

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. SHARPSTON

fremSAT den 24. januar 2008 1(1)

**Sag C-484/06**

**Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV**

**mod**

**Staatssecretaris van Financiën**

»Afrunding af momsbeløb«

1. Uanset hvilken momssats, der anvendes på en transaktion, vil der altid være tilfælde – medmindre valget mellem mulige satser og priser er kunstigt begrænset – hvor det skyldige beløb omfatter en brøkdel af den mindste valutaenhed, der anvendes som betaling (2). I sådanne tilfælde er en afrunding nødvendig. Der opstår i denne forbindelse spørgsmål med hensyn til, hvorvidt afrundingen skal ske som en afrunding opad eller en afrunding nedad og med hensyn til, på hvilket tidspunkt afrundingen skal finde sted – for hver vare, hver kassebon eller faktura, hver afgiftsangivelse osv. Forskellige svar på disse spørgsmål kan indebære betydelige differencer i det samlede afgiftsbeløb, som skal indberettes.

2. Anmodningen om præjudiciel afgørelse fra Nederlandenes Hoge Raad rejser for det første spørgsmålet, om en afrunding reguleres af national ret eller af fællesskabsretten, og hvis dette er tilfældet, om medlemsstaterne skal tillade afrunding nedad pr. artikel, også når adskillige transaktioner angives på den samme faktura eller momsangivelse (3).

**Relevant fællesskabsret**

3. Artikel 2 i første momsdirektiv (4), som var i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag (oktober 2003), bestemte:

»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. Mere detaljerede bestemmelser findes i sjette direktiv (5). To bestemmelser vedrører afrunding – men af procenter, ikke af beløb. Artikel 19 (6) vedrører beregning af pro rata-satsen for den fradragsberettigede indgående afgift, når de indgående beløb både anvendes for afgiftspligtige og afgiftsfritagne udgående beløb. I henhold til artikel 19, stk. 1, skal den *fradragsberettigede* del af den indgående afgift fastsættes i procenter, der afrundes *opad* til nærmeste hele tal. Artikel 25, stk. 3 (7) vedrørende det særlige standardsatssystem for landbrugere fastsætter, at satserne kan afrundes *opad eller nedad* til nærmeste halve procent.
5. Følgende bestemmelser i sjette direktiv er blevet angivet som relevante for de af den foreliggende sag omhandlede spørgsmål.
6. Artikel 2, nr. 1 (8), bestemmer, at levering af goder, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, pålægges moms. Artikel 5, stk. 1 (9), definerer levering af et gode som overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.
7. I henhold til artikel 10, stk. 1 og 2, indtræder afgiftspligten ved den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt, navnlig det forhold, at statskassen kan gøre afgiftskravet gældende over for den afgiftspligtige person. Dette sker i princippet, når goderne eller tjenesteydelserne leveres (10).
8. Artikel 11 A (11) fastsætter den hovedregel, at beskatningsgrundlaget i det væsentlige er den samlede modværdi, som leverandøren modtager for den pågældende transaktion fra køberen eller fra enhver anden person.
9. I henhold til artikel 12, stk. 3, litra a), skal medlemsstaterne fastsætte en bestemt momssats og tillade reducerede satser for visse leveringer (12).
10. Artikel 17, stk. 1 og 2 (13), giver afgiftspligtige personer ret til i den afgift, som påhviler dem, at fradrage den moms, som de har erlagt for indførte goder eller tjenesteydelser, som anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige udgående transaktioner.
11. I medfør af artikel 22, stk. 3, litra a) (14), skal afgiftspligtige personer udstede en faktura for hver afgiftspligtig levering foretaget for andre afgiftspligtige eller for en ikke afgiftspligtig juridisk person (hvilket implicit indebærer, at der ikke gælder et sådant krav for levering til endelige forbrugere, som er fysiske personer (15)), og i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), skal fakturaen bl.a. indeholde en angivelse af prisen uden afgift og afgiften svarende til de forskellige afgiftssatser såvel som eventuelle fritagelser (16). I medfør af artikel 22, stk. 5 (17), skal enhver afgiftspligtig person indbetale nettomomsbeløbet (dvs. udgående afgift minus indgående afgift) samtidig med indgivelsen af den periodiske angivelse (18).
12. Kommissionen har også henvist til visse bestemmelser i direktiv 98/6/EF (19). Særligt definerer dette direktivs artikel 2, litra a), »salgsprisen« i detailhandel som den endelige pris for en måleenhed af varen eller en given mængde af varen, inkl. moms og alle øvrige afgifter, og artikel 3, stk. 1, kræver, at salgsprisen skal angives for alle de pågældende varer.

### **Relevant nederlandsk lovgivning**

13. Moms reguleres i Nederlandene ved Wet op de omzetbelasting (den nederlandske lov om merværdiafgift) af 1968 og ved Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (gennemførselsdekret om merværdiafgift) af 1968. Den faste momssats er på 19%, og der findes også en nedsat sats på 6%.
14. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen fandtes der ikke nogen

bestemmelse, der regulerede afrunding af skyldige beløb. Med virkning fra den 1. juli 2004 blev der indsat en ny artikel 5a i Uitvoeringsbesluit omzetbelasting:

»Ved beregning af afgiften på grundlag af det opkrævede beløb og toldværdien [...] skal der ske aritmetisk afrunding til nærmeste hele eurocent af det skyldige afgiftsbeløb. Denne aritmetiske afrunding skal gennemføres således, at der ved beløb, hvis tredje decimal er lig med eller overstiger 5, skal ske afrunding opad, og at der ved beløb, hvis tredje decimal er under 5, skal ske afrunding nedad.«

15. I begrundelsen vedrørende ændringen var det angivet, at afrundingsproblematikken var blevet drøftet af det rådgivende momsudvalg (20), og at Kommissionen var af den opfattelse, at eftersom direktivet ikke indeholdt nogen bestemmelser vedrørende spørgsmålet, kunne medlemsstaterne regulere spørgsmålet på nationalt plan i overensstemmelse med subsidiaritetsprincippet.

16. Begrundelsen angav også, at den foreskrevne metode var begrænset til et krav om aritmetisk afrunding til nærmeste hele eurocent, men at afgiften kunne beregnes og afrundes pr. varelevering eller pr. levering af tjenesteydelser, eller at afrundingen kunne anvendes på det samlede beløb for en række leveringer.

17. Artikel 38 i Wet op de omzetbelasting opstiller krav om, at erhvervsdrivende skal udbyde varer og tjenesteydelser til priser, der inkluderer moms, undtagen når kunden er en afgiftspligtig person eller et offentligt organ.

### **Baggrund og procedure**

18. Koninklijke Ahold NV (herefter »Ahold«) driver supermarkeder i Nederlandene. Som detailhandlende har Ahold pligt til at udbyde varer til salg til priser, der inkluderer moms.

19. I oktober 2003 beregnede og indberettede Ahold udgående moms for salg i alle dets supermarkeder på grundlag af det samlede beløb pr. kassebon eller »indkøbskurv«. Ahold inddelte det samlede beløb inkl. moms på hver kassebon i tre delbeløb, et beløb for levering af goder, for hvilke den almindelige momssats fandt anvendelse, et beløb for levering af goder, for hvilke den nedsatte momssats fandt anvendelse, og et beløb for levering af goder, for hvilke der ikke skulle indberettes moms, som i henhold til særregler var opkrævet forskudsvis. Ahold gangede de to første delbeløb med henholdsvis 19/119 og 6/106, med henblik på beregning af det momsbeløb, som var inkluderet i prisen (21). Hvert af disse beløb blev herefter aritmetisk afrundet (opad eller nedad) til nærmeste hele eurocent. De samlede beløb af de således fastsatte afgiftsbeløb blev herefter angivet som udgående afgift og anvendt til at beregne den skyldige moms (udgående afgift minus indgående afgift).

20. De to supermarkeder foretog imidlertid desuden til egne formål en anden beregning på grundlag af for det første, at momsbeløbet skulle beregnes ikke for hver kassebon, men for hver solgt artikel, og for det andet, at enhver nødvendig afrunding altid måtte ske *nedad* til nærmeste hele eurocent. Ahold regnede sig således frem til, at Ahold med hensyn til disse to forretninger og den omhandlede periode skulle betale 1 414 EUR mindre, end det rent faktisk havde indberettet og betalt.

21. Aholds anfægtelse af nægtelsen af at tilbagebetale dette beløb er nu nået til Hoge Raad. Ahold har gjort gældende, at enhver afrundingsmetode, som bevirker, at det skyldige afgiftsbeløb er højere – selv om der kun er tale om en lille forhøjelse – end det beløb, som følger af en streng anvendelse af den anvendelige momssats, er i strid med fællesskabsretten.

22. Hoge Raad har anmodet om en afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Reguleres spørgsmål om afrunding af momsbeløb udelukkende i national ret, eller er det – navnlig på grundlag af [sjette direktivs artikel 11, punkt A, artikel 22, stk. 3, litra b), og artikel 22, stk. 5] – et anliggende for fællesskabsretten?

2) Hvis det sidste er tilfældet: Følger det da af direktivbestemmelserne, at medlemsstaterne skal tillade afrunding nedad pr. artikel, også når forskellige transaktioner angives på en og samme faktura og/eller en og samme angivelse?»

23. Der er blevet indgivet skriftlige indlæg af Ahold, den græske, den nederlandske og den polske regering samt af Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen, som alle med undtagelse af den polske regering var til stede under retsmødet.

## **Bedømmelse**

### *Første spørgsmål – lovvalg*

24. Der er tydeligvis ingen bestemmelser i nogen af de fællesskabsretlige momsdirektiver, som udtrykkeligt regulerer afrunding af momsbeløb. Selv om artikel 11, punkt A, og artikel 22, stk. 3, litra b), som Hoge Raad henviser til, er relevante for fastsættelsen af momsbeløb, er de ikke tilstrækkeligt præcise til, at der kan drages nogen specifik konklusion med hensyn til afrunding af disse beløb. Derfor, og eftersom spørgsmålet om afrunding uafværgeligt opstår, må den nødvendige detaljerede lovgivning findes i national ret (22).

25. En sådan konklusion understøttes desuden, som flere medlemsstater har anført, af traktatens bestemmelser om harmonisering af omsætningsafgifter (artikel 93 EF) og direktiver (artikel 249, stk. 3, EF).

26. Det er imidlertid ligeledes klart, at medlemsstaterne på et område, som er omfattet af et harmoniseringsdirektiv, ikke kan vedtage foranstaltninger, som er i strid med, eller som ikke er forenelige med de regler eller principper, som er indeholdt i dette direktiv eller nogen andre højere regler eller principper, der finder anvendelse i fællesskabsretten (23).

27. Afrundingsspørgsmålet skal med andre ord ikke udelukkende afgøres efter national ret eller efter fællesskabsretten, men skal være genstand for en detaljeret regulering i national ret inden for grænserne fastsat af fællesskabsretten.

### *Det andet spørgsmål – afrunding nedad pr. artikel*

28. I lyset heraf er det andet spørgsmål i det væsentlige et spørgsmål, om en national bestemmelse, som tillader erhvervsdrivende at afrunde momsbeløb nedad til nærmeste eurocent for hver solgt artikel, er påkrævet efter, forenelig med eller uforenelig med Fællesskabets momsbestemmelser, herunder navnlig sjette direktiv.

29. Efter min opfattelse er en sådan regel ikke forenelig med de principper, som regulerer moms, af de nedenfor anførte årsager. Selv om der er to aspekter ved dette spørgsmål – afrunding nedad og afrunding pr. artikel – er de to tæt forbundet, og jeg vil behandle dem sammen.

30. Indledningsvis bemærkes, at spørgsmålet opstår for Hoge Raad i forbindelse med leveringer til endelige forbrugere til detailpriser inkl. moms. Jeg vil foreløbig begrænse min analyse til denne sammenhæng – som med hensyn til afrunding til en vis grad adskiller sig fra leveringer til

andre afgiftspligtige personer og leveringer til nettopriser, som tillægges moms (24).

31. To betingelser forekommer mig at være af altafgørende betydning: at momsen skal være fuldstændigt proportional i forhold til prisen, og at den skal være neutral i forhold til de erhvervsdrivende.

32. Den første af disse to betingelser er udtrykkeligt angivet i første direktivs artikel 2. Den indebærer, at det momsbeløb, som er inkluderet i detailprisen, for enhver momssats skal svare til den nøjagtige andel af den pris, som følger af anvendelsen af denne sats. Er satsen på 19%, er den nøjagtige andel af detailprisen  $19/119$  af denne pris. Dette er en nøjagtig andel, som kan angives eller ikke angives i hele eurocent.

33. Den anden betingelse stammer fra såvel ovennævnte artikel 2 i første direktiv som fra fradragssystemet i sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og 2. Momsen må kun pålægges den endelige forbruger og ikke de forskellige erhvervsdrivende og leverandører af tjenesteydelser, som har bidraget til det endelige produkt, eller gennem hvis hænder produktet er passeret (25). Ligeledes må disse leverandører over for afgiftsmyndighederne kunne redegøre for alle de momsbeløb, som den endelige forbruger har betalt, og må ikke tilbageholde et sådant beløb for egen vindings skyld.

34. For en endelig forbruger, som bærer momsbyrden, men som hverken betaler denne særskilt eller fradrager den på et senere tidspunkt, er det unødvendigt at fastsætte det afgiftsbeløb, som er inkluderet i en detailpris, i hele eurocent. Han kan have et berettiget ønske om at blive oplyst om beløbet og procentdelen, men det er til dette formål tilstrækkeligt med en omtrentlig angivelse til nærmeste eurocent. En sådan angivelse på en kassebon frem for på en momsfaktura udstedt i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 22, stk. 3, binder ikke nødvendigvis på nogen måde den detailhandlende eller afgiftsmyndigheden.

35. Det er imidlertid af praktisk betydning for begge de sidstnævnte, at der anvendes korrekte tal i de beregninger, som fastlægger de skyldige beløb.

36. I henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 4 og 5, skal den udgående afgift angives af den afgiftspligtige person på vedkommendes periodiske angivelse, hvor den indgår i beregningen af nettoafgiften, som vedkommende skal betale samtidig med indgivelsen af angivelsen.

37. Enhver forhøjelse af det angivne beløb (som er et resultat af en afrunding opad) betyder en forhøjelse af den nettoafgift, som skal betales til afgiftsmyndigheden, og enhver formindskelse (som er et resultat af en afrunding nedad) betyder en formindskelse af denne nettoafgift (26).

38. Selv om den præcise andel af den afgift, som er inkluderet i hver detailpris, og som betales af forbrugeren ( $19/119$  af denne pris i vores eksempel), ikke varierer, vil en afrunding opad af beløbet til nærmeste eurocent i den periodiske angivelse forpligte den detailhandlende til ud af sin fortjeneste at betale en brøkdel af en eurocent mere, end der reelt skyldes, og en afrunding nedad vil gøre det muligt for ham at beholde en brøkdel af en eurocent mere som yderligere fortjeneste.

39. Det kan anføres, at en brøkdel af en eurocent er et ganske lille beløb, som ikke er stort nok til i alvorlig grad at bringe integriteten ved momssystemet i fare. Når en brøkdel af en eurocent imidlertid multipliceres med det antal varer, som er blevet solgt i løbet af en afgiftsperiode, kan der imidlertid være tale om en betydelig virkning.

40. Aholds beregning indikerer, at for to af dets forretninger ville differencen for en måned have været på ca. 1 400 EUR. Ifølge dets hjemmesider driver Ahold over 2 000 detailforretninger af forskellig størrelse alene i Nederlandene. I lyset heraf forekommer Det Forenede Kongeriges regerings overslag – som fastslår, at »hvis fire af de største supermarkedskæder, som leverer

varer i Det Forenede Kongerige, kunne få lov til at afrunde nedad pr. artikel, uden nogen ændring i den pris, som kunderne betaler, vil dette resultere i en afrunding nedad af den indberettede moms, som betales af disse supermarkeds kæder, på et godt stykke over 70 mio. GBP pr. år (100 mio. EUR)« – at være sandsynlig (27).

41. Der er ingen grund til at antage, at en afrunding opad vil føre til en mindre forvridding end en afrunding nedad, men forvriddningen vil være størst i medlemsstater, hvor den mindste valutaenhed, der anvendes, er større end en eurocent.

42. En systematisk afrunding nedad eller afrunding opad af det momsbeløb, som skyldes for hver solgt artikel, vil således resultere i en betydelig fravigelse fra et resultat, som er fuldt i overensstemmelse med principperne om momsens nøjagtige proportionalitet og neutralitet (28). Ved en afrunding nedad vil det samlede resultat være, at betydelige momsbeløb vil blive betalt af kunder og tilfalde de detailhandlende frem for med rette at blive overdraget til afgiftsmyndighederne, mens lignende beløb ved en afrunding opad vil blive opkrævet af myndighederne fra de detailhandlende, til trods for at der ikke er tale om skyldige beløb, og til trods for, at beløbene ikke betales af kunderne.

43. De fællesskabsretlige momsbestemmelser tillader – endsige kræver – derfor ikke, at der ved angivelse af afgifter skal ske en systematisk afrunding nedad (eller opad) af momsen på hver artikel, som den detailhandlende har solgt.

44. Denne konklusion besvarer Hoge Raads andet spørgsmål.

45. Det er imidlertid formålstjenligt at gennemgå, hvilken slags løsning der kan anerkendes, når henses til, at det er en situation, som vedrører detailsalg til endelige forbrugere til priser, som inkluderer moms, der er af umiddelbar interesse.

46. Mindst to metoder synes passende med henblik på at formindske eller minimere, hvis ikke helt eliminere, den forvridding, som jeg har gennemgået ovenfor. De kan anvendes uafhængig af hinanden eller i kombination.

47. For det første er, som alle de medlemsstaters regeringer, som har afgivet indlæg, har påpeget, den mest almindelige aritmetiske afrundingsmetode, hvorefter enhver brøkdel af en eurocent, der er under 0,5, afrundes nedad, mens enhver brøkdel, der er 0,5 eller derover, afrundes opad, begge til nærmeste eurocent, egnet til at formindske den pågældende forvridding, for så vidt som nedrundede summer vil udligne oprundede summer (29).

48. En sådan metode behøver ikke nødvendigvis at berøre det momsbeløb, som er inkluderet i den pris, som hver forbruger betaler for hver artikel, som ved en sats på 19% forbliver 19/119 af detailprisen (30). Der er tale om en forholdsvis praktisk måde at komme frem til det tilnærmelsesvis totalbeløb af de individuelle beløb, som hver detailhandlende skal angive i deres periodiske angivelse til afgiftsmyndighederne. Endnu større præcision vil muligvis kunne opnås, hvis momsen, som indgår i prisen på hver artikel, beregnes til eksempelvis den ottende eller tiende decimal, hvorefter de herved fremkomne beløb sammenlægges, inden der sker afrunding til nærmeste eurocent, men en sådan forfining synes unødvendigt omstændelig (og byrdefuld for mindre erhvervsdrivende).

49. For det andet og med udgangspunkt i den foregående betragtning er det ikke nødvendigt at foretage nogen afrunding, førend der rent faktisk skal *betales* moms, som kan adskilles fra en angivelse af priser inkl. moms. Dette sker ikke før det beløb, som skyldes for hver periodisk angivelse i henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 5, beregnes. Indtil da skal de detailhandlendes regnskaber alene angive priser inkl. moms for hver gældende afgiftssats. Det afgiftsbeløb, som er

inkluderet i disse priser, kan ganske enkelt angives som 19/119 eller 6/106 eller hvad end den anvendelige brøkdel måtte være («nøjagtig proportional» som krævet i henhold til første direktivs artikel 2). Hvis der alene sker afrunding på slutstadiet, vil resultatet være mere præcist, og beregningen mindre byrdefuld.

50. Hvis virkningen af afrundingen således begrænses til en brøkdel af en eurocent for hver detailhandlende for hver afgiftssats i hver periodisk angivelse, vil der ikke være nogen alvorlig forvridning af det samlede afgiftsbeløb, som oppebæres, sammenlignet med det samlede beløb, som forbrugerne har betalt, og en forvridning af neutraliteten vil højst være nogle få eurocent pr. detailhandlende.

51. Desuden, hvis afrundingen udsættes til det senest mulige tidspunkt, vil en systematisk afrunding nedad ikke påvirke systemets integritet i nogen nævneværdig grad. Domstolen præciserede i dommen i sagen Elida Gibbs, at i sidste instans vil det beløb, som tilkommer afgiftsmyndigheden, muligvis ikke overstige det beløb, som den endelige forbruger har betalt (31). Lægges dette dictum til grund, synes den løsning, som mest respekterer de regler og principper, som skal overholdes, at være en systematisk afrunding nedad på tidspunktet for den periodiske angivelse.

52. Jeg skal tilføje yderligere en bemærkning. Detailhandlende skal i henhold til direktiv 98/6 angive salgspriserne inkl. moms. Som drøftet under retsmødet, fastsætter de disse priser ud fra markedsmæssige betragtninger: den ønskede fortjeneste, den pris, som forbrugeren er villig til at betale, og konkurrenternes pris. Det er klart, at afrunding af momsbeløb kan påvirke disse betragtninger, især hvor det drejer sig om lavprisvarer med høj omsætning. Momsen tilsigter imidlertid at være neutral over for erhvervsdrivende, og beregning af moms bør ikke kunne påvirke kommercielle beslutninger af denne art. Det er i denne henseende særligt vigtigt at huske på, at store supermarkedskæder har langt større mulighed for at tage sådanne beregninger i betragtning end mindre erhvervsdrivende, således at muligheden for afrunding af moms på individuelle artikler muligvis kan forvride konkurrencen til fordel for førstnævnte og til ulempe for sidstnævnte.

53. Sammenfattende: (i) Når totalbeløbet skal beregnes, vil en aritmetisk afrunding resultere i en mindre forvridning end en systematisk afrunding opad eller nedad (og afrunding til lige tal vil yderligere formindske denne forvridning). (ii) Forvridningen kan formindskes på mere effektiv vis ved først at beregne de skyldige beløb efter sammenlægning af individuelle beløb inkl. moms for hver afgiftsperiode. (iii) Det er på dette tidspunkt med henblik på at undgå, at for høje beløb indbetales til afgiftsmyndigheden, i alle tilfælde acceptabelt at afrunde det skyldige beløb nedad til nærmeste mindste valutaenhed.

54. Jeg skal understrege, at de tilgange, som jeg har skitseret, ikke nødvendigvis bør opfattes som de eneste muligheder, som er åbne for medlemsstaterne. Enhver løsning, som respekterer de relevante regler og principper – og som navnlig indebærer, at den detailhandlende hverken beholder eller betaler differencen mellem momsens nøjagtige brøkdel af detailprisen og det beløb, som er indberettet til afgiftsmyndigheden – kan accepteres.

*Priser eksl. moms og leveringer til afgiftspligtige personer*

55. Sagen for Høje Raad vedrører detailsalg til priser inkl. moms. Betragtningerne ovenfor vedrører denne specifikke kontekst, og det antages, at salget sker til endelige forbrugere. Sådanne forbrugere har, som jeg har anført, ret til at blive oplyst om den andel af moms, som er inkluderet i den pris, som de har betalt, og har ret til at blive oplyst om, hvor stort et beløb denne andel svarer til, til nærmeste eurocent. Disse oplysninger fremgår normalt af den detailhandlendes kvitteringer, men er ikke nødvendigvis bindende, som tilfældet er mellem den erhvervsdrivende og afgiftsmyndigheden.
56. Når salget sker til afgiftspligtige personer, som vil anvende de pågældende goder til deres afgiftspligtige udgående transaktioner, er det imidlertid nødvendigt at udstede en momsfaktura i henhold til sjette direktivs artikel 22, stk. 3. Denne faktura skal både angive prisen ekskl. moms og afgiftsbeløbet, og begge skal angives i et beløb, som kan gøres til genstand for betaling.
57. Sådanne situationer vedrører almindeligvis ikke detailhandlende, men derimod erhvervsdrivende, hvis virksomhed hovedsageligt består i at levere til andre afgiftspligtige personer. I modsætning til andre detailhandlende fastsætter de typisk en pris – i hele eurocent – ekskl. afgift, og anvender dernæst den anvendelige momssats på denne pris. For at kunne angive momsbeløbet i hele eurocent er det atter ofte nødvendigt at foretage en afrunding opad eller nedad.
58. I en sådan situation vil de forvridninger, som jeg har skitseret ovenfor, imidlertid ikke opstå eller kun have en meget begrænset virkning.
59. Hvad angår *individuelle* transaktioner, hvor den udgående afgift, som leverandøren opkræver, svarer til den indgående afgift, som forbrugeren efterfølgende vil kunne fradrage, udgør beløbet hverken en byrde eller en gevinst for nogen af parterne, og eftersom den udgående afgift og den indgående afgift udligner hinanden i medfør af fradragssystemet, vil det beløb, som oppebæres for levering til den endelige forbruger i slutningen af momskæden, ikke påvirkes.
60. I de sjældnere tilfælde, hvor leveringen sker til en endelig forbruger, vil en afrunding – selv om den har en mindre betydning for det beløb, som forbrugeren betaler, og afgiftsmyndigheden oppebærer – ikke påvirke afgiftens neutralitet set fra leverandørens synspunkt. Det beløb, som faktureres, er det beløb, som skal indberettes til afgiftsmyndigheden, og den brøkdel, hvormed det er blevet afrundet, påvirker under alle omstændigheder ikke leverandørens fortjeneste (32).
61. Der er korrekt, at den *kumulative* effekt af afrunding ved sådanne transaktioner kan have en indflydelse på de samlede indtægter fra moms, som medlemsstaten oppebærer, men denne indflydelse vil være begrænset. Endelige forbrugere modtager i udstrakt grad varer fra detailhandlende, som har pligt til at sælge til priser inkl. moms. I de tilfælde, hvor de endelige forbrugere ikke køber varer på denne måde, er deres køb oftest af større værdi, således at afrunding med mindre end en eurocent vil indebære en betydelig mindre afvigelse, proportionalt set. Er der tale om aritmetisk afrunding, vil virkningen både for de samlede momskvitteringer og for individuelle kunder være begrænset.
62. Når en afgiftspligtig person i forbindelse med en individuel transaktion undtagelsesvis fra en detailhandlende køber varer, som han vil anvende med henblik på sine udgående transaktioner, og når han vil foretage fradrag for momsen på disse varer, vil han anmode om en faktura, som angiver nettoprisen samt afgiftsbeløbet. Den detailhandlende vil i så fald skulle foretage en mindre tilpasning af sin pris for at kunne angive disse beløb i hele eurocent. Af de årsager, som jeg har angivet ovenfor, vil denne tilpasning imidlertid ikke have nogen betydning for nogen af parterne eller for de momsbeløb, som i sidste ende oppebæres.



## Forslag til afgørelse

63. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Hoge Raad forelagte spørgsmål som følger:

»1) Fællesskabets momsdirektiver indeholder ingen detaljeret regulering af afrunding af momsbeløb. En sådan regulering henhører således under national ret, som imidlertid i denne forbindelse skal overholde alle de relevante regler og principper, som følger af disse direktiver.

2) Disse regler og principper tillader ikke detailhandlende at foretage en afrunding nedad af det momsbeløb, som indgår i prisen inkl. moms for hver solgt artikel med henblik på fastlæggelse af den udgående afgift, som de skal indberette i deres periodiske angivelse.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – I den foreliggende sag, som vedrører beløb, der er angivet i euro, er den mindste enhed en eurocent, som jeg vil henvise til i det følgende, men benævnelsen af enheden er uden relevans.

3 – Lignende spørgsmål rejses i sag C-302/07, Wetherspoon, som verserer for Domstolen, hvor der ligeledes rejses spørgsmålet om for det første, om den almindelige aritmetiske metode for afrunding opad eller afrunding nedad kan anvendes, for det andet, på hvilket tidspunkt afrundingen skal finde sted, og for det tredje konsekvenserne af princippet om ligebehandling og momsneutralitet, når afgiftsmyndighederne tillader visse, men ikke alle erhvervsdrivende at foretage en systematisk afrunding nedad.

4 – Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12). Første direktiv blev med virkning fra den 1.1.2007 ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006 L 347, s. 1), som i artikel 1, stk. 2, indeholder de samme bestemmelser med mindre sproglige ændringer. Direktiv 2006/112 tilsigter at gengive alle de gældende fællesskabsretlige momsbestemmelser tydeligt og rationelt i en ny struktur og formulering uden i princippet at medføre materielle ændringer i gældende lovgivning (jf. tredje betragtning i præamblen). Henvisninger i det følgende til bestemmelser i direktiv 2006/112 indebærer derfor ikke, at ordlyden er den samme som ordlyden af de tilsvarende bestemmelser i de ophævede direktiver.

5 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977 L 145, s. 1, ændret flere gange). Sjette direktiv blev ligeledes ophævet og erstattet af direktiv 2006/12, men for at gøre det lettere for læseren vil jeg henvise til dets bestemmelser i nutid. Indholdet – og i vid udstrækning ordlyden – af disse bestemmelser er fortsat i kraft i medfør af de tilsvarende bestemmelser i direktiv 2006/112.

6 – Artikel 175 i direktiv 2006/112.

7 – Artikel 295-305 i direktiv 2006/112, jf. artikel 298.

8 – Artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112.

9 – Artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112.

10 – Artikel 62, 63 og 66 i direktiv 2006/112.

11 – Artikel 73 i direktiv 2006/112.

12 – Artikel 96-99 i direktiv 2006/112.

13 – Artikel 167 og 168 i direktiv 2006/112.

14 – Den gældende ordlyd af artikel 22 fandtes på sagstidspunktet i sjette direktivs artikel 28h som en af »overgangsbestemmelserne«. Den bestemmelse, som svarer til artikel 22, stk. 3, litra a), er nu artikel 220 i direktiv 2006/112.

15 – I det mindste hvad angår indenrigshandel omfatter kravet alle fjernsalg, som afgiftspålægges i den medlemsstat, hvortil goderne sendes, og leverancer af goder inden for Fællesskabet, uanset hvilken type kunde, der er tale om.

16 – Denne version af artikel 22, stk. 3, litra b), var faktisk på sagstidspunktet blevet erstattet med Rådets direktiv 2001/115/EF af 20.12.2001 om ændring af direktiv 77/388/EØF med henblik på forenkling, modernisering og harmonisering af kravene til fakturering med hensyn til merværdiafgift (EFT 2002 L 15, s. 24), som indeholdt mere detaljerede betingelser. Direktiv 2001/115 trådte i kraft den 6.2.2002, men fristen for medlemsstaternes gennemførelse af direktivet var den 1.1.2004. Det fremgår, at Nederlandenes gennemførelse fik virkning på denne dato (lov af 18.12.2003, Staatsblad nr. 530, 29.12.2003, s. 1). Hoge Raad henviser til »det 10. led i artikel 22, stk. 3, litra b), i sjette direktiv (i den version, som fandt anvendelse indtil den 1.1.2004)« – men det er rent faktisk kun den version, som blev ændret med direktiv 2001/115, som indeholder et 10. led, som kræver, at fakturaen skal angive de skyldige momsbeløb. Eftersom det relevante spørgsmål imidlertid er, om en momsfaktura skal angive den moms, som skal betales for transaktionen, er denne misforståelse uden betydning. De tilsvarende bestemmelser findes nu i artikel 226 i direktiv 2006/112.

17 – Artikel 206 i direktiv 2006/112.

18 – I henhold til artikel 22, stk. 4, litra a), skal afgiftsperioden af hver medlemsstat fastsættes til en, to eller tre måneder, eller enhver anden periode, som ikke overstiger et år, og momsangivelsen skal indgives inden for en frist, som fastsættes af medlemsstaten, og som højst må være på to måneder efter udløbet af hver afgiftsperiode at regne (jf. nu artikel 252 i direktiv 2006/112).

19 – Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 16.2.1998 om forbrugerbeskyttelse i forbindelse med angivelse af priser på forbrugsvarer (EFT L 80, s. 27).

20 – Et forum dannet i henhold til sjette direktivs artikel 29 (artikel 398 i direktiv 2006/112), hvor repræsentanter for medlemsstaterne og Kommissionen drøfter emner vedrørende implementeringen af moms.

21 – Det bemærkes, at hvad angår detailpriser skal momsen beregnes bagud med udgangspunkt i en fastsat pris, som inkluderer moms, og ikke forud med udgangspunkt i en pris, som ikke inkluderer moms. En detailpris inkl. moms på 19% svarer til 119% af nettoprisen ekskl. moms. Momsbeløbet vil således ikke være 19/100 (19%), men derimod 19/119 af detailprisen. Den samme beregning finder anvendelse, mutatis mutandis, for enhver anden momssats.

22 – For et analogt eksempel, jf. sag C-35/05 Reemtsma, Sml. I, s. 2425, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis.

23 – Dette er flere gange blevet fastslået af Domstolen på beskatningsområdet: jf. senest sag C-

443/06, Hollmann, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis.

24 – For så vidt angår sidstnævnte tilfælde, jf. præmis 55 ff. nedenfor.

25 – Jf. eksempelvis sag C-435/05, Investrand, Sml. I, s. 1315, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis.

26 – Eller hvis den indgående afgift exceptionelt overstiger den udgående afgift i løbet af den pågældende afgiftsperiode, en forhøjelse eller en formindskelse, henholdsvis, af det nettobeløb, som skal tilbagebetales af myndigheden.

27 – Under retsmødet nævnte Det Forenede Kongeriges advokat endnu højere beløb på 200-800 mio. GBP.

28 – En systematisk afrunding, som finder sted på kassebonen eller i »indkøbskurven«, må også have en betydelig, om end mindre, virkning, når henses til, hvor mange af sådanne kasseboner, der hver dag udstedes i alle medlemsstaterne.

29 – Under retsmødet nævnte Det Forenede Kongerige en sag, hvor en aritmetisk afrunding pr. artikel ville have resulteret i en afgiftsfravigelse på over 17 000 GBP over en periode på seks måneder for en enkelt erhvervsdrivende. Det er også korrekt, at den aritmetiske metode indeholder en mindre, men systematisk afvigelse opadtil, eftersom 0,5 af en eurocent altid rundes opad, til trods for at den er præcis midt imellem to hele eurocent. Dette problem kan afbødes ved såkaldt »banker's rounding« eller »afrunding til lige tal«, hvorefter eksempelvis ved afrunding til hele tal ethvert tal, som *præcist* ender på 5 og intet andet, afrundes til nærmeste hele lige tal. 3,5 bliver således til 4, som tidligere, men 2,5 bliver til 2.

30 – Den kan til kundens oplysning angives i afrundet form, som jeg har foreslået i punkt 34 ovenfor. Der kunne imidlertid opstå problemer, hvis det afrundede beløb blev opfattet som det *faktiske* momsbeløb, som er inkluderet i prisen. En vare solgt for 0,28 EUR med en moms på 19% indeholder eksempelvis 0,0447 i moms (19/119 af 0,28 EUR). Hvis dette beløb afrundes til 0,04 EUR, er prisen ekskl. moms 0,24 EUR, men 19% af 0,24 EUR er 0,0456 EUR, som skal afrundes til 0,05 EUR, således at prisen inkl. moms burde have været 0,29 EUR.

31 – Sag C-317/94, Sml. 1996 I, s. 5339, præmis 18-24, særligt præmis 24. Selv om processproget i denne sag var engelsk, er formuleringen anvendt i den engelske version – »the tax authorities may not *in any circumstances charge* an amount exceeding the tax paid by the final consumer« (»afgiftsmyndighederne kan *hver* tilfælde [...] ikke [...] opkræve et beløb, der er højere end det, den endelige forbruger har betalt«) – ikke en korrekt gengivelse af den franske version, som dommen oprindeligt blev affattet på – »l'administration fiscale ne saurait *en définitive percevoir* un montant supérieur à celui payé par le consommateur final« (mine fremhævelser).

32 – Det bemærkes, at denne mulighed ikke er åben for ægte detailhandlende, som har pligt til at angive priserne inkl. moms. (jf. direktiv 98/6, nævnt ovenfor i fodnote 12).