

Sag C-302/07

J D Wetherspoon plc

mod

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af VAT and Duties Tribunal, London)

»Første og sjette momsdirektiv – princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet – regler for afrunding af momsbeløb – afrundingsmetoder og ?niveauer«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – sjette direktiv – bestemmelser om afrunding af afgiftsbeløbet*

[Rådets direktiv 67/227, art. 2, og direktiv 77/388, art. 11, punkt A, stk. 1, litra a), art. 12, stk. 3, litra a), og art. 22, stk. 3, litra b)]

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – sjette direktiv – bestemmelser om afrunding af afgiftsbeløbet*

[Rådets direktiv 67/227, art. 2, og direktiv 77/388, art. 11, punkt A, stk. 1, litra a), art. 12, stk. 3, litra a), og art. 22, stk. 3, litra b)]

3. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – sjette direktiv – afrunding af afgiftsbeløbet*

(Rådets direktiv 77/388)

1. Fællesskabsretten indeholder på sit nuværende udviklingstrin ikke nogen specifik forskrift vedrørende metoden til afrunding af merværdiafgiftsbeløb. Når der ikke foreligger specifikke fællesskabsretlige regler, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte reglerne for afrunding af merværdiafgiftsbeløb og metoderne hertil, idet medlemsstaterne herved skal overholde de principper, som danner grundlag for det fælles merværdiafgiftssystem, herunder principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet. Særligt er fællesskabsretten dels ikke til hinder for anvendelse af en national regel, ifølge hvilken der skal foretages afrunding opad af et givet merværdiafgiftsbeløb, når brøkdelen af den mindste relevante møntenhed er 0,5 eller derover, dels kræves det ikke i henhold til fællesskabsretten, at afgiftspligtige personer skal have mulighed for at foretage afrunding nedad af et merværdiafgiftsbeløb, hvis der i dette beløb indgår en brøkdel af den mindste nationale møntenhed.

(jf. præmis 38 og domskonkl. 1)

2. Ved salg til en pris inklusive merværdiafgift, når der ikke foreligger specifikke fællesskabsbestemmelser, påhviler det hver enkelt medlemsstat inden for fællesskabsrettens grænser og under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet at fastsætte, på hvilket niveau der kan eller skal ske afrunding af et merværdiafgiftsbeløb, hvori der indgår en brøkdel af den mindste nationale møntenhed.

(jf. præmis 51 og domskonkl. 2)

3. Eftersom erhvervsdrivende, der beregner priserne for de goder, de sælger, og de tjenesteydelser, de leverer, inklusive merværdiafgift, befinder sig i en anden situation end erhvervsdrivende, der gennemfører samme type transaktioner til priser eksklusive merværdiafgift, kan de førstnævnte ikke påberåbe sig princippet om afgiftsneutralitet med henblik på at opnå tilladelse til også at foretage afrunding nedad af de skyldige merværdiafgiftsbeløb for hver enkelt varegruppe og hver enkelt transaktion. Hvor der er tale om priser, som er fastsat eksklusive merværdiafgift, foretages afrundingen således, før kunden betaler modydelsen for leveringen. Det afgiftsbeløb, som den afgiftspligtige opkræver af kunden, og det beløb, der efterfølgende betales af den afgiftspligtige til staten, er identiske uafhængigt af den anvendte afrundingsmetode. I tilfælde, hvor merværdiafgiften er indeholdt i prisen på et gode eller en tjenesteydelse, vil en systematisk afrunding nedad på et lavere niveau end den periodiske merværdiafgiftsangivelse derimod føre til, at den afgiftspligtige opkræver det merværdiafgiftsbeløb, som faktisk skal betales, af kunden, mens han systematisk betaler et mindre beløb til staten og dermed beholder differencen til egen vinding, hvilket vil være i strid med princippet om, at merværdiafgiften skal opkræves af de afgiftspligtige for afgiftsmyndighederne på hvert stadium af produktions- og distributionsprocessen og skal indbetales til afgiftsmyndighederne.

(jf. præmis 60, 61 og 64 samt domskonkl. 3)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

5. marts 2009 (*)

»Første og sjette momsdirektiv – princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet – regler for afrunding af momsbeløb – afrundingsmetoder og ?niveauer«

I sag C-302/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af VAT and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 26. juni 2007, indgået til Domstolen den 29. juni 2007, i sagen:

J D Wetherspoon plc

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne T. von Danwitz (refererende dommer), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász og G. Arestis,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig R. ?ere?,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. oktober 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

- J D Wetherspoon plc ved barrister M. Angiolini og solicitor A. Khan
- Det Forenede Kongeriges regering ved V. Jackson, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill
- den græske regering ved S. Alexandridou, V. Karra, K. Georgiadis og M. Apesos, som befuldmægtigede
- den nederlandske regering ved C. Wissels og M. de Grave, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved M. Afonso og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 20. november 2008, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel forelæggelse vedrører fortolkningen af artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), som ændret ved Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 (EFT L 145, s. 1, herefter »første direktiv«), samt af artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), artikel 12, stk. 3, litra a), og artikel 22, stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2003/92/EF af 7. oktober 2003 (EUT L 260, s. 8, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem selskabet J D Wetherspoon plc (herefter »Wetherspoon«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) vedrørende sidstnævntes afslag på en anmodning fra selskabet om tilladelse til for hver enkelt varegruppe og for hver enkelt transaktion at foretage afrunding nedad af det beløb, som skal betales i merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Første direktivs artikel 2 bestemmer:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

Det fælles merværdiafgiftssystem anvendes til og med detailhandelsleddet.«

4 Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder ifølge sjette direktivs artikel 10, stk. 2, principielt på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted.

5 Sjette direktivs artikel 11, punkt A, litra a), bestemmer:

»Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

6 Momsens normalsats fastsættes i henhold til sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af beskatningsgrundlaget og skal være ens for levering af goder og for levering af tjenesteydelser. Denne procentsats må ikke være mindre end 15%, bortset fra anvendelsen af en eller to reducerede satser.

7 Sjette direktivs artikel 22, således som den fremgår af samme direktivs artikel 28h (herefter »sjette direktivs artikel 22«), fastsætter forpligtelserne for momsplichtige personer ved indenlandsk virksomhed. I denne artikel 22 er det i stk. 3, litra a), første afsnit, i stk. 3, litra b), første afsnit, tiende led, samt i stk. 3, litra b), fjerde afsnit, fastsat:

»a) Enhver afgiftspligtig person er forpligtet til at sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv, af hans kunde eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson for levering af goder eller tjenesteydelser til andre afgiftspligtige personer eller til ikke-afgiftspligtige juridiske personer [...]

[...]

b) Med forbehold af særbestemmelserne i nærværende direktiv er det kun følgende oplysninger, der er obligatoriske med hensyn til merværdiafgiften på de fakturaer, der udstedes på grundlag af bestemmelserne i litra a), første, andet og tredje afsnit:

[...]

– det afgiftsbeløb, der skal betales, undtagen hvis der anvendes en særordning, hvor dette direktiv udelukker en sådan oplysning

[...]

De beløb, der er anført på fakturaen, kan angives i en hvilken som helst valuta, forudsat at det

afgiftsbeløb, der skal betales, er angivet i den nationale valuta for den medlemsstat, hvor leveringen af goderne eller tjenesteydelserne finder sted [...]

[...]«

8 Sjette direktivs artikel 22, stk. 4, litra a) og b), og artikel 22, stk. 5, bestemmer:

»4. a) Enhver afgiftspligtig person skal indgive en angivelse inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist [...]

b) Angivelsen skal indeholde alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den skyldige afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder i givet fald, og såfremt det er nødvendigt for fastlæggelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de afgiftsfrie transaktioner.

[...]

5. Enhver afgiftspligtig person skal indbetale merværdiafgiftens nettobeløb samtidig med afgivelsen af den periodiske angivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acotobeløb.«

9 I løbet af 2004-2006 blev sjette direktiv ændret flere gange. Blandt de ovenfor anførte bestemmelser blev kun ordlyden af artikel 12, stk. 3, ændret. Denne ændring er imidlertid uden betydning for besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål.

Nationale bestemmelser

10 Regulation 13 i Value Added Tax Regulations 1995 (bekendtgørelse af 1995 om merværdiafgift) foreskriver, at der udstedes en moms faktura, hvis der foretages en afgiftspligtig levering til en afgiftspligtig person.

11 Ifølge denne bekendtgørelses regulation 16(1) er en »detailhandlende« ikke forpligtet til at udstede en moms faktura, medmindre kunden forlanger det. Hvis der er tale om en modydelse på under 100 pund (GBP), kan der udstedes en »forenklet moms faktura« med angivelse af bl.a. – for hver enkelt momssats, der finder anvendelse – det skyldige bruttobeløb inklusive moms samt den momssats, der finder anvendelse.

12 Commissioners har offentliggjort en momsvejledning rettet til afgiftspligtige personer, *Notice 700 – The VAT Guide, April 2002* (herefter »VAT Notice 700«).

13 Punkt 17.5, 17.5.1 og 17.6 i *VAT Notice 700* vedrører afrunding af momsbeløb. Disse punkter er sålydende:

»17.5 Beregning af moms ved fakturering – afrunding af beløb

Anmærkning: Tilladelsen i dette punkt til at afrunde momsbeløb nedad er udformet med henblik på fakturaudstedende handlende og finder kun anvendelse, såfremt det momsbeløb, der opkræves af kunderne, er det samme som det momsbeløb, der betales til Customs and Excise (afgiftsmyndigheden). Som hovedregel finder tilladelsen til at afrunde nedad ikke anvendelse for detailhandlende, som henvises til punkt 17.6.

Det samlede momsbeløb på alle varer og tjenesteydelser, som er angivet på en momsfaktura, kan afrundes nedad til nærmeste hele penny. Der kan ses bort fra den del af beløbet, der er under en penny.

17.5.1 Beregning på grundlag af grupper af varer eller tjenesteydelser

Hvis man vil beregne momsen separat for en gruppe af varer eller tjenesteydelser, som indgår sammen med andre varer eller tjenesteydelser i den samme faktura, beregnes de separate momsbeløb ved enten

- afrunding nedad til nærmeste 0,1 penny – f.eks. rundes 86,76 pence ned til 86,7 pence – eller
- afrunding til nærmeste hele penny eller 0,5 penny – f.eks. rundes 86,76 pence op til 87 pence.

Uanset hvilken metode der vælges, skal den anvendes konsekvent.

Det endelige samlede momsbeløb kan afrundes nedad til nærmeste hele penny.

[...]

17.6 Beregning af moms for detailhandlende

De fleste detailhandlende anvender en detailhandelsordning til afregning af moms. Hvis man afregner moms på denne måde, er man ikke berørt af dette punkt.

Detailhandlende anvender i stigende grad avanceret teknologi i kasseapparaterne til at fastslå momsen på hver enkelt transaktion og udstede en faktura. Hvis man ikke anvender en detailhandelsordning, men beregner moms for hver varegruppe eller for hver faktura, må momsbeløbet ikke afrundes nedad. Det er dog tilladt at afrunde (opad eller nedad) hver enkelt momsberegning.«

14 *VAT Notice 700* definerer ikke begrebet »fakturaudstedende handlende«.

15 I Commissioners håndbog *V1-24A: Trader's records*, som er en vejledning for afgiftsmyndighedernes personale, der også er offentligt tilgængelig, findes der supplerende vejledning om afrunding.

16 Afsnit 12.1 i denne håndbog fastslår, at det ved fortolkningen af punkt 17.5 i *VAT Notice 700* »er vigtigt at bemærke, at den gælder i sammenhæng med reglerne for fakturaudstedende handlende, hvor afrundingen er afgiftsneutral; årsagen hertil er, at den normalt vil påvirke størrelsen af både leverandørens udgående afgift og kundens indgående afgift; dette betyder, at når en fakturaudstedende handlende beregner moms af nettobeløb, kan det beløb, som faktureres, og kunden skal betale, afrundes nedad«.

17 Afsnit 12.2 i *V1-24A: Trader's records* er sålydende:

»Med avancerede regnskabssystemer har detailhandlende mulighed for at fastslå momsen for hver varegruppe og/eller udstede momsfakturaer [...]

Som hovedregel er en tilladelse til at afrunde nedad ikke hensigtsmæssig for detailhandlende, fordi virkningen af, at den moms, som opkræves af de endelige forbrugere, afrundes nedad, ikke er en reduktion af den skyldige moms (som er momssatsen multipliceret med vederlaget), men

kun en reduktion af den moms, som angives til Commissioners.

De fleste detailhandlende anvender fortsat en detailhandelsordning til momsafregning. Der opstår kun problemer med afrunding, hvis de detailhandlendes regnskabssystemer gør det muligt at fastslå afgiften for hver varegruppe og udstede fakturaer [...]

Hvis en detailhandlende rent faktisk fastsætter priserne eksklusive moms – således at det momsbeløb, kunden skal betale, og det momsbeløb, der angives til Commissioners, er det samme – kan den eksisterende afrundingstilladelse være hensigtsmæssig. Når der tages stilling til et sådant system, bør det undersøges, hvorledes priserne rent faktisk fastsættes. Hvis den detailhandlende faktisk fastsætter en salgspris inklusive moms ved at gå ud fra en nettoværdi angivet i hele pence, kan den eksisterende tilladelse være hensigtsmæssig [...]«

18 I afsnit 12.3 i V1-24A: *Trader's records* redegøres for den aritmetiske afrundingsmetode, og i afsnittets tredje underafsnit fastslås det, at »hvis en handlende foreslår en anden afrundingsmetode, bør denne tages i betragtning og tillades, hvis den giver et acceptabelt og rimeligt resultat«.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

19 Wetherspoon driver en kæde på mere end 670 pubber i Det Forenede Kongerige. Størstedelen af selskabets indtægter hidrører fra detailsalg af mad og drikkevarer til endelige forbrugere.

20 Wetherspoon oplyser detailsalgspriser inklusive moms til kunderne. Selskabet udsteder ikke fuldstændige momsfakturaer, men udleverer ved bestilling af mad og varme drikke rutinemæssigt kvitteringer med angivelse af dets momsregistreringsnummer. For øvrige drikkevarer, herunder alkoholholdige drikkevarer, udleverer selskabet kun en kvittering, hvis kunden anmoder om det.

21 Indtil 2004 beregnede Wetherspoon moms af hver enkelt transaktion, der gennemførtes med den enkelte kunde, og som var undergivet normalsatsen for moms på 17,5%, ved at multiplicere det samlede salgsbeløb med 7/47. Det herved fremkomne resultat blev afrundet aritmetisk opad eller nedad til nærmeste hele penny.

22 Efter en modernisering af selskabets elektroniske kasseterminaler i august 2004 er Wetherspoon i stand til at beregne momsen for hver enkelt varegruppe, dvs. for hver enkelt særskilt identificeret kategori af varer, når transaktionen omfatter flere sådanne kategorier. Herved beregner selskabet momsen for hver varegruppe og afrunder denne nedad til tre decimaler, dvs. at momsen afrundes nedad til nærmeste tiendedel penny. Herefter lægger det for hver enkelt transaktion disse momsbeløb sammen og afrunder det samlede beløb, der herved fremkommer, nedad til nærmeste hele penny.

23 Mellem september 2004 og januar 2005 førte Wetherspoon forhandlinger med Commissioners med henblik på at opnå en aftale om en særlig detailsalgsordning, men den ordning, som Wetherspoon foreslog, blev aldrig accepteret af Commissioners eller bragt i anvendelse af Wetherspoon.

24 Ved skrivelse af 23. marts 2006 afslog Commissioners at give Wetherspoon tilladelse til at afrunde momsen nedad for hver enkelt transaktion. Herefter anlagde Wetherspoon den 7. april 2006 sag til prøvelse af dette afslag. Den 7. september 2006 anlagde selskabet på samme grundlag yderligere to sager til prøvelse af to momsansættelser af 8. og 17. august 2006.

25 Wetherspoon har gjort gældende, at selskabet har ret til at anvende den i punkt 17.5.1 i VAT Notice 700

omhandlede afrundingsmetode, hvorved der foretages afrunding nedad. Kommissionen har gjort gældende, at selskabet derimod skal anvende aritmetisk afrunding, enten for hver enkelt varegruppe eller for hver enkelt transaktion.

26 Den forelæggende ret, for hvilken nævnte sager verserer, finder, at der hverken i fællesskabsretten eller i Value Added Tax Act 1994 (lov af 1994 om merværdiafgift) eller Value Added Tax Regulations 1995 er fastsat udtrykkelige regler om, hvilken afrundingsmetode der skal anvendes, når anvendelsen af normalsatsen for moms indebærer, at der fremkommer et beløb, hvori der indgår en brøkdel af den mindste møntenhed, her en penny. Ifølge samme ret er der to mulige afrundingsmetoder. Der kan således systematisk afrundes nedad til nærmeste hele tal, eller der kan foretages aritmetisk afrunding, dvs. at decimaler på mindre end 0,5 penny afrundes nedad til nærmeste hele tal, og decimaler på 0,5 penny eller derover afrundes opad til nærmeste hele tal.

27 Den forelæggende ret har tilføjet, at det heller ikke i hverken direktiverne eller Det Forenede Kongeriges lovgivning er angivet, på hvilket tidspunkt eller på hvilket niveau der skal foretages afrunding. Når en kunde køber flere varer på en gang, er det således muligt at afrunde moms enten særskilt for hver artikel eller for hver varegruppe, når der er købt flere artikler af samme vare, eller for den samlede transaktion med kunden eller på tidspunktet for momsangivelsen ved udgangen af den relevante regnskabsperiode, eller endelig på et andet niveau, såsom for den daglige bruttoindtægt for hvert udsalgssted eller den daglige bruttoindtægt for alle den handlendes detailsalgssteder.

28 Da den forelæggende ret finder, at der foreligger usikkerhed med hensyn til spørgsmålet, om fællesskabsretten kræver en bestemt form for afrunding, og i givet fald hvordan princippet om afgiftsneutralitet skal anvendes i denne sammenhæng, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende fire præjudicielle spørgsmål:

»1) Reguleres spørgsmål om afrunding af momsbeløb udelukkende i national ret eller i stedet i fællesskabsretten? Bekræftes det i første direktivs artikel 2, stk. 1 og 2, og sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og/eller artikel 12, stk. 3, litra a), og/eller artikel 22, stk. 3, litra b) (som affattet pr. 1.1.2004), at afrunding er et anliggende for fællesskabsretten?

2) Mere specifikt:

a) Er fællesskabsretten til hinder for anvendelsen af en national bestemmelse eller en national skattemyndigheds praksis, ifølge hvilken et givet momsbeløb skal rundes op, når brøkdelen af den mindste relevante møntenhed er 0,50 eller derover (således at 0,5 penny f.eks. kræves rundet op til nærmeste hele penny)?

b) Kræves det i henhold til fællesskabsretten, at afgiftspligtige skal have mulighed for at runde et momsbeløb ned, hvis det indeholder en brøkdel af den mindste møntenhed?

3) På hvilket niveau i et salg [til en pris], der er inklusive moms, kræves der i henhold til fællesskabsretten afrunding med henblik på beregningen af den skyldige moms: for hver enkelt vare, hver enkelt varegruppe, hver enkelt levering (hvis der indgår flere leveringer i samme »kurv«), hver enkelt transaktion/»kurv« eller hver enkelt momsafregningsperiode eller på et andet niveau?

4) Berøres besvarelsen af nogen af de foregående spørgsmål af de fællesskabsretlige principper om ligebehandling og afgiftsneutralitet, især under henvisning til, at de kompetente skattemyndigheder i Det Forenede Kongerige kun har givet visse handlende tilladelse til at runde de momsbeløb, som angives, ned?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet spørgsmål

29 Med de to første spørgsmål, som gennemgås samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om afrunding af momsbeløb henhører under national ret eller fællesskabsretten, og mere specifikt, om fællesskabsretten indeholder regler om afrundingsmetoden, som enten er til hinder for aritmetisk afrunding eller kræver af medlemsstaterne, at de tillader afgiftspligtige personer at foretage systematisk afrunding nedad, når anvendelsen af normalsatsen for momsen medfører, at der fremkommer et momsbeløb, hvori der indgår en brøkdel af den mindste nationale møntenhed.

30 I denne henseende bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at bestemmelserne i første og sjette direktiv ikke indeholder nogen udtrykkelig regel vedrørende afrunding af momsbeløb. Navnlig er sjette direktiv tavst på dette punkt (dom af 10.7.2008, sag C-484/06, Koninklijke Ahold, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 24).

31 Endvidere gør hverken formålet med eller opbygningen af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), samt artikel 22, stk. 3, litra b), og artikel 22, stk. 4 og stk. 5, det muligt at konkludere, at der i fællesskabsretten er fastsat en specifik afrundingsmetode (jf. i denne retning Koninklijke Ahold-dommen, præmis 27-30).

32 Som følge heraf og i mangel af fællesskabsretlige regler må det inden for grænserne af fællesskabsretten fastlægges i medlemsstaternes retsordener, hvilken metode og hvilke regler der skal anvendes ved afrunding af et indberettet momsbeløb (jf. Koninklijke Ahold-dommen, præmis 31).

33 Når medlemsstaterne således indfører eller tillader en bestemt afrundingsmetode, skal de overholde de principper, som gælder for det fælles momssystem, såsom principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet. Overholdelsen af disse principper, som er anerkendt i Fællesskabets retsorden, bevirker imidlertid ikke, at selve spørgsmålet, hvilken specifik afrundingsmetode der skal anvendes, henhører under fællesskabsretten (jf. Koninklijke Ahold-dommen, præmis 32).

34 Princippet om afgiftsneutralitet bevirker navnlig, at afgiftspligtige personer, som foretager de samme transaktioner eller sammenlignelige økonomiske transaktioner, ikke må behandles forskelligt hvad angår den afrundingsmetode, som anvendes ved beregningen af momsen (jf. i denne retning Koninklijke Ahold-dommen, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis). I medfør af dette princip må det beløb, som afgiftsmyndigheden opkræver i moms, ikke være større end det beløb, som den endelige forbruger har betalt til den afgiftspligtige person (jf. dom af 24.10.1996, sag C-317/94, Elida Gibbs, Sml. I, s. 5339, præmis 24, og i samme retning Koninklijke Ahold-dommen, præmis 36).

35 Det nævnte princip indebærer således ikke noget krav om anvendelse af en specifik afrundingsmetode, forudsat at den metode, som anvendes af den pågældende medlemsstat, sikrer, at det beløb, som afgiftsmyndigheden opkræver i moms, præcist svarer til det beløb, som er betalt af den endelige forbruger til den afgiftspligtige (jf. Koninklijke Ahold-dommen, præmis 37).

36 Hvad angår proportionalitetsprincippet har Domstolen fastslået, at selv om en overholdelse af dette princip kræver, at hvert enkelt afrundet beløb i videst muligt omfang svarer til det beløb, som følger af anvendelsen af den gældende sats, forholder det sig ikke desto mindre således, at dette krav skal forenes med de praktiske hensyn til en effektiv anvendelse af det fælles

momssystem, og at mere end én enkelt afrundingsmetode som følge af den tekniske karakter af spørgsmålet om afrunding kan opfylde disse krav (jf. i denne retning Koninklijke Ahold-dommen, præmis 39-41).

37 Det følger af ovenstående betragtninger, at fællesskabsretten, herunder bestemmelserne i første og sjette direktiv og principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet, ikke indeholder nogen specifik forskrift vedrørende metoden til afrunding af momsbeløb (jf. i denne retning Koninklijke Ahold-dommen, præmis 42).

38 Herefter skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at fællesskabsretten på sit nuværende udviklingstrin ikke indeholder nogen specifik forskrift vedrørende metoden til afrunding af momsbeløb. Når der ikke foreligger specifikke fællesskabsretlige regler, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte reglerne for afrunding af momsbeløb og metoderne hertil, idet medlemsstaterne herved skal overholde de principper, som danner grundlag for det fælles momssystem, herunder principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet. Særligt er fællesskabsretten dels ikke til hinder for anvendelse af en national regel, ifølge hvilken der skal foretages afrunding opad af et givet momsbeløb, når brøkdelen af den mindste relevante møntenhed er 0,5 eller derover, dels kræves det ikke i henhold til fællesskabsretten, at afgiftspligtige personer skal have mulighed for at foretage afrunding nedad af et momsbeløb, hvis der i dette beløb indgår en brøkdel af den mindste nationale møntenhed.

Det tredje spørgsmål

39 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om fællesskabsretten, når der er tale om et salg til en pris inklusive moms, kræver, at der sker afrunding med henblik på beregning af momsen på et bestemt niveau, f.eks. et af de niveauer, der er nævnt i denne doms præmis 27.

40 Ifølge Det Forenede Kongeriges regering kræver fællesskabsretten først afrunding af momsen på det tidspunkt, hvor den kræver, at momsen skal afregnes som et pengebeløb. Det laveste niveau er således enten den faktura, som udstedes i henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 3, eller den periodiske momsangivelse. Medlemsstaterne bevarer imidlertid en vis skønsømmæssig beføjelse til at tillade afrunding på et tidligere tidspunkt, hvis de finder det hensigtsmæssigt.

41 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber er ligeledes af den opfattelse, at det kan anses for nødvendigt at angive momsen i hele tal ved udstedelse af en faktura i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3. Hvor der er tale om detailsalg til priser inklusive moms, er det først på det tidspunkt, hvor den periodiske momsangivelse foretages, at det er nødvendigt at angive beløbet i hele tal.

42 Wetherspoon er derimod af den opfattelse, at en afrunding, som først foretages ved udgangen af den for momsen relevante regnskabsperiode, er uforenelig med bestemmelserne i første og sjette direktiv samt med princippet om afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet. Eftersom forpligtelsen til at angive moms for gennemførte leveringer til afgiftsmyndighederne opstår med hensyn til hver enkelt transaktion, er det nødvendigt at fastslå det nøjagtige momsbeløb, som kunden skal betale, og som leverandøren skal angive senest på tidspunktet for transaktionen.

43 Det skal for det første fastslås, at bestemmelserne i første og sjette direktiv – herunder de bestemmelser, som den forelæggende ret har henvist til – ikke indeholder nogen udtrykkelig regel, som fastlægger, på hvilket niveau der kan eller skal foretages afrunding af momsbeløb, hvori der indgår en brøkdel af den mindste nationale møntenhed.

44 Navnlig begrænser sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), sig til at fastlægge beskatningsgrundlaget, og denne bestemmelse henviser kun til den pris, som betales for de leverede goder eller tjenesteydelser (Koninklijke Ahold-dommen, præmis 26).

45 Sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), bestemmer ganske vist, at det afgiftsbeløb, der skal betales, ved udstedelse af en faktura skal fremgå af fakturaen og være angivet i den berørte medlemsstats nationale valuta. Det følger imidlertid ikke af disse krav, at der i henhold til denne bestemmelse skal anvendes hele nationale møntenheder ved angivelsen af disse oplysninger.

46 Denne konstatering anfægtes på ingen måde af formålet med og opbygningen af hver enkelt af de bestemmelser, som er nævnt i de to foregående præmisser. Disse bestemmelser har til formål at sikre, at der foreligger et ensartet beskatningsgrundlag i medlemsstaterne, samt at det indre marked fungerer efter hensigten (jf. Koninklijke Ahold-dommen, præmis 28 og 29).

47 Det følger heraf, at hverken ordlyden af de nævnte bestemmelser eller deres formål gør det muligt at konkludere, at der i fællesskabsretten er fastsat et specifikt niveau, på hvilket der skal foretages afrunding.

48 Som følge heraf, og når der ikke foreligger specifikke fællesskabsretlige regler, må det inden for de grænser, der er fastsat i fællesskabsretten, fastlægges i medlemsstaternes retsordener, på hvilket tidspunkt der kan eller skal foretages afrunding af momsen.

49 Som det fremgår af denne doms præmis 33, skal medlemsstaterne, når de fastsætter dette tidspunkt, overholde princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, som gælder for det fælles momssystem (jf. i denne henseende denne doms præmis 34-36). Henset til, at afrundingsspørgsmålet er af teknisk karakter, kan disse principper ikke anses for at indebære noget krav, som gør det muligt at konkludere, at kun afrunding på ét bestemt niveau, såsom afrunding for hver enkelt artikel eller for hver enkelt varegruppe, kan opfylde disse principper.

50 Der skal i øvrigt sondres mellem de eventuelle krav til afrundingen, som følger af fællesskabsretten, og de praktiske hensyn, som nødvendiggør afrunding af et momsbeløb, der indbefatter en brøkdel af den mindste nationale møntenhed. Hvad angår transaktioner, der gennemføres til en pris inklusive moms, er det, således som generaladvokaten har anført i punkt 42 i forslaget til afgørelse, ikke tvingende nødvendigt at afrunde momsbeløbet til et helt antal af denne møntenhed på tidspunktet for transaktionen. I et sådant tilfælde er det således først ved den periodiske momsangivelse, at det er absolut uomgængeligt at nå frem til et beløb, som faktisk kan betales og dermed ikke må indbefatte en brøkdel af den mindste møntenhed.

51 På ovenstående baggrund skal det tredje spørgsmål besvares med, at ved salg til en pris inklusive moms, når der ikke foreligger specifikke fællesskabsbestemmelser, påhviler det hver enkelt medlemsstat inden for fællesskabsrettens grænser og under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet at fastsætte, på hvilket niveau der kan eller skal ske afrunding af et momsbeløb, hvori der indgår en brøkdel af den mindste nationale møntenhed.

Det fjerde spørgsmål

52 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en »detailhandlende« på grundlag af de fællesskabsretlige principper om ligebehandling og afgiftsneutralitet kan gøre krav på at få tilladelse til at anvende den samme metode til afrunding af momsbeløb som den metode, det i national ret er tilladt visse afgiftspligtige, nemlig såkaldte »fakturaudstedende handlende«, at anvende, dvs. afrunding nedad af momsbeløbet for hver enkelt varegruppe og hver enkelt transaktion.

53 Wetherspoon er af den opfattelse, at det er uforeneligt med princippet om afgiftsneutralitet at udelukke detailhandlende fra den mulighed, som fakturaudstedende handlende har. Denne udelukkelse fører til, at sammenlignelige leveringer af goder eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt i momsmæssig henseende. Da der ikke findes nogen definition af begrebet »fakturaudstedende handlende« i ovennævnte nationale lovgivning, er der desuden tale om en vilkårlig sondring.

54 Det Forenede Kongeriges regering er i denne henseende af den opfattelse, at fakturaudstedende handlende ikke gennemfører leveringer, der svarer til de leveringer, som gennemføres af detailhandlende, og ikke konkurrerer med detailhandlende, som opererer i et andet led i forsyningskæden. Følgelig indebærer princippet om afgiftsneutralitet og princippet om fjernelse af konkurrencefordrejninger ikke et krav om, at disse to persongrupper behandles ens i momsmæssig henseende.

55 Ifølge Kommissionen udelukker princippet om afgiftsneutralitet, at en tilladelse fra afgiftsmyndighederne til, at visse erhvervsdrivende, som normalt anvender priser eksklusive moms og ikke sælger til endelige forbrugere, foretager afrunding nedad af det momsbeløb, som skal angives, udstrækkes til at omfatte detailhandlende.

56 Den græske regering er af den opfattelse, at afrunding nedad kun er uden betydning for det endelige beløb, som oppebæres af staten, hvis den udelukkende finder anvendelse på leveringer og ydelser til andre afgiftspligtige personer.

57 I denne henseende skal der henvises til, at princippet om afgiftsneutralitet, som afspejler princippet om ligebehandling i momsmæssig henseende, som det fremgår af denne doms præmis 34, bl.a. er til hinder for, at afgiftspligtige personer behandles forskelligt med hensyn til den afrundingsmetode, der anvendes ved beregning af momsen, hvis de gennemfører de samme transaktioner eller sammenlignelige økonomiske transaktioner (jf. i denne retning tillige dom af 22.5.2008, sag C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 25, og af 17.7.2008, sag C-132/06, Kommissionen mod Italien, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 39).

58 Dermed skal det undersøges, om de »fakturaudstedende handlende« og »detailhandlende«, som der refereres til i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, gennemfører de samme transaktioner eller sammenlignelige økonomiske transaktioner.

59 I det foreliggende tilfælde fremgår det af punkt 17.5 i *VAT Notice 700* samt af afsnit 12.1 og 12.2 i *V1-24A:Trader's records*, at begrebet »fakturaudstedende handlende« kun omfatter afgiftspligtige, som gennemfører deres levering af goder eller tjenesteydelser til priser eksklusive moms, således at momsen bliver lagt til prisen på tidspunktet for faktureringen.

60 Hvor der er tale om priser, som er fastsat eksklusive moms, foretages afrundingen, før kunden betaler modydelsen for leveringen. Det afgiftsbeløb, som den afgiftspligtige opkræver af kunden, og det beløb, der efterfølgende betales af den afgiftspligtige til staten, er identiske uafhængigt af den anvendte afrundingsmetode.

61 I tilfælde, hvor momsen er indeholdt i prisen på et gode eller en tjenesteydelse, vil en systematisk afrunding nedad på et lavere niveau end den periodiske momsangivelse derimod føre til, at den afgiftspligtige opkræver det momsbeløb, som faktisk skal betales, af kunden, mens han systematisk betaler et mindre beløb til staten og dermed beholder differencen til egen vinding. Dette resultat vil være i strid med princippet om, at momsen skal opkræves af de afgiftspligtige for afgiftsmyndighederne på hvert stadium af produktions- og distributionsprocessen og skal indbetales til afgiftsmyndighederne (jf. dom af 6.10.2005, sag C-291/03, MyTravel, Sml. I, s. 8477, præmis 30).

62 Desuden adskiller de to ovennævnte situationer sig i betydelig grad set ud fra de praktiske hensyn til en effektiv anvendelse af det fælles momssystem. Hvad angår en pris eksklusive moms, som normalt udtrykkes i hele tal, er det uomgængeligt at foretage en afrunding af momsen for, ved addition af prisen eksklusive moms og den skyldige moms, at komme frem til et samlet beløb, som rent faktisk kan betales. Når momsen er indbefattet i prisen for godet eller tjenesteydelsen, er det derimod ikke nødvendigt at foretage en afrunding for at kunne erlægge den samlede pris.

63 Følgelig befinder erhvervsdrivende, der sælger goder eller leverer tjenesteydelser til en pris eksklusive moms, og erhvervsdrivende, der beregner prisen for sådanne transaktioner inklusive moms, i forskellige situationer. Sidstnævnte kan derfor ikke på grundlag af princippet om afgiftsneutralitet gøre krav på at blive behandlet på samme måde med hensyn til afrunding af momsbeløbet som erhvervsdrivende, der anvender priser eksklusive moms.

64 Som følge heraf skal det fjerde spørgsmål besvares med, at eftersom erhvervsdrivende, der beregner priserne for de goder, de sælger, og de tjenesteydelser, de leverer, inklusive moms, befinder sig i en anden situation end erhvervsdrivende, der gennemfører samme type transaktioner til priser eksklusive moms, kan de førstnævnte ikke påberåbe sig princippet om afgiftsneutralitet med henblik på at opnå tilladelse til også at foretage afrunding nedad af de skyldige momsbeløb for hver enkelt varegruppe og hver enkelt transaktion.

Sagens omkostninger

65 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Fællesskabsretten indeholder på sit nuværende udviklingstrin ikke nogen specifik forskrift vedrørende metoden til afrunding af merværdiafgiftsbeløb. Når der ikke foreligger specifikke fællesskabsretlige regler, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte reglerne for afrunding af merværdiafgiftsbeløb og metoderne hertil, idet medlemsstaterne herved skal overholde de principper, som danner grundlag for det fælles merværdiafgiftssystem, herunder principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet. Særligt er fællesskabsretten dels ikke til hinder for anvendelse af en national regel, ifølge hvilken der skal foretages afrunding opad af et givet merværdiafgiftsbeløb, når brøkdelen af den mindste relevante møntenhed er 0,5 eller derover, dels kræves det ikke i henhold til fællesskabsretten, at afgiftspligtige personer skal have mulighed for at foretage afrunding nedad af et merværdiafgiftsbeløb, hvis der i dette beløb indgår en brøkdel af den mindste**

nationale møntenhed.

2) Ved salg til en pris inklusive merværdiafgift, når der ikke foreligger specifikke fællesskabsbestemmelser, påhviler det hver enkelt medlemsstat inden for fællesskabsrettens grænser og under overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet at fastsætte, på hvilket niveau der kan eller skal ske afrunding af et merværdiafgiftsbeløb, hvori der indgår en brøkdel af den mindste nationale møntenhed.

3) Eftersom erhvervsdrivende, der beregner priserne for de goder, de sælger, og de tjenesteydelser, de leverer, inklusive merværdiafgift, befinder sig i en anden situation end erhvervsdrivende, der gennemfører samme type transaktioner til priser eksklusive merværdiafgift, kan de førstnævnte ikke påberåbe sig princippet om afgiftsneutralitet med henblik på at opnå tilladelse til også at foretage afrunding nedad af de skyldige merværdiafgiftsbeløb for hver enkelt varegruppe og hver enkelt transaktion.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.