärdesskattebelopp som mottagits för varor som sålts under perioden enligt grundskattesats och därefter avrunda totalsumman, eller
- f) på någon annan nivå, såsom den dagliga, totala, debiterade mervärdesskatten för varje försäljningsställe eller för samtliga näringsidkares försäljningsställen.

26. Den nationella domstolen har därför begärt ett förhandsavgörande i följande frågor:

"1) Regleras avrundning av mervärdesskattebelopp uteslutande i nationell rätt eller regleras den i stället i gemenskapsrätten? Bekräfta artikel 2 första och andra styckena i första direktivet och artiklarna 11 A. 1 a och/eller 12.3 a och/eller artikel 22.3 b (enligt lydelsen den 1 januari 2004)

i sjätte mervärdeskattedirektivet att avrundning är en gemenskapsrättslig fråga?

2) Särskilt:

i) Utgör gemenskapsrätten ett hinder för att tillämpa en av den nationella skattemyndigheten införd regel eller rättspraxis, enligt vilken avrundning uppåt ska göras på varje givet mervärdesskattebelopp varje gång en bråkdel av den minsta valutaenhet som används vid betalning är i fråga och mervärdesskattebeloppet uppgår till eller överstiger 0,50 (till exempel krävs 0,5 penny för att avrundas uppåt till närmaste hela penny)?

ii) Krävs enligt gemenskapsrätten att skattebetalarna ska tillåtas att göra en avrundning nedåt på varje mervärdesskattebelopp som omfattar en bråkdel av den minsta valutaenhet som används vid betalning?

3) På vilken nivå ska enligt gemenskapsrätten avrundning tillämpas för att beräkna det mervärdesskattepliktiga beloppet vid en försäljning där priset inkluderar mervärdesskatt: på nivån för varje enskild vara, varje produktslag, varje tillhandahållande (om mer än ett tillhandahållande ingår i samma varukorg), varje transaktion/varukorg totalt, varje redovisningsperiod eller på någon annan nivå?

4) Påverkas svaret på någon av frågorna av de gemenskapsrättsliga principerna om likabehandling och skatteneutralitet, särskilt med hänsyn till att vederbörande skattemyndighet i Förenade kungariket infört en bestämmelse enligt vilken endast vissa näringsidkare ges tillstånd att avrunda mervärdesskattepliktiga belopp nedåt? ”

27. J D Wetherspoon, regeringarna i Grekland, Nederländerna och Förenade kungariket samt kommissionen har yttrat sig skriftligt. J D Wetherspoon, Förenade kungarikets regering och kommissionen har yttrat sig vid den muntliga förhandlingen.

Bedömning

Den första frågan

28. Den första frågan ? huruvida avrundning av mervärdesskattebelopp regleras i nationell rätt eller i gemenskapsrätt ? har i huvudsak besvarats av domstolen i domen i målet Koninklijke Ahold.

29. Domstolen fann i punkterna 24–33 i den domen att mervärdesskattedirektiven inte innehåller någon uttrycklig regel om avrundning av mervärdesskattebelopp, att det i artiklarna 11 A.1 a och 22.3 b i sjätte direktivet inte fastslogs någon uttrycklig regel eller specifik avrundningsmetod och att det följaktligen, i avsaknad av någon gemenskapsrättslig lagstiftning, ankommer på medlemsstaternas rättsliga organ att besluta sådana regler eller metoder. Den anförde emellertid även att medlemsstaterna är skyldiga att iaktta de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom principerna om skatteneutralitet och proportionalitet(10), när de inför eller godtar en speciell avrundningsmetod.

30. I det aktuella målet nämner den hänskjutande domstolen, utöver artiklarna 11 A.1 a och 22.3 b i sjätte direktivet, de två första styckena i artikel 2 i det första direktivet, i vilka principerna för mervärdesskattesystemet anges, särskilt principen om en skatt som är exakt proportionell till priset, och artikel 12.3 a i sjätte direktivet, enligt vilken skattesatsen för mervärdesskatt ska bestämmas som en viss procentsats av beskattningsunderlaget. Det är klart att det inte i någon av dessa bestämmelser fastslås någon specifik regel eller metod för avrundning av mervärdesskattebelopp, men i båda uttrycks proportionalitetsprincipen, vilken medlemsstaterna måste följa, såsom domstolen konstaterade i domen i målet Koninklijke Ahold.

Den andra frågan

31. Den nationella domstolen frågar i huvudsak huruvida gemenskapsrätten, när mervärdesskattebelopp inkluderar en bråkdel av den minsta valutaenhet som används vid betalning, i) utgör hinder för en regel eller rättspraxis enligt vilken skattskyldiga personer ska tillämpa aritmetisk avrundning uppåt eller nedåt eller ii) kräver att de ska tillåtas en systematisk avrundning nedåt.

32. Domstolen fann i sin dom i målet Koninklijke Ahold, punkterna 34–43, att gemenskapsrätten, bland annat bestämmelserna i första och sjätte direktiven samt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet, inte innehåller någon särskild skyldighet för medlemsstaterna att tillåta skattskyldiga personer att avrunda mervärdesskattebeloppet per vara nedåt.

33. Domstolen anförde att kravet på skatteneutralitet inte innebär ett krav på att en viss avrundningsmetod ska tillämpas, 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.⁽¹¹⁾ Även om proportionalitetsprincipen kräver att varje avrundat belopp så nära som möjligt motsvarar det belopp som följer av en tillämpning av gällande skattesats, måste detta krav förenas med de praktiska behoven av en effektiv tillämpning av ett system som grundar sig på att den skattskyldige inger en deklaration.⁽¹²⁾ Det är klart att mer än en metod – och särskilt aritmetisk avrundning – kan uppfylla dessa villkor.⁽¹³⁾

34. Bedömningen att medlemsstaterna inte har skyldighet att tillåta skattskyldiga personer att runda av mervärdesskattebeloppet per vara nedåt besvarar i stor utsträckning del ii) i den nationella domstolens andra fråga i det aktuella målet. Ett svar på del i) av frågan kan härledas från det uttalande som går ut på att den aritmetiska metoden står i överensstämmelse med gemenskapsrättens krav. Det är sant att den andra frågan i målet Koninklijke Ahold gällde endast avrundning på varunivå, medan det aktuella målet inte är begränsat till den nivån. Domstolens argumentation är emellertid inte på något sätt specifik för den nivå på vilken avrundningen tillämpas.

Den tredje frågan

35. Den tredje hänskjutna frågan i det aktuella målet gäller på vilken – om någon – nivå som avrundning ska göras.

36. Frågan ställs med särskild hänvisning till försäljning som sker till priser inklusive mervärdesskatt. Sådana priser fastställs av näringsidkaren till ett försäljningspris (som, för att kunna betalas, inte kan inkludera en bråkdel av den minsta valutaenhet som används) av vilken en andel (i Förenade kungariket fyrtio fyrtiosjundedelar) är priset exklusive mervärdesskatt, och en andel (i Förenade kungariket sju fyrtiosjundedelar) är mervärdesskattebeloppet. I många fall (i Förenade kungariket alltid när priset inte är en multipel av 0,47 GBP), omfattar dessa andelar en

bråkdel av den minsta valutaenhet som används vid betalning. Kräver gemenskapsrätten att avrundning görs på någon särskild nivå i de fall näringsidkare tar ut sådana priser?

37. Som jag anförde i mitt förslag till avgörande i målet Koninklijke Ahold(14) leder avrundning alltid till en liten snedvridning, och ju lägre nivå den äger rum på (jag ansåg avrundning per vara den lägsta nivån och avrundning per redovisningsperiod vara den högsta), desto större är sannolikheten för att den sammanlagda snedvridningen blir betydande. Jag anförde även(15) att avrundning alltid uppåt eller alltid nedåt kommer att leda till större snedvridning, medan aritmetisk avrundning tenderar att minska den (med belopp avrundade uppåt som neutraliserar andra som har avrundats nedåt) och att andra förfinade åtgärder kan minska snedvridningen ännu mer.

38. Det slags snedvridning det gäller är en skillnad mellan den exakta andel av detaljhandelspriset som utgör mervärdesskatt och det mervärdesskattebelopp som näringsidkaren deklarerar och betalar in till skattemyndigheten. Sådana skillnader strider per definition mot kravet på exakt proportionalitet. De omfattar antingen, i fall av avrundning uppåt, näringsidkarens betalning till skattemyndigheten av en bråkdel av hans vinst i tillägg till det strikt skattepliktiga beloppet, eller, i fall av avrundning nedåt, näringsidkarens innehållande av en bråkdel av det strikt mervärdesskattepliktiga beloppet – och strider följaktligen också mot principen att mervärdesskatt ska vara neutral i förhållande till skattskyldiga personer.

39. Det är klart att varken några bestämmelser i sjätte direktivet eller några andra mervärdessskattedirektiv lägger fast några särskilda krav på vid vilken nivå avrundning ska äga rum. Principerna om skatteneutralitet och proportionalitet (som dessa principer ska förstås i mervärdesskattesammanhang) kräver emellertid att snedvridning ska begränsas till ett minimum. Detta kan å ena sidan uppnås genom att man använder en metod för avrundning som inte systematiskt leder till snedvridning i endast en riktning utan gör det möjligt för snedvridningarna att ta ut varandra. Det kan å andra sidan, i det speciella sammanhang som den hänskjutande domstolens tredje fråga gäller, uppnås genom att man tillämpar avrundning på den nivå som leder till minst fara för kumulativ snedvridning, eftersom den innehåller det lägsta antalet individuella avrundningsoperationer.

40. Den högsta möjliga nivån är redovisningsperioden.(16) I den mån näringsidkare säljer till slutkonsumenter och det inte finns något krav på att utfärda en faktura som utvisar ett särskilt mervärdesskattebelopp, tycks den avrundningsnivån inte medföra några praktiska problem. Som jag anförde i målet Koninklijke Ahold(17), behöver ett kassakvitto, av det slag som vanligtvis utfärdas, under sådana omständigheter inte ange det exakta mervärdesskattebelopp som ingår i det slutliga priset utan måste endast visa den tillämpliga skattesatsen. Även om ett avrundat belopp har angivits, behöver det inte vara bindande mellan näringsidkaren och skattemyndigheten. Ett kassakvitto, som varken utgör en fullständig eller en mindre detaljerad mervärdesskattefaktura, kan på grund av artikel 18.1 a i sjätte direktivet inte användas för att utöva rätten till avdrag. I ett fall med en mindre detaljerad mervärdesskattefaktura (som kan användas för att göra avdrag), konstaterar jag att det varken enligt artikel 22.9 d i sjätte direktivet eller enligt punkt 16.1 i VAT Regulations krävs att mervärdesskatten specificeras i en penningssumma – det räcker med ”de uppgifter som gör det möjligt att beräkna denna” eller ”den tillämpliga mervärdesskattesatsen”.(18)

41. Ändras situationen när en näringsidkare, som säljer till avrundade priser i vilka mervärdesskatt ingår, utfärdar en fullständig mervärdesskattefaktura?(19)

42. När en sådan faktura utfärdas, måste den utvisa det skattepliktiga beloppet och det mervärdesskattebelopp som ska betalas. Uppenbarligen måste de två beloppen tillsammans uppgå till en totalsumma som är möjlig att betala till leverantören och som därför inte kan inkludera en bråkdel av den minsta valutaenhet som används vid betalning. Jag kan emellertid inte finna något specifikt krav i sjätte direktivet på att varje särskilt belopp ska vara en avrundad multipel av

denna minsta enhet. Det tycks faktiskt inte heller finnas något oavvisligt skäl till varför en avrundning inte skulle kunna skjutas upp till redovisningsperiodstadiet. Leverantören skulle kunna summera alla bråkdelsbelopp innan han avrundar i sin deklaration – såsom kunden skulle kunna om han var en skattskyldig person. Och om kunden inte är en skattskyldig person, har han inget behov av att beräkna mervärdesskatt i avrundade belopp – han måste endast ha möjlighet att betala priset inklusive mervärdesskatt i sådan form.

43. Det är sant att nationell lag eller administrativ reglering kan kräva att alla belopp på mervärdesskattefakturer ska anges i multiplar av den minsta valutaenhet som används vid betalning⁽²⁰⁾ eller kan tillåta näringsidkare att avrunda till sådana enheter för att underlätta redovisning och administration. När en sådan avrundning krävs eller tillåts, "kristalliseras" det bestämda beloppet som det faktiska mervärdesskattebelopp som har betalats av kunden och ska redovisas av leverantören till skattemyndigheten. I sådana fall kommer den nivå för avrundning som orsakar minst snedvridning att vara den på fakturan för hela transaktionen, vilken naturligtvis kan innehålla en rad enskilda varor eller tillhandahållanden (detta är den "varukorgsnivå" som den nationella domstolen hänvisar till).

44. Även om det enligt gemenskapsrätten inte krävs avrundning på en viss nivå och medlemsstaterna således tillåts en viss grad av handlingsfrihet, måste den handlingsfriheten följaktligen användas i överensstämmelse med principerna om proportionalitet och neutralitet, vilka bäst tillgodoses genom avrundning på det sista stadium som är förenligt med praktiska krav för betalning och redovisning.

Den fjärde frågan

45. VAT and Duties Tribunal frågar i huvudsak huruvida det förhållandet att Förenade kungariket tillåter fakturapliktiga näringsidkare att systematiskt avrunda nedåt har några implikationer för den rättspraxis som den ska följa beträffande detaljhandlare (sådana som J D Wetherspoon), särskilt med hänsyn till gemenskapsrättsliga principer om likabehandling och skatteneutralitet.

46. Skillnaderna, å ena sidan, mellan leveranser till skattskyldiga personer och leveranser till slutkonsumenter och, å andra sidan, mellan priser exklusive mervärdesskatt och priser inklusive mervärdesskatt är relevanta för bedömningen av vilken metod och nivå för avrundning som är lämplig för detaljhandel. Jag behandlade därför implikationerna på grund av dessa skillnader i mitt förslag till avgörande i målet Koninklijke Ahold, särskilt punkterna 56–62, till vilka jag hänvisar.

47. Mot bakgrund av dessa överväganden och dem som anförs i punkterna 37–42 i samma förslag till avgörande, anser jag att det inte är förenligt med principerna om likabehandling och skatteneutralitet a) att tillåta näringsidkare som fastställer priser exklusive mervärdesskatt i avrundade tal, till vilka mervärdesskatt läggs, och som förser skattskyldiga personer med avdragsrätt, att avrunda det mervärdesskattepliktiga beloppet systematiskt nedåt och samtidigt b) kräva att näringsidkare som fastställer priser inklusive mervärdesskatt i avrundade tal, utifrån vilka det inbakade mervärdesskattepliktiga beloppet måste beräknas, och som levererar till slutkonsumenter, ska avrunda det mervärdesskattepliktiga beloppet aritmetiskt i samtliga fall.

48. I fall a) har avrundning (oavsett om den sker uppåt, nedåt eller aritmetiskt) till följd av avräkningsmekanismen inte någon effekt på vare sig leverantörens eller kundens skattebörda, och den påverkar inte heller det totala skattebelopp som skattemyndigheten slutligt driver in. I fall b) leder systematisk avrundning uppåt eller nedåt till att näringsidkaren blir skyldig att betala, och att skattemyndigheten driver in, mer respektive mindre mervärdesskatt än den exakta andel av det pris, som skulle bli resultatet om den korrekta skattesatsen tillämpades. Den skillnaden minskas avsevärt genom aritmetisk avrundning (särskilt avrundning till jämna belopp), som således

garanterar en ökad likabehandling mellan fall a) och b) och en ökad skatteneutralitet i fall b).

49. J D Wetherspoon har emellertid anfört att ett tillstånd att systematiskt avrunda nedåt för vissa näringsidkare och samtidigt ett åläggande för andra att avrunda aritmetiskt leder till en snedvridning av konkurrensen mellan de två kategorierna av näringsidkare – utifrån en helt godtycklig grund, eftersom kategorierna fakturapliktiga näringsidkare och detaljhandlare inte definieras någonstans. Företaget har som exempel nämnt två näringsidkare som säljer en burk målarfärg för 4,94 GBP inklusive mervärdesskatt. För den fakturapliktiga näringsidkaren skulle det vara möjligt med ett nettopris på 4,21 GBP plus mervärdesskatt på 0,73675 GBP, avrundat nedåt till 0,73 GBP. Detaljhandlaren skulle emellertid vara tvungen att avrunda det mervärdesskattepliktiga beloppet (som jag utifrån sju fyrtiosjundedelar av priset inklusive mervärdesskatt beräknar till 0,73574 GBP) aritmetiskt till 0,74 GBP och få ett nettopris på endast 4,20 GBP. J D Wetherspoon har hävdade att det strider mot domstolens rättstillämpning att lika utbud i konkurrens med varandra inte får behandlas olika i fråga om mervärdesskatteskyldighet och att det saknar betydelse i detta hänseende om snedvridningen är omfattande eller inte.(21)

50. Först av allt gäller i detta avseende att det uteslutande ankommer på den nationella domstolen att bedöma huruvida indelningen i fakturapliktiga näringsidkare och detaljhandlare är på något sätt osäker eller godtycklig. Det ankommer också på den nationella domstolen att bedöma huruvida mat och dryck, av samma slag som tillhandahålls av J D Wetherspoon och i konkurrens härmed, faktiskt tillhandahålls av fakturapliktiga näringsidkare som har tillstånd att avrunda det mervärdesskattepliktiga beloppet nedåt i fall då J D Wetherspoon inte har tillstånd att göra det. (22)

51. Under förutsättning att de faktiska omständigheterna beträffande den senare punkten kan klarläggas, uppkommer frågan huruvida skillnaden i behandling i praktiken missgynnar en typ av näringsidkare och inte andra och huruvida den är ett resultat av avrundningsmetoden eller av metoden för prissättning (det vill säga huruvida det pris i avrundade tal som man utgår ifrån är ett pris inklusive eller exklusive mervärdesskatt). Återigen ankommer dessa frågor i första hand på den nationella domstolen, men följande överväganden kan vara till hjälp.

52. Det avrundningstillstånd som gäller i Förenade kungariket för fakturapliktiga näringsidkare, och som J D Wetherspoon vill tillämpa, grundas på avrundning nedåt på varukorgsnivå till den minsta valutaenhet som används vid betalning, efter avrundning nedåt på produktslagsnivå till en tiondel av den enheten. Det kan därför vara klargörande att jämföra behandlingen inte av enstaka varor (till exempel den enda målarfärgsburken som J D Wetherspoon nämner) utan av varukorgar med samma vara (till exempel två, fem, tio eller fler målarfärgsburkar).

53. Om näringsidkaren i J D Wetherspoons exempel säljer mer än en enstaka målarfärgsburk, så förändras bilden. Den fakturapliktiga näringsidkarens försäljningspris, som grundas på ett högre pris exklusive mervärdesskatt, överstiger detaljhandlarens redan då den andra målarfärgsburken säljs tillsammans med den första och skillnaden ökar med antalet burkar. När mer än tio burkar sålts tillsammans, är den fakturapliktiga näringsidkarens mervärdesskattepliktiga belopp av priset högre än detaljhandlarens, och återigen ökar skillnaden med antalet burkar.

54. Det skulle bli omständligt att lägga fram beräkningar för alla möjliga olika antal burkar. Utifrån J D Wetherspoons siffror skulle emellertid en fakturapliktig näringsidkare, som systematiskt avrundar nedåt, sälja 20 målarfärgsburkar för 98,93 GBP, inklusive mervärdesskatt på 14,73 GBP, medan en detaljhandlare, som avrundar aritmetiskt, skulle sälja dem för 98,80 GBP, inklusive mervärdesskatt på 14,71 GBP (i detta exempel skulle detaljhandlaren siffror faktiskt bli desamma, även om han tilläts avrunda nedåt – vilket alltid blir fallet vid aritmetisk avrundning nedåt). Priset exklusive mervärdesskatt för konsumenten skulle således bli 84,20 GBP i den fakturapliktiga näringsidkarens fall och 84,09 GBP i detaljhandlaren fall.

55. Detaljhandlaren pris inklusive mervärdesskatt skulle följaktligen kunna bli mer attraktivt för slutkonsumenter, och hans pris exklusive mervärdesskatt skulle kunna bli mer attraktivt för skattepliktiga personer, eftersom varje pris är lägre än dess motsvarighet i den fakturapliktiga näringsidkarens prisstruktur. För konsumenter med utgifter av normal omfattning är skillnaderna emellertid så pass små att det nog inte är sannolikt att de i sig påverkar valet – överväganden som närhet och tillgång till fri hemkörning kan ha lika eller större värde. Detaljhandlare kan således ha möjlighet att anpassa sina priser för att kompensera en (lika liten) ofördelaktighet i termer av nettovinst utan att placera sig i en alltigenom ofördelaktig konkurrenssituation.

56. Det tycks således som om effekterna av skillnaderna i behandlingen av fakturapliktiga näringsidkare och detaljhandlare i Förenade kungariket a) inte nödvändigtvis är sådana att de systematiskt verkar till detaljhandlarnas nackdel och b) snarare kan härledas från skillnaden mellan användning av priser exklusive respektive inklusive mervärdesskatt, båda i avrundade tal, som grund för beräkningen än från den tillämpade avrundningsmetoden.

57. I det senare avseendet måste man komma ihåg att det enligt direktiv 98/6 krävs att ett försäljningspris inklusive mervärdesskatt – som är det enda pris som har betydelse för slutkonsumenten – ska anges på alla produkter som näringsidkare erbjuder fysiska personer, som köper dem av skäl som inte faller inom ramen för dessas kommersiella eller yrkesmässiga verksamhet. Vid handel mellan skattskyldiga personer, som är berättigade att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, är däremot det enda pris som har betydelse priset exklusive mervärdesskatt. Det föreligger därför inte någon uppenbar kränkning av principerna om skatteneutralitet och likabehandling till följd av att olika kategorier av näringsidkare fastställer sina priser enligt skilda metoder.

58. Förutsatt att de skilda avrundningsmetoderna faktiskt tillämpas på grund av en skillnad i det sätt på vilket näringsidkare fastställer sina priser, anser jag därför att HMRC:s tillstånd till avrundning nedåt för fakturapliktiga näringsidkare inte har några materiella implikationer för de avrundningsregler som gäller för detaljhandlare, som till exempel J D Wetherspoon.

59. Det är i detta avseende irrelevant att J D Wetherspoon, som fastställer priser inklusive mervärdesskatt, skulle redovisa betydligt mindre mervärdesskatt vid systematisk avrundning nedåt än vid aritmetisk avrundning. Den relevanta jämförelsen är den mellan fakturapliktiga näringsidkare och detaljhandlare, inte mellan olika avrundningsmetoder som tillämpas av detaljhandlare. Det skulle emellertid klart strida mot kravet på likabehandling om vissa näringsidkare i en grupp, som har liknande och konkurrerande utbud baserade på avrundade priser inklusive mervärdesskatt, skulle tillåtas att systematiskt avrunda det mervärdesskattepliktiga beloppet nedåt, och andra inte. Och i det fallet skulle de näringsidkare som hade tillstånd att avrunda nedåt undanhålla en bråkdel av det exakta mervärdesskattepliktiga beloppet, vilket skulle strida mot principen om skatteneutralitet.

Förslag till avgörande

60. Mot bakgrund av övervägandena ovan föreslår jag att domstolen ska besvara den nationella domstolens frågor på följande sätt:

- 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 utgör inte något hinder för medlemsstaterna att kräva att skattskyldiga personer ska avrunda det mervärdesskattepliktiga beloppet aritmetiskt i samtliga fall. Den innebär inte heller någon skyldighet för medlemsstaterna att tillåta skattskyldiga personer att avrunda det mervärdesskattepliktiga beloppet nedåt i samtliga fall.
- 3) Om försäljning sker till styckpris inklusive mervärdesskatt i avrundade tal och det mervärdesskattepliktiga beloppet innehåller en bråkdel av den minsta valutaenhet som används vid betalning, är det inte ett krav enligt gemenskapsrätten att beloppet ska avrundas till en hel enhet före den nivå vid vilken priset måste uttryckas i ett tal som inte innehåller en sådan bråkdel, för att det ska kunna betalas med ett självständigt belopp.
- 4) Om näringsidkare, som bjuder ut varor till styckpriser exklusive mervärdesskatt i avrundade tal till vilka mervärdesskatt ska läggas, tillåts avrunda det mervärdesskattepliktiga beloppet nedåt på varje faktura, utgör principerna om likabehandling och proportionalitet inget hinder mot kravet att näringsidkare, som bjuder ut varor till styckpriser inklusive mervärdesskatt i avrundade tal utifrån vilka den mervärdesskattepliktiga komponenten måste beräknas, ska avrunda mervärdesskatten aritmetiskt.

1 – Originalspråk: engelska.

2– Dom av den 10 juli 2008 i mål C-484/06 (REG 2008, s. I-0000).

3 – Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT L 367, s. 227; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) och 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, ändrat vid ett stort antal tillfällen). Båda direktiven har, med verkan från den 1 januari 2007, upphävts och ersatts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), vars syfte är att bestämmelserna ska presenteras på ett tydligt och rationellt sätt i en omarbetad struktur och lydelse utan att detta i princip leder till några materiella ändringar i den befintliga lagstiftningen.

4 – Europaparlamentets och rådets direktiv 98/6/EG av den 16 februari 1998 om konsumentskydd i samband med prismärkning av varor som erbjuds konsumenterna (EGT L 80, s. 27).

5– Och när leverantören är en detaljhandlare, endast om kunden begär en faktura.

6– De särskilda uppgifter som anges i punkt 14.1 i VAT Regulations är i huvudsak desamma som krävs enligt artikel 22.3 b i sjätte direktivet.

7– Punkt 16.1 i VAT Regulations.

8– För en förklaring av "produktslagsnivå", "varukorgsnivå" etc., se punkt 25 nedan.

9– Grundskattesatsen för mervärdesskatt i Förenade kungariket är 17,5 procent eller sju fyrtiodelar av nettopriset (priset exklusive mervärdesskatt). Mervärdesskattebeloppet är därför sju fyrtiosjundedelar av detaljhandelspriset (priset inklusive mervärdesskatt).

10– Man bör hålla i minnet att i detta sammanhang hänför sig "skatteneutralitet" till kravet på att mervärdesskatt ska vara neutral i sin påverkan både på och mellan skattskyldiga personer och att "proportionalitetsprincipen" har en specifik innebörd och kräver att skattebeloppets storlek ska vara exakt proportionell mot priset på varor och tjänster (se målet Koninklijke Ahod, punkterna 36 och 38).

11– Punkt 37 i domen.

12– Punkt 39.

13– Punkterna 40 och 41 som hänvisar till punkt 47 i mitt förslag till avgörande. I punkterna 47 och 48 diskuterade jag aritmetisk avrundning och visade i fotnot 29 att enkel aritmetisk avrundning leder till en ringa men systematisk avvikelse uppåt (som Förenade kungarikets regering skickligt har "suddat ut" i de beräkningar som den lagt fram i sina yttranden i det aktuella målet), som kan minskas genom "avrundning till jämna tal".

14– Särskilt punkterna 37–42 och 49–51.

15– I punkterna 42, 47–48 och fotnot 29.

16– Se punkterna 49–51 i mitt förslag till avgörande i målet Koninklijke Ahold.

17– Se särskilt punkterna 34–55 i mitt förslag till avgörande.

18– Se punkterna 11 och 14 ovan.

19– Det kan påpekas att en fullständig mervärdesskattefaktura ska innehålla en ansevärd mängd information (däribland kundens fullständiga namn och adress), vilket kan göra användningen mindre attraktiv för detaljhandlare med stor försäljningsvolym till små belopp.

20– Enligt punkt 14.1 i VAT Regulations krävs att skattebeloppet ska uttryckas i engelska pund, på samma sätt som det enligt artikel 22.3 b i sjätte direktivet krävs att detta uttrycks i den nationella valutan i vederbörande medlemsstat. Inte i någon av bestämmelserna sägs något om huruvida avrundade belopp ska användas.

21– Företaget har åberopat framför allt dom av den 28 juni 2007 i mål C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust (REG 2007, s. I-5517), punkterna 46 och 47 samt den rättspraxis som citeras där, tillsammans med dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkterna 55–58, och dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung (REG 2003, s. I-12911), punkterna 69–74.

22– Vid den muntliga förhandlingen har J D Wetherspoon anförts att en sådan situation skulle kunna föreligga mellan företaget och cateringfirmor i samband med mottagningar och liknande tillställningar, vilka kan anordnas för både skattskyldiga personer och privatpersoner. J D Wetherspoon har hävdats att cateringfirmor är berättigade att avrunda nedåt, medan företaget måste avrunda aritmetiskt.