

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. SHARPSTON

fremSAT den 20. november 2008 1(1)

Sag C-302/07

J D Wetherspoon PLC

mod

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

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

»Afrunding af momsbeløb«

1. Uanset hvilken momssats der opkræves ved transaktioner, vil der være tilfælde, hvor det beløb, som skal betales, indeholder en brøkdel af den mindste møntenhed, som anvendes i betalingen. I disse tilfælde vil der være behov for afrunding, hvilket kan kræve en lovregulering.
2. I dommen i sagen Koninklijke Ahold (2), hvor Domstolen var blevet anmodet om at besvare to spørgsmål stillet af Nederlandenes Hoge Raad, fastslog denne i alt væsentligt, at hvis principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet er overholdt, er det op til medlemsstaterne at fastsætte regler for afrunding, og de er ikke forpligtet i henhold til fællesskabsretten til at tillade afgiftspligtige personer at runde beløbet ned for hver enkelt vare, der sælges.
3. Med nærværende præjudicielle forelæggelse har VAT and Duties Tribunal, London, stillet to spørgsmål, der ligner de spørgsmål, som blev besvaret for nylig i Koninklijke Ahold-dommen, samt yderligere to, mere detaljerede, spørgsmål. Den forelæggende ret har for det første spurgt, om EF-retten kræver afrunding på et bestemt niveau (f.eks. for hver vare eller hver transaktion eller et andet niveau). For det andet ønsker retten klarhed med hensyn til virkningen af principperne om ligebehandling og afgiftsneutralitet, idet der henvises til en national tilladelse, hvorefter det kun er tilladt bestemte handlende at afrunde momsbeløb nedad.

Relevant fællesskabsret

4. Den periode, der er relevant for hovedsagen, løber fra 2004-2006. Den gældende EF-ret skal derfor findes i første og sjette momsdirektiv (3). De relevante bestemmelser er anført i punkt 3-12 i mit forslag til afgørelse i Koninklijke Ahold-sagen, som jeg henviser til. Det er dog hensigtsmæssigt at genopfriske disse.
5. I henhold til første momsdirektivs artikel 2, stk. 1 og 2, bygger momssystemet på den grundsætning, at der på varer og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er

nøjagtig proportional med varernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i produktions- og fordelingsprocessen. Ved enhver omsætning svares den gældende afgiftssats med fradrag af det momsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

6. I henhold til sjette momsdirektivs artikel 2, stk. 1, pålægges levering af goder, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms.

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, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen. Dette sker i princippet, når goderne eller tjenesteydelserne leveres.

8. Artikel 11 A fastsætter den hovedregel, at beskatningsgrundlaget i det væsentlige er den samlede modværdi, som leverandøren modtager for leveringen fra køberen eller fra enhver anden kilde.

9. Artikel 12, stk. 3, litra a), fastsætter, at momsafgiftens normalsats fastsættes af hver medlemsstat som en bestemt procentsats af beskatningsgrundlaget, mindst 15%, og at medlemsstaterne også kan anvende enten en eller to reducerede satser.

10. Artikel 17, stk. 1 og 2, giver afgiftspligtige personer ret til i den udgående afgift, som påhviler dem, at fradrage den moms, som de har erlagt for indgående goder eller tjenesteydelser, som anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige udgående transaktioner. I henhold til artikel 18, stk. 1, litra a), skal den afgiftspligtige for at kunne fradrage være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3.

11. I medfør af artikel 22, stk. 3, litra a), 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), og i medfør af artikel 22, stk. 3, litra b), skal fakturaen bl.a. indeholde en angivelse af momsgrundlaget, den gældende momssats, det skyldige momsbeløb samt kundens fulde navn og adresse. I medfør af artikel 22, stk. 9, litra d), har medlemsstaterne imidlertid mulighed for at fastsætte, at visse fakturaer, især vedrørende mindre beløb, ikke behøver indeholde alle de oplysninger, som normalt kræves. De skal dog altid indeholde en »angivelse af afgiftsbeløbet eller de nødvendige oplysninger til beregning deraf«.

12. I medfør af artikel 22, stk. 5, skal enhver afgiftspligtig person indbetale nettomomsbeløbet (dvs. udgående afgift minus indgående afgift) samtidig med indgivelsen af den periodiske angivelse.

13. Der kan også nævnes direktiv 98/6/EF (4), hvis formål er at fastsætte krav om angivelse af salgsprisen og prisen pr. måleenhed for varer, som udbydes af forhandlere til forbrugere, for at forbedre forbrugeroplysningen og lette en prissammenligning (artikel 1). I artikel 2 defineres a) »salgspris« som den endelige pris for en måleenhed af varen eller en given mængde af varen, inklusive moms og alle øvrige afgifter, og e) »forbruger« som en fysisk person, der køber en vare med et formål, som ikke hører ind under den pågældendes erhvervsmæssige virksomhed. Artikel 3, stk. 1, kræver, at salgsprisen angives for alle varer, som udbydes af forhandlere til forbrugere.

Det Forenede Kongeriges relevante bestemmelser

14. I henhold til Value Added Tax Regulations 1995 (herefter »VAT Regulations«) skal momsregistrerede handlende kun udstede en momsfaktura vedrørende en afgiftspligtig levering, hvis kunden også er en afgiftspligtig person (5). Imidlertid må alle momsregistrerede handlende

udstede en momsfaktura til alle kunder, hvis de ønsker det. En komplet momsfaktura skal indeholde en række detaljerede oplysninger, bl.a. kundens navn og adresse (6). Der kan udstedes en »mindre detaljeret momsfaktura« vedrørende beløb inklusive moms på op til 100 pund (GBP); sådanne fakturaer skal ikke nødvendigvis indeholde kundeoplysninger, men skal for hver enkelt gældende momssats angive »det skyldige bruttobeløb inklusive moms samt den gældende momssats« (7).

15. Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (herefter »HMRC«) har udsendt en momsvejledning (cirkulære 700) for afgiftspligtige personer. Artikel 17.5 og 17.6, der omhandler afrunding, har følgende ordlyd:

»17.5 Beregning af moms ved fakturering – afrunding af beløb

Anmærkning: Tilladelsen i denne artikel til at afrunde momsbeløb nedad indføres for fakturaudstedende handlende og finder kun anvendelse, såfremt den moms, der opkræves af kunderne, er den samme som den moms, der betales til Customs and Excise. Som hovedregel finder tilladelsen til at afrunde nedad ikke anvendelse for detailhandlende, som henvises til artikel 17.6.

Det samlede momsbeløb på alle varer og tjenesteydelser, som er angivet på en momsfaktura, kan rundes ned til en hel pence. Der kan ses bort fra den del af beløbet, der er under en pence.

17.5.1 Beregning på grundlag af grupper af varer eller tjenesteydelser

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

- afrunding nedad til den nærmeste 0,1 p – f.eks. rundes 86,76 p ned til 86,7 p; eller
- afrunding til nærmeste 1 p eller 0,5 p – f.eks. rundes 86,76 p op til 87 p.

Uanset hvad der vælges, skal metoden være konsekvent.

Det endelige samlede momsbeløb kan rundes ned til nærmeste hele pence.

17.6 Beregning af moms for detailhandlende

De fleste detailhandlende anvender en detailhandelsordning til angivelse af moms. Hvis man angiver moms på denne måde, er man ikke berørt af denne artikel.

Detailhandlende anvender i stigende grad avanceret teknologi i kasseapparaterne til at angive momsen på hver enkelt transaktion og udstede en faktura. Hvis man ikke anvender et detailhandelssystem, men beregner moms for hver varegruppe (8) eller for hver faktura, må momsbeløbet ikke rundes ned. Det er dog tilladt at afrunde (opad eller nedad) hver enkelt momsberegning.«

16. Cirkulæret indeholder ikke nogen definition af »fakturaudstedende handlende«. Imidlertid angives i Section 12 i HMRC Manual V1-24A om »handlendes regnskaber« (som er en vejledning for HMRC's personale, men er offentlig tilgængelig), hvorledes der sondres mellem fakturaudstedende handlende og detailhandlende.

17. Section 12.1 i denne vejledning fastslår, at det ved fortolkningen af artikel 17.5 i cirkulære 700 »er vigtigt at bemærke, at den gælder i forbindelse med regler for fakturaudstedende

handlende, hvor afrundingen er afgiftsneutral; årsagen er, at den normalt vil påvirke både leverandørens udgående afgift og kundens indgående afgift; det betyder, at når en fakturaudstedende handlende beregner moms på nettobeløb, kan det beløb, som kunden opkræves og skal betale, afrundes nedad«.

18. Vejledningens Section 12.2 fastsætter bl.a. følgende:

»Med avancerede regnskabspakker har detailhandlende mulighed for at identificere moms for hver varegruppe og/eller udstede momsfakturaer [...]

Som hovedregel finder tilladelsen til at afrunde nedad ikke anvendelse for detailhandlende. Årsagen er, at virkningen af, at den moms, som opkræves af de endelige forbrugere, afrundes nedad, ikke er en reduktion af den skyldige moms (som er momssatsen x vederlag), men kun en reduktion af den moms, som angives til HMRC.

De fleste detailhandlende fortsætter med at anvende en detailhandelsordning til angivelse af moms. Der opstår kun problemer med afrunding, hvis de detailhandlendes regnskabssystemer gør det muligt at identificere afgiften for hver varegruppe og udstede fakturaer [...]

[...]

Hvis en detailhandlende rent faktisk angiver priserne eksklusive moms – således at det momsbeløb, kunden skal betale, og det momsbeløb, der angives til HMRC, er det samme – kan den gældende afrundingstilladelse finde anvendelse. 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 udtrykt i hele pence, kan den gældende tilladelse finde anvendelse [...]«

19. Ifølge forelæggelseskendelsen har de fleste større detailhandlende i Det Forenede Kongerige en individuel aftale med HMRC om, hvorledes de beregner momsen (en »detailhandelsordning« som omhandlet i momsvejledningen og Manual VI-24A). Inden for disse ordninger er HMRC indstillet på at tillade matematisk afrunding (opad eller nedad til nærmeste pence) for enten hver varegruppe eller hver »kurv«. Section 12.3 i Manual V1-24A fastslår imidlertid, at »hvis en handlende foreslår en anden afrundingsmetode, bør denne tages i betragtning og tillades, hvis den giver et acceptabelt og rimeligt resultat«.

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

20. J D Wetherspoon PLC (herefter »J D Wetherspoon«) driver over 670 pubber i hele Det Forenede Kongerige. Størstedelen af virksomhedens salg er detailsalg af mad og drikkevarer til endelige forbrugere.

21. Virksomheden angiver en salgspris inklusive moms for sine detailvarer til kunderne. Den udsteder ikke komplette momsfakturaer til kunder, men udleverer kvitteringer, der udgør mindre detaljerede momsfakturaer, for mad og varme drikke samt for andre drikkevarer, hvis kunden anmoder om det.

22. Indtil 2004 angav J D Wetherspoon moms ved at identificere den skyldige moms for hvert salg og beregne det momsbeløb, som skulle betales, for hver »kurv«. Virksomheden beregnede momstilsvaret på hver enkelt transaktion til normalsatsen som $7/47$ (9) af det samlede beløb og foretog matematisk afrunding opad eller nedad til nærmeste pence. Disse momsbeløb blev lagt sammen for hver enkelt pub, når dagen var slut, og var den moms, som skulle betales til HMRC ved de regelmæssige momsangivelser.

23. Derefter har J D Wetherspoon beregnet og afrundet momsen ned til nærmeste tiendedel pence for hver varegruppe af de forskellige produkter. Herefter sammenlægges momsbeløbene, og det samlede beløb rundes ned til nærmeste pence for hver »kurv«.

24. HMRC afslog at give J D Wetherspoon tilladelse til at runde momsen ned for hver enkelt transaktion. J D Wetherspoon påklagede dette afslag samt to momsansættelser, der blev udstedt i henhold til afslaget.

25. The VAT and Duties Tribunal, for hvilken anken er indbragt, har bemærket, at hverken fællesskabsretten eller national lovgivning angiver, hvilken afrundingsmetode der skal anvendes, når anvendelsen af normalsatsen frembringer et momsbeløb, som indeholder en brøkdel af den laveste møntenhed. Mulighederne består i enten at afrunde nedad i hvert enkelt tilfælde eller at anvende matematisk afrunding. Lovgivningen indeholder heller ingen angivelse af, hvornår afrundingen skal finde sted. Når den samme kunde køber et antal vareartikler samtidig, kan afrundingen ske

- a) for hver »vare«, dvs. for hver enkelt vare af hvert enkelt produkt i hver enkelt transaktion
- b) for hver »varegruppe«, dvs. for hvert enkelt produkt, hvis der købes mere end en vare af det pågældende produkt i den samme transaktion
- c) for hver »levering«, dvs. for hver enkelt levering, hvor en samlet transaktion omfatter en række separate leveringer, der pålægges moms
- d) for hele »kurven«, dvs. for hele transaktionen med hver enkelt kunde
- e) ved »momsafregningen«, hvor de momsbeløb, som er modtaget for varer til normalsatsen, der er solgt i afregningsperioden, lægges sammen, hvorefter det samlede beløb afrundes; eller
- f) på et andet niveau, f.eks. for den daglige bruttoindtægt for hvert udsalgssted eller for alle den handlendes detailsalgssteder.

26. Retten har derfor forelagt Domstolen følgende 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 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. januar 2004), at afrunding er et anliggende for fællesskabsretten?

2) Især:

i) 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 pence f.eks. kræves rundet op til nærmeste hele pence)?

ii) 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, 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 nogle af spørgsmålene 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?»

27. Der er indgivet skriftlige indlæg af J D Wetherspoon, den græske og den nederlandske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen. J D Wetherspoon, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen afgav mundtlige indlæg i retsmødet.

Retlig stillingtagen

Det første spørgsmål

28. Det første spørgsmål – hvorvidt afrunding af momsbeløb reguleres i national ret eller i fællesskabsretten – er i alt væsentligt besvaret af Domstolen i Koninklijke Ahold-dommen.

29. Domstolen fastslog i denne doms præmis 24-33, at momsdirektiverne ikke indeholder nogen udtrykkelig regel vedrørende afrunding af momsbeløb, at sjette direktivs artikel 11 A, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, litra b), ikke fastsætter nogen udtrykkelig regel for afrunding, eller specifik afrundingsmetode, og at det som følge heraf og i mangel af fællesskabsretlige regler tilkommer retsordenen i medlemsstaterne at fastlægge sådanne regler eller metoder. Det anføres dog i dommen, at medlemsstaterne, når de indfører eller tillader en bestemt afrundingsmetode, skal overholde de principper, som gælder for det fælles momssystem, såsom principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet (10).

30. I nærværende sag anfører den forelæggende ret ud over sjette direktivs artikel 11 A, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, litra b), første direktivs artikel 2, stk. 1 og 2, som fastlægger momssystemets principper, især princippet om, at afgiften skal være nøjagtig proportional med prisen, samt sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), som kræver, at momsen fastsættes som en bestemt procentsats af beskatningsgrundlaget. Det står klart, at ingen af disse bestemmelser fastlægger en specifik regel for eller metode til afrunding af momsbeløb, men begge udtrykker proportionalitetsprincippet, som medlemsstaterne skal overholde, således som Domstolen fastslog i Koninklijke Ahold-dommen.

Det andet spørgsmål

31. VAT and Duties Tribunal ønsker nærmere bestemt oplyst, om fællesskabsretten, når momsbeløb indeholder en brøkdel af den mindste møntenhed, enten i) er til hinder for en bestemmelse eller praksis, hvorefter afgiftspligtige personer skal anvende matematisk afrunding opad eller nedad, eller ii) kræver, at de skal kunne anvende systematisk nedrunding.

32. I præmis 34-43 i Koninklijke Ahold-dommen fastslog Domstolen, at fællesskabsretten, navnlig bestemmelserne i første og sjette direktiv og principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet, ikke indeholder en speciel forpligtelse, hvorefter medlemsstaterne skal tillade afgiftspligtige personer at foretage en afrunding nedad pr. artikel af momsbeløbet.

33. Domstolen anførte især, at afgiftsneutralitet ikke indebærer noget krav om afrunding, forudsat at det beløb, som skattemyndigheden opkræver i moms, præcist svarer til det beløb, som er indberettet i moms på fakturaen og betalt af den endelige forbruger til den afgiftspligtige (11), og at selv om proportionalitetsprincippet kræver, at et afrundet beløb i videst muligt omfang svarer til det beløb, som fremkommer med den gældende momssats, bør dette forenes med de praktiske behov for en effektiv anvendelse af et system, som hviler på princippet om skattepligtiges indberetning (12). Mere end én metode – og navnlig matematisk afrunding – kunne tydeligvis opfylde disse krav (13).

34. Domstolens afgørelse, hvorefter det ikke kræves af medlemsstaterne, at de skal tillade afgiftspligtige personer at afrunde momsbeløbet nedad for hver enkelt vare, besvarer i vidt omfang punkt ii) i den nationale rets andet spørgsmål i denne sag, og svaret på punkt i) kan udledes af den betragtning, at den matematiske metode er i overensstemmelse med de fællesskabsretlige krav. Ganske vist vedrørte det andet spørgsmål i Koninklijke Ahold-dommen kun afrunding for hver enkelt vare, hvorimod denne sag ikke kun vedrører dette niveau; men Domstolens ræsonnement vedrører på ingen måde det bestemte niveau, som afrundingen foretages på.

Det tredje spørgsmål

35. Det tredje præjudicielle spørgsmål i denne sag drejer sig om, hvorvidt afrundingen kræves foretaget på et bestemt niveau, og i givet fald hvilket.

36. Spørgsmålet vedrører især salg, hvor priserne er inklusive moms. Disse priser fastsættes af den handlende som en salgspris (som, for at kunden kan betale den, ikke kan indeholde en brøkdel af den mindste tilgængelige møntenhed), hvoraf en andel ($\frac{40}{47}$ i Det Forenede Kongerige) er prisen eksklusive moms, og en andel ($\frac{7}{47}$ i Det Forenede Kongerige) er momsbeløbet. I mange tilfælde (i Det Forenede Kongerige hver gang prisen ikke er delelig med 0,47 GBP) vil disse dele indeholde en brøkdel af den mindste tilgængelige møntenhed. Spørgsmålet er, om det i henhold til fællesskabsretten kræves, at afrundingen foretages på et bestemt niveau, når handlende opkræver disse priser.

37. Som jeg gjorde opmærksom på i mit forslag til afgørelse i Koninklijke Ahold-sagen (14), vil afrunding altid give en mindre forvridning, og jo lavere niveau den foretages på (idet afrunding for hver enkelt vare anses for det laveste niveau og afrunding for hver momsangivelse det højeste), desto større er sandsynligheden for, at den samlede forvridning bliver væsentlig. Jeg gjorde ligeledes opmærksom på (15), at det vil give en større forvridning, hvis der altid afrundes opad eller altid afrundes nedad, hvorimod matematisk afrunding vil mindske forvridningen (da oprundede beløb udligner nedrundede beløb), og at andre forfininger kan dæmpe forvridningen endnu mere.

38. Den type forvridning, der er tale om, er en forskel mellem den nøjagtige andel af detailprisen, som udgør momsen, og det momsbeløb, som den handlende angiver og indbetaler til skattemyndighederne. Sådanne forskelle udgør pr. definition manglende opfyldelse af kravet om nøjagtig proportionalitet. De indebærer enten, at den handlende betaler en brøkdel af sin fortjeneste ud over det strengt skyldige beløb til skattemyndighederne, hvis der er tale om afrunding opad, eller, hvis der er tale om afrunding nedad, at den handlende beholder en brøkdel af det strengt skyldige momsbeløb og således også tilsidesætter princippet om, at momsen bør

være neutral i forhold til afgiftspligtige personer.

39. Det står klart, at hverken sjette direktiv eller andre momsdirektiver indeholder bestemmelser, der fastsætter specifikke krav om det niveau, afrundingen skal foretages på. Principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet (som disse principper skal fortolkes i en momssammenhæng) kræver imidlertid, at denne forvridding holdes på et minimum. Dette kan opnås dels ved at anvende en afrundingsmetode, som ikke systematisk medfører forvridding i kun én retning, men giver mulighed for, at forvridningerne udligner hinanden. Det kan også, i den konkrete sammenhæng, som den forelæggende rets tredje spørgsmål indgår i, opnås ved at anvende afrunding på det niveau, som giver mindst risiko for en kumulativ forvridding, fordi det involverer færrest enkelt afrundinger.

40. Det højst mulige niveau er den periodiske momsangivelse (16). For så vidt de handlende sælger til endelige forbrugere, og der ikke stilles krav om, at de udsteder en faktura med angivelse af et specifikt momsbeløb, ville dette afrundingsniveau tilsyneladende ikke give praktiske problemer. Som jeg anførte i Koninklijke Ahold-sagen (17), behøver en kassebon som dem, der normalt udstedes i disse tilfælde, ikke angive det nøjagtige momsbeløb, som er indeholdt i den endelige pris, men kan nøjes med at angive gældende momssats, og selv om der angives et afrundet beløb, er det ikke nødvendigvis bindende, som tilfældet er mellem den handlende og afgiftsmyndigheden. I henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), kan en kassebon, som hverken er en komplet eller en mindre detaljeret momsfaktura, ikke anvendes til at udøve fradragsretten. Ved en mindre detaljeret momsfaktura (som kan anvendes med henblik på fradrag) kræver hverken sjette direktivs artikel 22, stk. 9, litra d), eller Regulation 16(1) i VAT Regulations, at der angives et specifikt momsbeløb, kun »de nødvendige oplysninger til beregning deraf« eller »gældende momssats« (18).

41. Er situationen en anden, når den handlende, der sælger til afrundede priser inklusive moms, udsteder en komplet momsfaktura (19)?

42. Når en sådan faktura udstedes, skal det afgiftspligtige beløb og det skyldige momsbeløb være angivet. De to beløb skal naturligvis give et samlet beløb, som kan betales til leverandøren og derfor ikke må indeholde en brøkdel af den mindste møntenhed. Jeg kan imidlertid ikke se noget specifikt krav i sjette direktiv om, at de separate beløb skal være et rundt multiplum af den mindste møntenhed. Der er tilsyneladende heller ingen tvingende årsager til, at afrundingen ikke skulle kunne udsættes til den regelmæssige momsangivelse. Leverandøren kan aggregere alle beløb med brøkdele, før de afrundes i angivelsen, og det samme kan kunden, hvis denne er en afgiftspligtig person. Hvis kunden ikke er en afgiftspligtig person, er der ingen krav om, at denne skal angive moms i afrundede beløb. Kunden skal blot kunne betale prisen inklusive moms i denne form.

43. Det er korrekt, at nationale love eller administrative bestemmelser kan kræve, at alle beløb på momsfakturaer angives som multipla af den mindste møntenhed (20), eller kan give handlende tilladelse til at afrunde til disse enheder af hensyn til bogføring og administration. Når der kræves eller gives tilladelse til en sådan afrunding, »udkrystalliserer« det angivne beløb et faktisk momsbeløb, som kunden har betalt til leverandøren, og som leverandøren skal angive til afgiftsmyndigheden. I dette tilfælde vil det afrundingsniveau, som forårsager mindst forvridding, være fakturaen for hele transaktionen, som naturligvis kan omfatte flere separate varer eller leveringer (det niveau, som den nationale ret kalder for »hver enkelt kurv«).

44. Selv om EF-momsbestemmelserne ikke kræver afrunding på et bestemt niveau og således giver medlemsstaterne en vis grad af handlefrihed, skal denne som følge heraf udøves i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet og neutralitetsprincippet, hvilket bedst gøres ved at afrunde i det sidste led, hvilket opfylder de praktiske krav i forbindelse med betaling og

bogføring.

Det fjerde spørgsmål

45. VAT and Duties Tribunal ønsker nærmere bestemt oplyst, om det forhold, at Det Forenede Kongerige giver fakturaudstedende handlende mulighed for systematisk nedrunding, har følgevirkninger for den praksis, der skal følges i forhold til detailhandlende (som f.eks. J D Wetherspoon), især på baggrund af de fællesskabsretlige principper om ligebehandling og afgiftsneutralitet.

46. Forskellene mellem på den ene side leveringer til afgiftspligtige personer og leveringer til endelige forbrugere og på den anden mellem priser eksklusive moms og priser inklusive moms er relevante for overvejelserne med hensyn til, hvilket afrundingsniveau og hvilken afrundingsmetode der er hensigtsmæssig i detailhandel. Derfor tog jeg i mit forslag til afgørelse i Koninklijke Ahold-sagen højde for konsekvenserne af disse forskelle, især i punkt 56-62, som jeg henviser til.

47. På baggrund af disse betragtninger og betragtningerne i det samme forslag til afgørelses punkt 37-42 mener jeg ikke, det er uforeneligt med principperne om ligebehandling og afgiftsneutralitet, a) at handlende, som fastsætter priser eksklusive moms i runde tal, hvortil der lægges moms, og som leverer til afgiftspligtige personer med ret til fradrag af momsen, har tilladelse til systematisk at afrunde momsbeløbet nedad, samtidig med at b) det kræves, at handlende, som fastsætter priser inklusive moms i runde tal, på grundlag af hvilke det indeholdte momsbeløb skal beregnes, og som leverer til endelige forbrugere, skal foretage matematisk afrunding af momsbeløbet i alle tilfælde.

48. I a) har afrundingen (opad, nedad eller matematisk afrunding) i kraft af fradragsmekanismen ingen effekt på hverken leverandørens eller kundens afgiftsbyrde, ligesom den heller ikke har nogen effekt på det samlede afgiftsbeløb, som staten modtager i sidste ende. I b) vil systematisk afrunding opad eller nedad medføre, at den handlende skal betale, og staten modtager, henholdsvis mere eller mindre moms end den nøjagtige andel af prisen, som burde fremkomme ved anvendelsen af den korrekte sats. Denne afvigelse reduceres betydeligt ved matematisk afrunding (især afrunding til lige tal) og sikrer således større ligebehandling mellem a) og b) samt større afgiftsneutralitet i b).

49. J D Wetherspoon har imidlertid gjort gældende, at hvis man accepterer systematisk nedrunding for nogle handlende, men pålægger andre at anvende matematisk afrunding, vil det medføre forvridning af konkurrencen mellem de to former for handlende på et helt vilkårligt grundlag, da der ikke findes nogen definition af henholdsvis fakturaudstedende handlende og detailhandlende. Virksomheden har givet et eksempel med to handlende, der sælger en bøtte maling til 4,94 GBP inklusive moms. For den fakturaudstedende handlende giver det en nettopris på 4,21 GBP plus moms på 0,73675 GBP, rundet ned til 0,73 GBP. Den detailhandlende skal imidlertid afrunde momsbeløbet (som jeg med satsen 7/47 af prisen inklusive moms har beregnet til 0,73574 GBP) med matematisk afrunding til 0,74 GBP og vil få en nettopris på kun 4,20 GBP. J D Wetherspoon har hævdet, at dette er i strid med Domstolens praksis, hvorefter sammenlignelige leveringer, som konkurrerer indbyrdes, ikke må behandles forskelligt med hensyn til momsen, uanset om der er tale om væsentlige fordrejninger af konkurrencen eller ikke (21).

50. For det første tilkommer det i denne henseende udelukkende den nationale ret at afgøre, om klassificeringen af handlende som enten fakturaudstedende handlende eller detailhandlende på nogen måde er tvivlsom eller vilkårlig. Det tilkommer ligeledes den nationale ret at afgøre, om føde- og drikkevarer, som er sammenlignelige med og konkurrerer med de varer, som leveres af J D Wetherspoon, også leveres af fakturaudstedende handlende med tilladelse til at runde momsbeløbet ned, hvilket J D Wetherspoon ikke har lov til (22).

51. Hvis det antages, at dette kan fastslås, opstår spørgsmålet, om den forskellige behandling rent faktisk straffer den ene type handlende og ikke den anden, og om det er resultatet af afrundingsmetoden eller prisfastsættelsesmetoden (dvs. om den pris i runde tal, man går ud fra, er eksklusive eller inklusive moms). Også disse spørgsmål tilkommer det primært den nationale ret at tage stilling til, men følgende betragtninger kan være til hjælp.

52. Den tilladelse til afrunding, som gælder for fakturaudstedende handlende i Det Forenede Kongerige, og den metode, som J D Wetherspoon ønsker at anvende, er baseret på afrunding nedad for hver »kurv« til den mindste møntenhed efter en afrunding nedad for hver varegruppe til 1/10 af denne enhed. Det er derfor til gavn at sammenligne behandlingen ikke af enkelte varer (f.eks. den enkelte bøtte maling, som J D Wetherspoon har omtalt), men af kurve af samme vare (f.eks. to, fem, ti eller flere bølter maling).

53. Hvis den handlende i J D Wetherspoons eksempel sælger mere end en enkelt bøtte maling, ændrer billedet sig. Den fakturahandlendes salgspris, som er baseret på en højere pris eksklusive moms, bliver højere end den detailhandlendes pris, så snart den anden bøtte sælges sammen med den første, og forskellen øges, jo flere bølter der sælges. Når der sælges over 10 bølter i alt, er momsbeløbet i den fakturaudstedende handlendes pris højere end momsbeløbet i den detailhandlendes pris, og igen øges forskellen, jo flere bølter der sælges.

54. Det ville være omstændeligt at opstille beregninger for alle mulige forskellige antal bølter. Ud fra J D Wetherspoons tal ville en fakturaudstedende handlende, som systematisk afrunder nedad, imidlertid sælge 20 bølter maling for 98,93 GBP inklusive 14,73 GBP i moms, mens en detailhandlende, som foretager matematisk afrunding, ville sælge dem for 98,80 GBP inklusive 14,71 GBP i moms (i dette eksempel ville den detailhandlendes tal blive de samme, selv om han havde lov til at nedrunde – som det også vil være tilfældet, når matematisk afrunding er afrunding nedad). Prisen eksklusive moms for erhvervskunden ville således blive 84,20 GBP for den fakturaudstedende handlendes vedkommende og 84,09 GBP for den detailhandlendes.

55. Som følge heraf kan den detailhandlendes pris inklusive moms være mere attraktiv for de endelige forbrugere, og hans pris eksklusive moms mere attraktiv for skattepligtige personer, da de hver især er lavere end den tilsvarende pris i den fakturahandlendes prisstruktur. Inden for forbrugerudgifternes normale råderum er forskellene imidlertid så små, at det nok er usandsynligt, at de i sig selv påvirker valget – her kan kort afstand eller fri levering måske have den samme eller større vægt. Detailhandlende kan således justere deres priser, så de opvejer eventuelle (lige så små) ulemper med hensyn til nettoindtægt, uden at påføre sig selv en samlet konkurrencemæssig ulempe.

56. Virkningerne af den forskellige behandling af henholdsvis fakturaudstedende handlende og detailhandlende i Det Forenede Kongerige er således tilsyneladende a) ikke nødvendigvis systematisk til skade for detailhandlende og b) skyldes muligvis mere forskellen mellem anvendelsen af priser eksklusive moms og priser inklusive moms, begge i runde tal, som beregningsgrundlag end den anvendte afrundingsmetode.

57. Hvad det sidstnævnte angår gøres opmærksom på, at direktiv 98/6 kræver, at der angives

en salgspris inklusive moms – som er den eneste pris af betydning for den endelige forbruger – for alle produkter, som handlende tilbyder fysiske personer, der køber dem til formål, som ikke ligger inden for rammerne for deres handelsmæssige eller erhvervsmæssige virksomhed, hvorimod det i en handel mellem afgiftspligtige personer med ret til fradrag af indgående afgift kun er prisen eksklusiv moms, der betyder noget. At forskellige kategorier af handlende former deres priser med forskellige metoder, udgør eller medfører således ikke åbenlys tilsidesættelse af principperne om afgiftsneutralitet eller ligebehandling.

58. Forudsat at de forskellige metoder til afrunding rent faktisk anvendes på grundlag af en sondring mellem de måder, handlende fastsætter deres priser på, mener jeg derfor ikke, at HMRC's tilladelse til, at fakturahandlende kan foretage afrunding nedad, har væsentlige konsekvenser for, hvorledes detailhandlende som J D Wetherspoon skal afrunde.

59. Det er i denne henseende ikke relevant, at J D Wetherspoon ved fastsættelsen af priser inklusive moms ville skulle angive væsentligt mindre moms ved systematisk nedrunding end ved systematisk matematisk afrunding. Den relevante sammenligning er sammenligningen mellem fakturaudstedende handlende og detailhandlende, ikke mellem forskellige afrundingsmetoder anvendt af detailhandlende. Det ville dog være klart i strid med kravet om ligebehandling, hvis der i en gruppe handlende, som foretager sammenlignelige og konkurrerende leveringer baseret på runde priser inklusive moms, var nogle, som havde lov til systematisk at nedrunde momsbeløbet, mens andre ikke havde. I dette tilfælde ville de handlende, som havde lov til at afrunde nedad, også beholde en del af det nøjagtige skyldige momsbeløb, hvilket ville være i strid med princippet om afgiftsneutralitet.

Forslag til afgørelse

60. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, der er stillet af VAT and Duties Tribunal, London, således:

»1) I mangel af en specifik fællesskabslovgivning tilkommer det medlemsstaterne at afgøre, hvilke regler og metoder der skal gælde med hensyn til afrunding af momsbeløb, forudsat at de i denne forbindelse overholder de principper, der ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem, især principperne om afgiftsneutralitet og proportionalitet.

2) Fællesskabslovgivningen er hverken til hinder for, at medlemsstaterne kræver, at afgiftspligtige personer foretager matematisk afrunding af momsbeløbet i alle tilfælde, eller kræver, at de tillader disse personer at nedrunde beløbet i alle tilfælde.

3) I de tilfælde, hvor der sælges til enhedspriser inklusive moms i runde tal, og momsbeløbet indeholder en brøkdel af den mindste møntenhed, indeholder fællesskabsretten ikke krav om, at dette beløb afrundes til en hel enhed før det led, hvor det skal udtrykkes som et tal, der ikke indeholder en sådan brøkdel, især med henblik på, at det kan betales som et selvstændigt beløb.

4) Hvis handlende, der foretager leveringer på grundlag af enhedspriser eksklusiv moms i runde tal, hvortil der skal lægges moms, har tilladelse til at nedrunde momsbeløbet for hver faktura, er principperne om ligebehandling og afgiftsneutralitet ikke til hinder for et krav om, at handlende, der foretager leveringer på grundlag af enhedspriser inklusive moms i runde tal, som skal danne grundlag for beregningen af momskomponenten, foretager matematisk afrunding af momsbeløbet.«

2 – Dom af 10.7.2008, sag C-484/06, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser.

3 – Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, ændret adskillige gange). Med virkning fra den 1.1.2007 blev begge direktiver ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), hvis formål er at give en klar og rationel fremstilling af alle gældende EF-momsbestemmelser i en omarbejdet struktur og affattelse, uden at det medfører materielle ændringer i den gældende lovgivning.

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

5 – Hvis leverandøren er detailhandlende, kræves det kun, hvis kunden anmoder om en faktura.

6 – Disse nærmere oplysninger er angivet i Regulation 14(1) og er stort set de samme, som der kræves i sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b).

7 – Regulation 16(1).

8 – Begreberne »for hver varegruppe«, »for hver kurv« osv. forklares nærmere nedenfor, punkt 25.

9 – Momsafgiftens normalsats i Det Forenede Kongerige er 17,5% eller 7/40 af nettoprisen (ekskl. moms). Momsbeløbet i en detailpris (inkl. moms) er således 7/47.

10 – I denne sammenhæng henviser »afgiftsneutralitet« til kravet om, at momsen bør være neutral både i forhold til og imellem afgiftspligtige personer, og »proportionalitetsprincippet« betyder specifikt et krav om, at afgiftsbeløbet skal være nøjagtigt proportionalt med godernes og tjenesteydelsernes pris (jf. Koninklijke Ahold-dommen, præmis 36 og 38).

11 – Præmis 37 i dommen.

12 – Præmis 39.

13 – Præmis 40 og 41, hvori der henvises til punkt 47 i mit forslag til afgørelse i denne sag. I punkt 47 og 48 behandlede jeg matematisk afrunding og anførte i fodnote 29, at simpel matematisk afrunding medfører en mindre afvigelse opad (som er behændigt retoucheret væk i de beregninger, som Det Forenede Kongeriges regering har fremlagt i sine bemærkninger i denne sag), som kan afbødes ved en »afrunding til lige tal«.

14 – Især punkt 37-42 og 49-51.

15 – Punkt 42, 47 og 48 samt fodnote 29.

16 – Jf. punkt 49-51 i mit forslag til afgørelse i Koninklijke Ahold-sagen.

17 – Jf. navnlig punkt 34 og 55 i mit forslag til afgørelse.

18 – Jf. ovenfor, punkt 11 og 14.

19 – Det bemærkes, at komplette momsfakturaer skal indeholde en betydelig mængde informationer (bl.a. kundens fulde navn og adresse), hvilket kan gøre denne praksis mindre

attraktiv for detailhandlende, der sælger store mængder af lav værdi.

20 – Regulation 14(1) i VAT Regulations kræver, at momsbeløbet angives i pund sterling, ligesom sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), kræver, at det angives i den pågældende medlemsstats nationale møntenhed. Ingen af disse bestemmelser omhandler spørgsmålet, hvorvidt der skal anvendes afrundede enheder.

21 – Virksomheden har især henvist til dom af 28.6.2007, sag C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust, Sml. I, s. 5517, præmis 46 og 47 og den deri nævnte retspraksis, af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 55-58, og af 6.11.2003, sag C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung, Sml. I, s. 12911, præmis 69-74.

22 – I retsmødet anførte J D Wetherspoon, at en sådan situation kunne opstå mellem virksomheden selv og cateringvirksomheder i forbindelse med receptioner og lignende arrangementer, som kan afholdes for både afgiftspligtige personer og privatpersoner. J D Wetherspoon har anført, at sådanne virksomheder har lov at nedrunde, mens J D Wetherspoon skal foretage matematisk afrunding.