Downloaded via the EU tax law app / web

Mål C?302/07

J D Wetherspoon plc

mot

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(begäran om förhandsavgörande från

VAT and Duties Tribunal, London)

”Första och sjätte mervärdesskattedirektiven – Principerna om skatteneutralitet och proportionalitet – Regler som rör avrundning av mervärdesskattebelopp – Fråga enligt vilken metod och på vilken nivå avrundning ska ske”

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Sjätte direktivet – Bestämmelser om avrundning av skattebeloppet*

(Rådets direktiv 67/227, artikel 2, och 77/388, artiklarna 11 A.1 a, 12.3 a och 22.3 b)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Sjätte direktivet – Bestämmelser om avrundning av skattebeloppet*

(Rådets direktiv 67/227, artikel 2, och 77/388, artiklarna 11 A.1 a), 12.3 a och 22.3 b)

3. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Sjätte direktivet – Avrundning av skattebeloppet*

(Rådets direktiv 77/388)

1. Gemenskapsrätten innehåller för närvarande inte något särskilt krav i fråga om metoden för avrundning av mervärdesskattebelopp. I avsaknad av en särskild gemenskapslagstiftning ankommer det på medlemsstaterna att fastställa reglerna och metoderna för avrundning av mervärdesskattebelopp. Medlemsstaterna är härvid skyldiga att iaktta de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen. Gemenskapsrätten utgör, mer specifikt, inte hinder mot tillämpning av en regel i nationell rätt som innebär att mervärdesskattebelopp ska avrundas uppåt när bråkdelen av den minsta valutaenheten i fråga uppgår till eller överstiger 0,5, och kräver inte att de skattskyldiga ska tillåtas att avrunda ett mervärdesskattebelopp nedåt när det innehåller en sådan bråkdel av den minsta valutaenheten i landet.

(se punkt 38 och punkt 1 i domslutet)

2. När försäljning sker till ett pris som inkluderar mervärdesskatt ankommer det, i avsaknad av särskilda gemenskapsrättsliga föreskrifter härom, på varje medlemsstat att inom de gränser som sätts av gemenskapsrätten, bland annat med iakttagande av principerna om skatteneutralitet och

proportionalitet, bestämma på vilken nivå avrundning av ett mervärdesskattebelopp som innehåller en bråkdel av den minsta nationella valutaenheten får eller ska ske.

(se punkt 51 och punkt 2 i domslutet)

3. Eftersom aktörer som inkluderar mervärdesskatten när de beräknar sina priser vid försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster befinner sig i en annan situation än de gör som utför samma typ av transaktioner till priser exklusive mervärdesskatt, kan de förstnämnda inte åberopa principen om skatteneutralitet för att få tillstånd att även de avrunda mervärdesskattebelopp nedåt för varje varugrupp och transaktion. När priserna bestäms exklusive mervärdesskatt, sker avrundning nämligen innan kunden lämnar vederlag för prestationen. Det skattebelopp som den skattskyldige uppbär från kunden är identiskt med det belopp som den skattskyldige därefter betalar in till staten, oavsett vilken avrundningsmetod som tillämpas. När mervärdesskatt däremot inkluderas i priset för en vara eller en tjänst leder systematisk avrundning nedåt på en lägre nivå än vid den periodiska mervärdesskattedeklarationen till att den skattskyldige från kunden uppbär det verkliga mervärdesskattebeloppet samtidigt som denne systematiskt betalar ett lägre belopp till staten och därigenom kan behålla mellanskillnaden för egen räkning. Detta resultat strider mot principen att de skattskyldiga i varje produktions- eller distributionsled ska uppbära mervärdesskatten för skatteförvaltningens räkning och är skyldiga att redovisa skatten till denna förvaltning.

(se punkterna 60, 61 och 64, samt punkt 3 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 5 mars 2009 (*)

”Första och sjätte mervärdesskattedirektiven – Principerna om skatteneutralitet och proportionalitet – Regler som rör avrundning av mervärdesskattebelopp – Fråga enligt vilken metod och på vilken nivå avrundning ska ske”

I mål C?302/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket) genom beslut av den 26 juni 2007, som inkom till domstolen den 29 juni 2007, i målet

J D Wetherspoon plc

mot

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna T. von Danwitz (referent), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász och G. Arestis,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren R. ?ere?,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 oktober 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– J D Wetherspoon plc, genom M. Angiolini, barrister, och A. Khan, solicitor,

– Förenade kungarikets regering, genom V. Jackson, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,

– Greklands regering, genom S. Alexandridou, V. Karra, K. Georgiadis och M. Apesos, samtliga i egenskap av ombud,

– Nederländernas regering, genom C. Wissels och M. de Grave, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. Afonso och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 20 november 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 1967, 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3), i dess lydelse enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat första direktivet), och av artiklarna 11 A.1 a, 12.3 a och 22.3 b i 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 (EUT L 260, s. 8) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget J D Wetherspoon plc (nedan kallat Wetherspoon) och Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (nedan kallad Commissioners) avseende denna myndighets beslut om avslag på bolagets begäran att få tillämpa avrundning nedåt för varje varugrupp och varje transaktion vad avser det mervärdesskattebelopp som ska betalas.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Artikel 2 i första direktivet har följande lydelse:

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

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

4 Enligt artikel 10.2 i sjätte direktivet inträder i princip skattskyldigheten när varorna levereras eller tjänsterna utförs, varvid skatt kan tas ut.

5 I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.”

6 Enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet ska grundskattesatsen för mervärdesskatt fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och ska vara densamma för leverans av varor och för tillhandahållande av tjänster. Denna procentsats får endast vara lägre än 15 procent, om en eller två reducerade skattesatser tillämpas.

7 I artikel 22 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h i detsamma (nedan kallad artikel 22 i sjätte direktivet) regleras de skattskyldigas skyldigheter enligt det inhemska systemet. I artikel 22.3 a första stycket och 22.3 b första stycket andra strecksatsen och fjärde stycket anges följande:

”a) Varje skattskyldig person skall säkerställa att en faktura utfärdas av honom själv, av hans kund eller i hans namn och för hans räkning av en tredje person, för leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han har utfört åt någon annan skattskyldig person eller icke skattskyldig juridisk person. …

…

b) Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelser som anges i detta direktiv, skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med punkt a första, andra och tredje stycket.

…

– Den mervärdesskatt som skall betalas, såvida inte en särskild ordning tillämpas, för vilken detta direktiv utesluter en sådan uppgift.

…

Beloppen i fakturorna kan uttryckas i vilken valuta som helst, under förutsättning att det skattebelopp som skall betalas anges i den nationella valutan i den medlemsstat där leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna sker …

… ”

8 I artikel 22.4 a och b och 22.5 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”4. a) Varje skattskyldig person skall uppge när hans verksamhet som skattskyldig person inleds, förändras eller upphör. …

b) Deklarationen skall innehålla alla uppgifter som behövs för att beräkna den skatt som skall tas ut och de avdrag som skall göras, däribland i förekommande fall och i den mån det anses nödvändigt för att fastställa beräkningsgrunden för det sammanlagda värdet av de transaktioner som hänför sig till ifrågavarande skatt och avdrag samt värdet av skattefria transaktioner.

…

5. Varje skattskyldig person skall betala nettobeloppet av mervärdesskatten när deklarationen för perioden inlämnas. Medlemsstaterna kan dock fastställa ett annat datum för betalning av detta belopp eller begära interimsbetalning.”

9 Under åren 2004–2006 gjordes flera ändringar i sjätte direktivet. Av ovannämnda bestämmelser har endast artikel 12.3 ändrats. Denna ändring saknar dock betydelse för hur tolkningsfrågorna ska besvaras.

Den nationella lagstiftningen

10 Enligt artikel 13 i Value Added Tax Regulations 1995 (1995 års förordning om mervärdesskatt) måste en näringsidkare tillhandahålla en mervärdesskattefaktura endast när kunden är en annan skattskyldig person.

11 Enligt artikel 16.1 i nämnda förordning behöver en ”detaljhandlare” endast utfärda mervärdesskattefaktura om kunden begär det. Om beloppet är mindre än 100 GBP, kan denne utfärda en ”förenklad mervärdesskattefaktura”, i vilken det, för varje tillämplig skattesats, bland annat anges det totala belopp som ska betalas inklusive mervärdesskatt och den tillämpliga mervärdesskattesatsen.

12 Commissioners har utfärdat en vägledning för mervärdesskatteskyldiga personer (*Notice 700 – The VAT Guide, April 2002*, nedan kallad VAT Notice 700).

13 Punkterna 17.5, 17.5.1 och 17.6 i VAT Notice 700 rör avrundning av mervärdesskattebelopp. De 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 endast då den mervärdesskatt som debiteras kunden och den mervärdesskatt som erläggs till beskattningsmyndigheten (Customs and Excise) är densamma. Tillstånd att avrunda nedåt gäller i regel inte för detaljhandlare, vilka ska tillämpa punkt 17.6.

Det totala mervärdesskattebelopp som ska erläggas för samtliga varor och tjänster som finns upptagna på en faktura får avrundas nedåt till närmaste hela penny. Ni kan bortse från bråkdelar av en penny.

17.5.1 Beräkning grundad på varu- eller tjänstegrupper

Om Ni önskar beräkna mervärdesskatten separat för en grupp varor eller tjänster som förekommer

tillsammans med andra varor och tjänster på en och samma faktura, ska Ni beräkna separata mervärdesskattebelopp, varvid Ni får 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 avancerade bokföringssystem 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 varugrupp eller per faktura, ska Ni inte avrunda mervärdesskattebeloppet nedåt. Ni får emellertid efter varje mervärdesskatteberäkning avrunda (uppåt eller nedåt).”

14 VAT Notice 700 innehåller inte någon definition av begreppet ”fakturapliktig näringsidkare”.

15 Ytterligare ledning angående avrundning ges i handboken Commissioners *V1?24A Trader’s records* som innehåller vägledning för beskattningsmyndighetens anställda men som även är tillgänglig för allmänheten.

16 I section 12.1 i handboken anges att det vid tolkningen av punkt 17.5 i VAT 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 om en fakturapliktig näringsidkare beräknar mervärdesskatten på nettovärden, så kan det belopp som faktureras och ska betalas av kunden avrundas nedåt.”

17 Section 12.2 i handboken *V1?24A Trader’s records* har följande lydelse:

”Avancerade bokföringssystem gör det möjligt för detaljhandlare att bestämma mervärdesskatt efter varugrupp och/eller att utfärda mervärdesskattefakturor. ...

Tillståndet att avrunda nedåt gäller i princip inte för detaljhandlare. Det beror på att avrundning av den mervärdesskatt som påförs slutkonsumenter inte medför en reducering av den mervärdesskatt som ska betalas (som är mervärdesskattesatsen x vederlaget) utan endast en reducering av den skatt som ska redovisas till Commissioners.

De flesta detaljhandlare fortsätter att redovisa mervärdesskatt enligt särskilda regler för detaljhandlare. Problemet med avrundning uppkommer endast för detaljhandlare vars bokföringssystem gör det möjligt för dem att bestämma skatt på varugruppsnivån och att utfärda fakturor. ...

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 det existerande avrundningstillståndet vara tillämpligt. Vid granskning av ett sådant system ska man undersöka hur priserna faktiskt sätts. Om detaljhandlaren genomgående kommer fram till ett försäljningspris inklusive mervärdesskatt genom att utgå från ett nettovärde i hela pennies, då kan det existerande tillståndet vara tillämpligt ... ”

18 I section 12.3 i handboken *V1?24A Trader’s records* förklaras metoden för aritmetisk avrundning. I tredje stycket i bestämmelsen anges att ”en alternativ avrundningsmetod som föreslås av en näringsidkare ska övervägas och tillåtas om den leder fram till ett acceptabelt och skäligt resultat”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19 Wetherspoon driver en kedja med över 670 pubar i Förenade kungariket. Huvuddelen av dess inkomster kommer från detaljhandelsförsäljning av mat och dryck till slutkonsumenter.

20 Wetherspoon anger för sina kunder försäljningspriset inklusive mervärdesskatt. Bolaget utfärdar inte fullständiga mervärdesskattefakturor till sina kunder utan lämnar i allmänhet endast kassakvitton, i vilka bolagets mervärdesskattenummer anges, vid försäljning av mat och varma drycker. Vad gäller andra drycker, däribland alkoholhaltiga drycker, lämnas endast kassakvitton när kunden begär det.

21 Fram till år 2004 beräknade Wetherspoon mervärdesskatten på varje transaktion mellan bolaget och en enskild kund, på vilken den normala mervärdesskattesatsen på 17,5 procent var tillämplig, genom att multiplicera försäljningens totalbelopp med 7/47. Slutresultatet avrundades aritmetiskt uppåt eller nedåt till närmsta hela penny.

22 Wetherspoon moderniserade i augusti 2004 sina terminaler för elektronisk betalning och bolaget kan sedan dess beräkna mervärdesskatt för varje ”varugrupp”, det vill säga varje varutyp som anges separat när en transaktion omfattar flera varor. I detta syfte beräknar och avrundar Wetherspoon mervärdesskatten nedåt till tre decimaler, det vill säga till närmaste tiondel av en penny, för varje varugrupp. Bolaget lägger sedan samman dessa mervärdesskattebelopp och avrundar totalbeloppet nedåt till närmaste penny för varje transaktion.

23 Mellan september 2004 och januari 2005 förhandlade Wetherspoon med Commissioners för att komma överens om en särskild detaljhandelsordning, men Commissioners godtog aldrig Wetherspoons förslag och Wetherspoon genomförde det aldrig.

24 Commissioners meddelade i skrivelse av den 23 mars 2006 att myndigheten inte gick med på att Wetherspoon avrundade mervärdesskatten nedåt på varje transaktion. Wetherspoon överklagade därför den 7 april 2006 detta beslut. Wetherspoon överklagade av samma skäl den 7 september 2006, i två andra mål, två beskattningsbeslut som meddelats den 8 och den 17 augusti 2006.

25 Wetherspoon har gjort gällande att bolaget har rätt att tillämpa metoden med avrundning nedåt enligt punkt 17.5.1 i VAT Notice 700. Commissioners har hävdat att bolaget i stället måste

använda den aritmetiska metoden, antingen för varje varugrupp eller för varje transaktion.

26 Den hänskjutande domstolen, som har att avgöra dessa mål, har anfört att varken gemenskapsrätten eller 1994 års lag om mervärdesskatt (U.K. Value Added Tax act 1994) eller 1995 års förordning om mervärdesskatt innehåller uttryckliga regler om vilken metod för avrundning som ska användas när man vid tillämpning av grundskattesatsen för mervärdesskatt får fram ett tal som innehåller en bråkdel av den minsta valutaenheten, i detta fall en penny. Enligt denna domstol finns det två möjliga avrundningsmetoder. Det är nämligen dels möjligt att systematiskt avrunda nedåt till närmsta heltal, dels möjligt att avrunda aritmetiskt, det vill säga avrunda bråkdelar som är mindre än 0,5 nedåt till närmsta heltal och avrunda talet 0,5 och högre bråkdelar uppåt till närmsta heltal.

27 Den hänskjutande domstolen har tillagt att det varken av direktiven eller av Förenade kungarikets lagstiftning framgår i vilket skede eller på vilken nivå som avrundningen ska ske. När en kund vid samma tillfälle köper flera varor på en gång är det således möjligt att avrunda den fakturerade mervärdesskatten, antingen för varje enskild artikel eller för varje varugrupp när kunden köper flera artiklar av samma vara. Likaså kan avrundning ske för hela transaktionen med kunden, antingen när mervärdesskatt deklareras vid utgången av den aktuella redovisningsperioden eller, slutligen, på en helt annan nivå, som till exempel vid dagliga bruttointäkter för varje försäljningsställe eller för detaljhandlarens samtliga försäljningsställen.

28 Den nationella domstolen ansåg det inte vara klarlagt huruvida det i gemenskapsrätten föreskrivs en särskild metod för avrundning och, om en sådan metod föreskrivs, hur principen om skatteneutralitet ska tillämpas i detta sammanhang, varför den har vilandeförklarat målet och ställt följande fyra tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Regleras avrundning av mervärdesskattebelopp uteslutande i nationell rätt eller regleras den i stället i gemenskapsrätten? Bekräftar 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 direktivet att avrundning är en gemenskapsrättslig fråga?

2) Mer specifikt önskas svar på följande frågor:

a) Utgör gemenskapsrätten ett hinder för att tillämpa en av den nationella beskattningsmyndigheten införd regel eller tillämpad praxis, enligt vilken mervärdesskattebeloppet ska avrundas uppåt varje gång en bråkdel av den minsta valutaenhet som används vid betalning uppgår till eller överstiger 0,50 (till exempel ska 0,5 penny avrundas uppåt till närmaste hela penny)?

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

3) På vilken nivå ska enligt gemenskapsrätten avrundning ske för att beräkna mervärdesskattebeloppet vid en försäljning där priset inkluderar mervärdesskatt? Ska avrundning ske för varje enskild vara, varje varugrupp, 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 beskattningsmyndighet i Förenade kungariket har infört föreskrifter som innebär att endast vissa näringsidkare ges tillstånd att avrunda mervärdesskattebeloppet nedåt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra tolkningsfrågan

29 Den nationella domstolen har ställt sina två första frågor, som bör prövas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida avrundningen av mervärdesskattebeloppen är en fråga som ska avgöras enligt nationell rätt eller enligt gemenskapsrätten och, närmare bestämt, om gemenskapsrätten innehåller regler om hur avrundning ska ske, antingen genom ett förbud mot aritmetisk avrundning eller genom ett krav på medlemsstaterna att de måste tillåta de skattskyldiga att systematiskt avrunda nedåt när tillämpning av grundskattesatsen för mervärdesskatt leder till att mervärdesskattebeloppet omfattar en bråkdel av medlemsstatens minsta valutaenhet.

30 Domstolen konstaterar i detta hänseende att den redan har fastställt att bestämmelserna i första och sjätte direktiven inte innehåller någon uttrycklig regel om avrundning av mervärdesskattebelopp. Särskilt sjätte direktivet saknar någon sådan bestämmelse (dom av den 10 juli 2008 i mål C?484/06, Koninklijke Ahold, REG 2008, s. I?0000, punkt 24).

31 Vidare är det varken av syftet med eller systematiken i artiklarna 11 A.1 a och 22.3 b, 22.4 och 22.5 i sjätte direktivet möjligt att dra slutsatsen att det i gemenskapsrätten föreskrivs en särskild avrundningsmetod (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Koninklijke Ahold, punkterna 27–30).

32 Eftersom det inte finns några särskilda gemenskapsrättsliga föreskrifter härom, ankommer det på varje medlemsstats interna rättsordning att inom de gränser som sätts av gemenskapsrätten bestämma metoden och reglerna för avrundning av deklarerade mervärdesskattebelopp (se domen i det ovannämnda målet Koninklijke Ahold, punkt 31).

33 Medlemsstaterna är skyldiga att iaktta de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, såsom principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, då de inför eller tillåter en särskild avrundningsmetod. Iakttagandet av dessa i gemenskapens rättsordning erkända principer innebär emellertid inte att frågan vilken avrundningsmetod som ska tillämpas i sig regleras av gemenskapsrätten (domen i det ovannämnda målet Koninklijke Ahold, punkt 32).

34 Principen om skatteneutralitet har bland annat som följd att skattskyldiga personer som utför likadana transaktioner eller ekonomiska transaktioner som liknar varandra inte ska behandlas olika i fråga om den avrundningsmetod som tillämpas vid beräkningen av mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Koninklijke Ahold, punkt 36 och där angiven rättspraxis). Enligt samma princip får den mervärdesskatt som tas ut av beskattningsmyndigheten inte vara högre än den som slutkonsumenten har betalat till den skattskyldige (se dom av den 24 oktober 1996 i mål C?317/94, Elida Gibbs, REG 1996, s. I?5339, punkt 24, och, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Koninklijke Ahold, punkt 36).

35 Den nämnda principen ställer inga krav på tillämpning av en särskild avrundningsmetod, under förutsättning att den metod som tillämpas av den berörda medlemsstaten säkerställer att det

mervärdesskattebelopp som tas ut av beskattningsmyndigheten exakt motsvarar det mervärdesskattebelopp som slutkonsumenten har betalat till den skattskyldige (se domen i det ovannämnda målet Koninklijke Ahold, punkt 37).

36 Vad avser proportionalitetsprincipen har domstolen fastställt att denna princip medför ett krav på att det avrundade beloppet så långt som möjligt motsvarar det mervärdesskattebelopp som följer av en tillämpning av gällande skattesats. Inte desto mindre måste detta krav förenas med de praktiska behoven av en effektiv tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. På grund av avrundningsfrågans tekniska beskaffenhet kan fler än en metod för avrundning uppfylla dessa krav (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Koninklijke Ahold, punkterna 39–41).

37 Av vad som anförts ovan följer således att gemenskapsrätten, bland annat bestämmelserna i första och sjätte direktiven, principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen, inte innehåller något särskilt krav i fråga om metoden för avrundning av mervärdesskattebelopp (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Koninklijke Ahold, punkt 42).

38 Den första och den andra frågan ska således besvaras enligt följande. Gemenskapsrätten innehåller för närvarande inte något särskilt krav i fråga om metoden för avrundning av mervärdesskattebelopp. I avsaknad av en särskild gemenskapslagstiftning ankommer det på medlemsstaterna att fastställa reglerna och metoderna för avrundning av mervärdesskattebelopp. Medlemsstaterna är härvid skyldiga att iaktta de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen. Gemenskapsrätten utgör, mer specifikt, inte hinder mot tillämpning av en regel i nationell rätt som innebär att mervärdesskattebelopp ska avrundas uppåt när bråkdelen av den minsta valutaenheten i fråga uppgår till eller överstiger 0,5, och kräver inte att de skattskyldiga ska tillåtas att avrunda ett mervärdesskattebelopp nedåt när det innehåller en sådan bråkdel av den minsta valutaenheten i landet.

Den tredje frågan

39 Den nationella domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida gemenskapsrätten vid en försäljning där priset inkluderar mervärdesskatt kräver att avrundningen vid beräkningen av mervärdesskattebelopp ska ske på en bestämd nivå, exempelvis någon av de nivåer som anges i punkt 27 ovan.

40 Enligt Förenade kungarikets regering kräver gemenskapsrätten att mervärdesskattebelopp ska avrundas endast när mervärdesskatten bokförs som ett pengabelopp. Den lägsta nivån är således antingen när en faktura utställs enligt artikel 22.3 i sjätte direktivet eller vid den periodiska deklarationen av mervärdesskatt. Medlemsstaterna bibehåller dock ett visst utrymme för eget skön vad gäller att tillåta avrundning redan tidigare om den anser detta vara lämpligt.

41 Europeiska gemenskapernas kommission anser också att det kan vara nödvändigt att ange mervärdesskattebeloppet i avrundade tal när en faktura utställs i enlighet med artikel 22.3 i sjätte direktivet. Vid försäljning i detaljhandeln där priserna inkluderar mervärdesskatt är det emellertid inte nödvändigt att uttrycka mervärdesskattebeloppen i avrundade tal förrän vid den periodiska deklarationen av mervärdesskatt.

42 Wetherspoon anser å sin sida att det skulle strida mot första och sjätte direktiven och mot principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet att avrunda beloppen först vid utgången av redovisningsperioden. Eftersom skyldigheten att deklarera mervärdesskatt till beskattningsmyndigheten uppkommer vid varje transaktion, är det nödvändigt att senast vid transaktionen identifiera det exakta mervärdesskattebelopp som kunden är skyldig att betala och

som leverantören är skyldig att deklarera.

43 Domstolen konstaterar till att börja med att bestämmelserna i första och sjätte direktiven, bland annat de bestämmelser som den nationella domstolen har hänvisat till, inte innehåller någon uttrycklig regel om på vilken nivå avrundning får eller ska ske vad avser mervärdesskattebelopp som innehåller en bråkdel av den minsta valutaenheten i landet.

44 Artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet inskränker sig exempelvis till att bestämma beskattningsunderlaget och avser endast det pris som utgör vederlag för levererade varor och tillhandahållna tjänster (domen i det ovannämnda målet Koninklijke Ahold, punkt 26).

45 I artikel 22.3 b i sjätte direktivet föreskrivs visserligen att om en faktura utställs, så ska det skattebelopp som ska betalas framgå av fakturan och anges i den nationella valutan i den berörda medlemsstaten. Härav följer emellertid inte att bestämmelsen innehåller ett krav på att detta belopp ska uttryckas i heltal av nationella valutaenheter.

46 Varken syftet med eller systematiken i var och en av de bestämmelser som nämns i de två punkterna ovan föranleder någon annan bedömning. Dessa bestämmelsers syfte är att garantera att skatteunderlaget är enhetligt i medlemsstaterna och att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl (se domen i det ovannämnda målet Koninklijke Ahold, punkterna 28 och 29).

47 Härav följer att det varken av lydelsen i eller av syftet med nämnda bestämmelser är möjligt att dra slutsatsen att det i de gemenskapsrättsliga bestämmelserna föreskrivs att avrundning ska ske på en viss nivå.

48 Eftersom det saknas särskilda gemenskapsrättsliga föreskrifter, ankommer det på varje medlemsstats interna rättsordning att inom de gränser som sätts av gemenskapsrätten bestämma på vilken nivå avrundning av ett mervärdesskattebelopp får eller ska ske.

49 Såsom framgår av punkt 33 ovan måste medlemsstaterna när de bestämmer på vilken nivå detta ska ske iaktta de principer om skatteneutralitet och proportionalitet som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se punkterna 34–36 ovan). Med hänsyn till avrundningsfrågans tekniska beskaffenhet kan det inte anses att dessa principer ställer sådana krav att endast en viss nivå för avrundning, som avrundning för varje artikel eller varugrupp, kan vara förenlig med dessa principer.

50 Det ska vidare göras åtskillnad mellan dels de eventuella krav som följer av gemenskapsrätten vad avser avrundning, dels praktiska behov vad avser avrundning av ett mervärdesskattebelopp som innehåller en bråkdel av den minsta nationella valutaenheten. Vad avser transaktioner där priset inkluderar mervärdesskatt föreligger ingen tvingande nödvändighet att avrunda mervärdesskattebeloppet till ett heltal av nämnda valutaenhet när denna transaktion sker, såsom generaladvokaten har anmärkt i punkt 42 i sitt förslag till avgörande. I ett sådant fall är det nämligen först vid utgången av redovisningsperioden som det är absolut nödvändigt att komma fram till ett belopp som verkligen kan betalas, och som av detta skäl inte kan innehålla en bråkdel av den minsta valutaenheten.

51 Med hänsyn till dessa överväganden ska den tredje frågan besvaras enligt följande. När försäljning sker till ett pris som inkluderar mervärdesskatt ankommer det, i avsaknad av särskilda gemenskapsrättsliga föreskrifter härom, på varje medlemsstat att inom de gränser som sätts av gemenskapsrätten, bland annat med iakttagande av principerna om skatteneutralitet och proportionalitet, bestämma på vilken nivå avrundning av ett mervärdesskattebelopp som innehåller en bråkdel av den minsta nationella valutaenheten får eller ska ske.

Den fjärde frågan

52 Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida en ”detaljhandlare”, med stöd av gemenskapsrättens principer om likabehandling och skatteneutralitet, kan hävda att den har rätt att tillämpa samma metod för att avrunda mervärdesskattebelopp som vissa andra skattskyldiga (så kallade ”fakturapliktiga näringsidkare”) har enligt nationell rätt, och som innebär att mervärdesskattebelopp får avrundas nedåt för varje varugrupp och transaktion.

53 Wetherspoon anser att det inte är förenligt med principen om skatteneutralitet att neka detaljhandlare samma möjlighet. Detta innebär att liknande leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster, som konkurrerar med varandra, behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Eftersom begreppet ”fakturapliktiga näringsidkare” dessutom inte definieras i ovannämnda nationella föreskrifter, är det fråga om en godtycklig uppdelning.

54 Förenade kungarikets regering anser härvid att de fakturapliktiga näringsidkarnas leveranser inte kan likställas med de leveranser som detaljhandlare gör och att dessa inte konkurrerar med de sistnämnda, eftersom dessa är verksamma i ett annat led i handelskedjan. Principen om skatteneutralitet och principen att konkurrenssnedvridning ska undanröjas kräver följaktligen inte att dessa två grupper av näringsidkare ska behandlas lika vad avser mervärdesskatt.

55 Enligt kommissionen utgör principen om skatteneutralitet hinder mot att detaljhandlare ges en möjlighet som beskattningsmyndigheten har gett till vissa aktörer, att avrunda det mervärdesskattebelopp som ska deklareras nedåt, trots att de senare normalt sett tillämpar priser exklusive mervärdesskatt och inte säljer till slutkonsumenter.

56 Den grekiska regeringen anser att avrundning nedåt saknar betydelse för det belopp som medlemsstaten slutligen uppbär, endast om denna avrundning uteslutande tillämpas på leveranser och tillhandahållanden till andra skattskyldiga.

57 Domstolen erinrar härvid, såsom anges i punkt 34 ovan, om att principen om skatteneutralitet, som är ett uttryck för likabehandlingsprincipen på mervärdesskatteområdet, bland annat utgör hinder mot att skattskyldiga personer behandlas olika i fråga om den avrundningsmetod som tillämpas vid beräkningen av mervärdesskatt, om de gör likadana transaktioner eller ekonomiska transaktioner som liknar varandra (se, för ett liknande resonemang, även dom av den 22 maj 2008 i mål C?162/07, Ampliscientifica och Amplifin, REG 2008, s. I?0000, punkt 25, och av den 17 juli 2008 i mål C?132/06, kommissionen mot Italien, REG 2008, s. I?0000, punkt 39).

58 Det ska således utredas huruvida de ”fakturapliktiga näringsidkare” och ”detaljhandlare” som omfattas av de föreskrifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen gör likadana transaktioner eller ekonomiska transaktioner som liknar varandra.

59 I förevarande fall framgår det av punkt 17.5 i VAT Notice 700 och av section 12.1 och 12.2 i handboken *V1?24A Trader’s records* att begreppet ”fakturapliktiga näringsidkare” endast omfattar skattskyldiga som tillhandahåller tjänster eller levererar varor till pris exklusive mervärdesskatt, varvid mervärdesskatt läggs på vid fakturering.

60 När priserna bestäms exklusive mervärdesskatt, sker avrundning innan kunden lämnar vederlag för prestationen. Det skattebelopp som den skattskyldige uppbär från kunden är identiskt med det belopp som den skattskyldige därefter betalar in till staten, oavsett vilken

avrundningsmetod som tillämpas.

61 När mervärdesskatt däremot är inkluderat i priset för en vara eller en tjänst leder systematisk avrundning nedåt på en lägre nivå än vid den periodiska mervärdesskattedeklarationen till att den skattskyldige från kunden uppbär det verkliga mervärdesskattebeloppet samtidigt som denne systematiskt betalar ett lägre belopp till staten och därigenom kan behålla mellanskillnaden för egen räkning. Detta resultat strider mot principen att de skattskyldiga i varje produktions- eller distributionsled ska uppbära mervärdesskatten för skatteförvaltningens räkning och är skyldiga att redovisa skatten till denna förvaltning (se dom av den 6 oktober 2005 i mål C?291/03, MyTravel, REG 2005, s. I?8477, punkt 30).

62 De två ovannämnda situationerna skiljer sig på ett avgörande sätt från varandra vad gäller de praktiska behoven av en effektiv tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Vad avser priser exklusive mervärdesskatt, vilka vanligen anges i heltal, måste avrundning av mervärdesskatt med nödvändighet ske för att det ska gå att få fram ett sammanlagt belopp, genom att mervärdesskatt läggs på beloppet exklusive mervärdesskatt, som faktiskt kan betalas. Om mervärdesskatt däremot ingår i varans eller tjänstens pris behöver ingen avrundning ske för att det sammanlagda beloppet ska kunna betalas.

63 Aktörer som säljer varor eller tillhandahåller tjänster till priser exklusive mervärdesskatt och aktörer som beräknar sina priser inklusive mervärdesskatt befinner sig således i skilda situationer. De sistnämnda kan således, vad avser avrundning av mervärdesskattebelopp, inte åberopa principen om skatteneutralitet till stöd för att de ska behandlas på samma sätt som aktörer som tillämpar priser exklusive mervärdesskatt.

64 Den fjärde frågan ska således besvaras enligt följande. Eftersom aktörer som inkluderar mervärdesskatten när de beräknar sina priser vid försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster befinner sig i en annan situation än de gör som utför samma typ av transaktioner till priser exklusive mervärdesskatt, kan de förstnämnda inte åberopa principen om skatteneutralitet för att få tillstånd att även de avrunda mervärdesskattebelopp nedåt för varje varugrupp och transaktion.

Rättegångskostnader

65 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Gemenskapsrätten innehåller för närvarande inte något särskilt krav i fråga om metoden för avrundning av mervärdesskattebelopp. I avsaknad av en särskild gemenskapslagstiftning ankommer det på medlemsstaterna att fastställa reglerna och metoderna för avrundning av mervärdesskattebelopp. Medlemsstaterna är härvid skyldiga att iaktta de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, särskilt principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen. Gemenskapsrätten utgör, mer specifikt, inte hinder mot tillämpning av en regel i nationell rätt som innebär att mervärdesskattebelopp ska avrundas uppåt när bråkdelen av den minsta valutaenheten i fråga uppgår till eller överstiger 0,5, och kräver inte att de skattskyldiga ska tillåtas att avrunda ett mervärdesskattebelopp nedåt när det innehåller en sådan bråkdel av den minsta valutaenheten i landet.**

2) **När försäljning sker till ett pris som inkluderar mervärdesskatt ankommer det, i avsaknad av särskilda gemenskapsrättsliga föreskrifter härom, på varje medlemsstat att inom de gränser som sätts av gemenskapsrätten, bland annat med iakttagande av**

principerna om skatteneutralitet och proportionalitet, bestämma på vilken nivå avrundning av ett mervärdesskattebelopp som innehåller en bråkdel av den minsta nationella valutaenheten får eller ska ske.

3) **Eftersom aktörer som inkluderar mervärdesskatten när de beräknar sina priser vid försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster befinner sig i en annan situation än de gör som utför samma typ av transaktioner till priser exklusive mervärdesskatt, kan de förstnämnda inte åberopa principen om skatteneutralitet för att få tillstånd att även de avrunda mervärdesskattebelopp nedåt för varje varugrupp och transaktion.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.