

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 20 november 2008 (1)

Zaak C-302/07

J D Wetherspoon PLC

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[verzoek van het VAT and Duties Tribunal, London (Verenigd Koninkrijk), om een prejudiciële beslissing]

„Afronding van btw-bedragen”

1. Welk btw-tarief er ook wordt toegepast op transacties, er zullen zich altijd gevallen voordoen waarin het verschuldigde bedrag een fractie omvat van de kleinste munteenheid die bij betaling wordt gebruikt. In dergelijke gevallen zal er moeten worden afgerond en daar kunnen regels voor nodig zijn.

2. In het arrest Koninklijke Ahold(2) heeft het Hof in antwoord op twee prejudiciële vragen van de Hoge Raad der Nederlanden in wezen beslist dat, voor zover het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel wordt geëerbiedigd, het aan de lidstaten staat om de regels vast te stellen voor de afronding van dergelijke bedragen en dat het gemeenschapsrecht hun niet verplicht om toe te staan dat de belastingplichtigen het bedrag per artikel naar beneden afronden.

3. De onderhavige prejudiciële verwijzing van het VAT and Duties Tribunal, London omvat twee vragen die vergelijkbaar zijn met de vragen die onlangs zijn beantwoord in het arrest Koninklijke Ahold, en twee andere, meer gedetailleerde vragen. In deze laatste twee vraagt het om te beginnen of het gemeenschapsrecht afronding op een bepaald niveau (zoals op het niveau van elk afzonderlijk artikel, op dat van elke transactie of op enig ander niveau) vereist. In de tweede plaats verzoekt het om opheldering omtrent de gevolgen van de beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit, gelet op het feit dat er een nationale regeling bestaat op grond waarvan het slechts bepaalde handelaren is toegestaan de af te rekenen btw-bedragen naar beneden af te ronden.

Relevant gemeenschapsrecht

4. De voor het hoofdgeding relevante periode strekt zich uit van 2004 tot en met 2006. Het toepasselijke gemeenschapsrecht bevond zich derhalve in de Eerste en de Zesde btw-richtlijn.(3) Ik heb de relevante bepalingen aangehaald in de punten 3 tot en met 12 van mijn conclusie in de

zaak Koninklijke Ahold, waarnaar ik verwijs. Het is echter nuttig ze hier te herhalen.

5. Krachtens de eerste en de tweede alinea van artikel 2 van de Eerste richtlijn berust het btw-stelsel op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan hun prijs, zulks ongeacht het aantal transacties die tijdens het productie- en distributieproces plaatsvonden. Bij elke transactie is de btw, berekend volgens het toepasselijke tarief, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

6. Artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de leveringen van goederen die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen.

7. Krachtens artikel 10, leden 1 en 2, is het belastbaar feit het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld, hetgeen het geval is wanneer de schatkist de belasting van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld. Dit is in beginsel het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.

8. In artikel 11, A, is de algemene regel neergelegd dat de maatstaf van heffing in wezen alles omvat wat de leverancier als tegenprestatie verkrijgt voor zijn handeling, hetzij van de afnemer, hetzij uit een andere bron.

9. Artikel 12, lid 3, sub a, bepaalt dat het normale btw-tarief door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat niet lager dan 15 % mag zijn, en dat de lidstaten bovendien een of twee verlaagde tarieven mogen toepassen.

10. Artikel 17, leden 1 en 2, verleent belastingplichtigen het recht om van de belasting die zij verschuldigd zijn, het btw-bedrag af te trekken dat zij hebben betaald over de ontvangen prestaties die zij gebruiken voor hun eigen belaste handelingen. Krachtens artikel 18, lid 1, sub a, moet de belastingplichtige, om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, in het bezit zijn van een overeenkomstig artikel 22, lid 3, opgestelde factuur.

11. Volgens artikel 22, lid 3, sub a, moeten belastingplichtigen ervoor zorgen dat voor elke belaste levering aan een andere belastingplichtige of aan een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur wordt uitgereikt (hetgeen derhalve impliceert dat deze verplichting niet bestaat voor leveringen aan eindgebruikers die natuurlijke personen zijn). Deze factuur moet, naast andere gegevens, vermelden de prijs exclusief belasting, het toegepaste btw-tarief, het te betalen btw-bedrag en de volledige naam en het volledige adres van de afnemer (artikel 22, lid 3, sub b). De lidstaten kunnen echter volgens artikel 22, lid 9, sub d, bepalen dat bepaalde facturen, met name die voor onbeduidende bedragen, niet alle gewoonlijk vereiste gegevens behoeven te bevatten; in elk geval moet de factuur echter „het bedrag van de verschuldigde belasting of de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend” vermelden.

12. Artikel 22, lid 5, verplicht elke belastingplichtige om het nettobedrag van de btw te betalen (dat wil zeggen de verschuldigde belasting minus de voorbelasting) bij de indiening van de periodieke aangifte.

13. Van belang is ook richtlijn 98/6/EG(4), die voorziet in de aanduiding van de verkoopprijs en de prijs per meeteenheid van de producten die een verkoper aan de consument aanbiedt, teneinde de voorlichting aan de consument te verbeteren en een prijsvergelijking te vergemakkelijken (artikel 1). Artikel 2, sub a, verstaat onder „verkoopprijs”, de uiteindelijke prijs voor een eenheid van het product of een gegeven hoeveelheid van het product, met inbegrip van

de btw en alle overige belastingen, en, sub e, onder „consument”, iedere natuurlijke persoon die een product koopt voor doeleinden die niet onder zijn handels?, beroeps? of bedrijfsactiviteit vallen. Artikel 3, lid 1, vereist dat de verkoopprijs wordt aangeduid voor alle producten die een verkoper aan de consument aanbiedt.

Relevante bepalingen van het Verenigd Koninkrijk

14. Krachtens de Value Added Tax Regulations 1995 (verordeningen van 1995 inzake de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „VAT Regulations”) *moeten* handelaren die geregistreerd zijn voor de btw een btw-factuur voor een belaste levering enkel uitreiken wanneer de klant een andere belastingplichtige⁽⁵⁾ is. Alle handelaren die geregistreerd zijn voor de btw *kunnen*, indien zij dit willen, desalniettemin aan alle consumenten een btw-factuur uitreiken. Een volledige btw-factuur moet een aantal gegevens bevatten, met inbegrip van de naam en het adres van de klant.⁽⁶⁾ Een „summiere btw-factuur” kan worden uitgereikt voor bedragen, inclusief btw, tot 100 GBP; dergelijke facturen hoeven niet de klantgegevens te bevatten, maar moeten voor ieder toepasselijk tarief het „bruto te betalen bedrag, inclusief btw, en het toepasselijk btw-tarief” aanduiden.⁽⁷⁾

15. De Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk; hierna: „HMRC”) heeft een btw-leidraad (Notice 700) voor belastingplichtigen uitgegeven. De paragrafen 17.5 en 17.6 hebben betrekking op de afronding en luiden als volgt:

„17.5 Berekening van btw op facturen – afronding van bedragen

Noot: de in deze paragraaf bedoelde toestemming om btw-bedragen naar beneden af te ronden, is bedoeld voor facturerende handelaren en geldt enkel wanneer de aan klanten gefactureerde btw gelijk is aan de aan Customs and Excise betaalde btw. De toestemming om naar beneden af te ronden geldt in de regel niet voor detailhandelaren, die worden verwezen naar paragraaf 17.6.

U mag de totale btw die verschuldigd is over alle op een btw-factuur vermelde goederen en diensten naar beneden afronden op een hele penny. Fracties van een penny mag u weglaten.

17.5.1 Berekening op basis van goederen? of dienstenpakketten

Indien u de btw apart wilt berekenen voor een pakket van goederen of diensten die samen met andere goederen of diensten op dezelfde factuur worden vermeld, dan dient u de afzonderlijke btw-bedragen te berekenen door afronding:

- naar beneden op de naastliggende 0,1 p – bijvoorbeeld: 86,76 p wordt naar beneden afgerond op 86,7 p; of
- naar boven op de naastliggende 1 p of 0,5 p – bijvoorbeeld: 86,76 p wordt naar boven afgerond op 87 p.

Welke van deze methoden u ook kiest, u dient consistent te zijn.

Het uiteindelijke totale bedrag aan verschuldigde btw mag naar beneden worden afgerond op de naastliggende hele penny.

17.6 Berekening van btw door detailhandelaren

De meeste detailhandelaren maken voor hun btw-afrekening gebruik van een detailhandelregeling. Wanneer u op deze wijze btw afrekent, is deze paragraaf niet van invloed op uw situatie.

Detailhandelaren maken steeds vaker gebruik van geavanceerde kassasystemen voor het vaststellen van de per transactie verschuldigde btw en het uitrekenen van facturen. Wanneer u geen gebruik maakt van een detailhandelregeling, maar de btw berekent op pakket-[(8)] of factuurniveau, mag u het btw-bedrag niet naar beneden afronden. U mag evenwel elke btw-berekening (naar boven en naar beneden) afronden.”

16. Deze leidraad omschrijft het begrip „facturerende handelaren” niet. Section 12 van HMRC Manual VI-24A „Trader’s records” (een voor het publiek beschikbare leidraad voor HMRC-personeel) verschaft evenwel aanwijzingen over de vraag hoe het onderscheid tussen facturerende handelaren en detailhandelaren moet worden begrepen.

17. Section 12.1 van deze leidraad bepaalt dat het bij de uitlegging van paragraaf 17.5 van Notice 700 „van belang is op te merken dat binnen de context van de regels voor facturerende handelaren de afronding belastingneutraal is. De reden hiervoor is dat de afronding gewoonlijk van invloed zal zijn op zowel de door de leverancier verschuldigde belasting als de voorbelasting van de klant. Wanneer een facturerende handelaar de btw berekent over nettobedragen, mag dus het in rekening gebrachte en door de klant te betalen bedrag naar beneden worden afgerond.”

18. Section 12.2 van de leidraad bepaalt onder andere:

„Geavanceerde boekhoudprogramma’s stellen detailhandelaren in staat om btw te berekenen op pakketniveau en/of btw-facturen uit te rekenen. [...]

In het algemeen is de toestemming om naar beneden af te ronden niet geschikt voor detailhandelaren. Afronding naar beneden van de aan de eindgebruiker in rekening gebrachte btw resulteert namelijk niet in vermindering van de te betalen btw (het btw tarief x de tegenprestatie), maar enkel in vermindering van de aan HMRC af te rekenen belasting.

De meeste detailhandelaren blijven voor hun btw-afrekening gebruikmaken van een detailhandelregeling. Het afrondingsprobleem doet zich enkel voor bij detailhandelaren met een boekhoudsysteem dat hen in staat stelt om de belasting te berekenen op pakketniveau en om facturen uit te rekenen. [...]

[...]

Wanneer een detailhandelaar prijzen echt exclusief btw vaststelt – zodat de aan de klant in rekening gebrachte btw en de aan HMRC afgerekende btw hetzelfde zijn – kan de bestaande toestemming om af te ronden geschikt zijn. Indien u een dergelijk stelsel overweegt dient u na te gaan hoe de prijzen daadwerkelijk worden vastgesteld. Wanneer de detailhandelaar echt een verkoopprijs inclusief belasting berekent door uit te gaan van een nettobedrag, uitgedrukt in hele pennies, dan kan de bestaande toestemming geschikt zijn. [...]

19. Volgens de verwijzingsbeslissing hebben de meeste grote detailhandelaren in het Verenigd Koninkrijk een individuele overeenkomst met HMRC gesloten over de wijze van berekening van hun btw (een „detailhandelregeling op maat” als bedoeld in de btw-leidraad en het Manual V1-24A). In dergelijke overeenkomsten is HMRC bereid rekenkundige afronding (naar boven of naar beneden op de naastliggende hele penny), hetzij op pakketniveau, hetzij op winkelmandje-niveau, toe te staan. Section 12.3 van Manual VI-24A bepaalt evenwel dat „wanneer een handelaar een

alternatieve afrondingsmethode voorstelt, deze in overweging moet worden genomen en moet worden toegestaan indien zij leidt tot een aanvaardbaar en billijk resultaat”.

Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

20. J D Wetherspoon PLC (hierna: „J D Wetherspoon”) exploiteert meer dan 670 pubs in heel het Verenigd Koninkrijk. Het merendeel van haar verkopen bestaat uit verkopen van spijzen en drank aan eindgebruikers.

21. De prijs van de voor de detailverkoop bestemde producten staat op de prijslijsten vermeld inclusief btw. Zij reikt geen volledige btw-facturen uit aan klanten, maar verstrekt bonnen, die kunnen worden gezien als summiere btw-facturen, voor spijzen en warme dranken, en voor andere dranken wanneer de klant hierom verzoekt.

22. Tot 2004 rekende J D Wetherspoon de btw af per verkoop, waarbij zij de verschuldigde btw op winkelmandje-niveau uitrekende. Zij berekende de verschuldigde btw voor elke tegen het standaardtarief belaste transactie als 7/47e deel(9) van het verschuldigde totaalbedrag en ronde rekenkundig naar boven of naar beneden af op de naastliggende penny. Aan het eind van de dag werden deze btw-bedragen voor elke pub bij elkaar opgeteld, en dit eindbedrag vormde de aan HMRC bij de periodieke btw-aangiften verschuldigde btw.

23. Sedertdien berekent J D Wetherspoon de btw voor elk afzonderlijk geïdentificeerd product op pakketniveau en rondt zij het btw-bedrag naar beneden af op de naastliggende tiende van een penny. Vervolgens telt zij deze btw-bedragen op en rondt het totaal op winkelmandje-niveau naar beneden af op de naastliggende penny.

24. HMRC heeft geweigerd J D Wetherspoon toestemming te verlenen om de per transactie verschuldigde btw naar beneden af te ronden. J D Wetherspoon heeft tegen deze weigering en tegen twee op basis daarvan opgelegde aanslagen beroep ingesteld.

25. Het VAT and Duties Tribunal, dat het beroep behandelt, merkt op dat noch de communautaire wetgeving, noch de nationale wetgeving de afrondingsmethode specificeert, wanneer de toepassing van het standaardtarief tot een btw-bedrag leidt dat een fractie van de kleinste munteenheid omvat. De keuzemogelijkheden zijn, ofwel in elk geval naar beneden afronden, ofwel rekenkundig afronden. Evenmin bestaat er wetgeving waarin wordt bepaald wanneer zou moeten worden afgerond. Wanneer een aantal artikelen op hetzelfde moment door dezelfde consument wordt gekocht, kan worden afgerond:

- a) op „artikelniveau”, voor elk artikel van elk product bij elke transactie;
- b) op „pakketniveau”, voor elk product, wanneer bij één en dezelfde transactie meer dan één artikel van een product wordt gekocht;
- c) op „leveringsniveau”, voor elke levering, wanneer één enkele transactie vanuit btw-oogpunt een aantal afzonderlijke leveringen omvat;
- d) op „winkelmandje-niveau”, voor de totale transactie met elke klant;
- e) op „btw-afrekeningstijdvak”-niveau, door alle btw-bedragen die tijdens het btw-afrekeningstijdvak zijn ontvangen voor goederen die onder het normale tarief vallen, bij elkaar op te tellen, waarna afronding van het totaal plaatsvindt, of

f) op enig ander niveau, zoals de dagelijkse bruto-ontvangsten per verkooppunt of de dagelijkse bruto-ontvangsten van alle verkooppunten van de detailhandelaar.

26. Het Tribunal verzoekt derhalve om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Geldt met betrekking tot het afronden van btw-bedragen uitsluitend het nationale recht, of geldt hiervoor het gemeenschapsrecht? Meer in het bijzonder, bevestigen artikel 2, leden 1 en 2, van de Eerste richtlijn en de artikelen 11, A, lid 1, sub a, en/of 12, lid 3, sub a, en/of 22, lid 3, sub b (in de versie van 1 januari 2004), van de Zesde richtlijn dat afronding een zaak van gemeenschapsrecht is?

2) Inzonderheid:

i) Staat het gemeenschapsrecht in de weg aan de toepassing van een nationale regeling of praktijk van de nationale belastingdienst op grond waarvan een bepaald btw-bedrag telkens naar boven moet worden afgerond wanneer de fractie van de betrokken kleinste munteenheid gelijk is aan of groter dan 0,50 (zodat bijvoorbeeld 0,5 pence naar boven moet worden afgerond op de naastliggende hele penny)?

ii) Vereist het gemeenschapsrecht dat het de belastingbetalers moet worden toegestaan om elk btw-bedrag dat een fractie van de kleinste beschikbare munteenheid bevat, naar beneden af te ronden?

3) Op welk niveau moet volgens het gemeenschapsrecht bij een verkoop inclusief btw ten behoeve van de berekening van de verschuldigde btw worden overgegaan tot afronding: op het niveau van elk afzonderlijk artikel van het product, op dat van elk pakket van goederen, op dat van elke levering (wanneer hetzelfde winkelmandje meer dan een levering omvat), op dat van het totaal van elke transactie/elk winkelmandje, op dat van elk btw-afrekeningstijdvak of op enig ander niveau?

4) Zijn voor het antwoord op de bovenstaande vragen de gemeenschapsrechtelijke beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit van belang, inzonderheid gelet op het feit dat in het Verenigd Koninkrijk een toestemmingsregeling van de bevoegde belastingdienst bestaat op grond waarvan slechts bepaalde handelaren de af te rekenen btw-bedragen naar beneden mogen afronden?”

27. J D Wetherspoon, de Griekse en de Nederlandse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk alsook de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. J D Wetherspoon, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie hebben ter terechtzitting mondelinge opmerkingen gemaakt.

Beoordeling

De eerste prejudiciële vraag

28. De eerste prejudiciële vraag – of het afronden van btw-bedragen wordt beheerst door nationaal recht of gemeenschapsrecht – is door het Hof in wezen beantwoord in het arrest Koninklijke Ahold.

29. In de punten 24 tot en met 33 van dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat de btw-richtlijnen geen uitdrukkelijke regel bevatten voor de afronding van btw-bedragen; dat met name de artikelen 11, A, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn geen uitdrukkelijke regel bevatten met betrekking tot de manier waarop de afronding dient te worden uitgevoerd en dat het

dientengevolge bij gebreke van een communautaire regeling een aangelegenheid van de rechtsorde van de lidstaten is om dergelijke methodes en regels vast te stellen. Het heeft echter eveneens beslist dat wanneer de lidstaten een precieze afrondingsmethode vaststellen of aanvaarden, zij gehouden zijn om de voor het gemeenschappelijke btw-stelsel geldende beginselen, zoals het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, te eerbiedigen.⁽¹⁰⁾

30. In het onderhavige geval noemt de verwijzende rechter, naast de artikelen 11, A, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn, de eerste twee alinea's van artikel 2 van de Eerste richtlijn, die de beginselen uiteenzetten waarop het btw-stelsel berust, met name het beginsel van een belasting die strikt evenredig is aan de prijs, en artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat de btw-tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing. Het is duidelijk dat geen van deze bepalingen voorziet in een specifieke regel of methode met betrekking tot de afronding van btw-bedragen, al brengen beide het evenredigheidsbeginsel tot uitdrukking dat de lidstaten moeten eerbiedigen, zoals het Hof in het arrest Koninklijke Ahold heeft geoordeeld.

De tweede prejudiciële vraag

31. Het VAT and Duties Tribunal wenst in wezen te vernemen of, wanneer btw-bedragen een fractie van de kleinste beschikbare munteenheid omvatten, het gemeenschapsrecht ofwel i) in de weg staat aan een nationale regeling of praktijk die belastingplichtigen verplicht een rekenkundige afronding, naar boven of naar beneden, toe te passen, ofwel ii) vereist dat hun wordt toegestaan om systematisch naar beneden af te ronden.

32. In de punten 34 tot en met 43 van zijn arrest Koninklijke Ahold heeft het Hof geconcludeerd dat het gemeenschapsrecht, met name de bepalingen van de Eerste en de Zesde richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, geen specifieke verplichting voor de lidstaten bevat om de belastingplichtigen toe te staan het btw-bedrag per artikel naar beneden af te ronden.

33. Het Hof heeft met name opgemerkt dat het beginsel van fiscale neutraliteit niet een bepaalde afrondingsmethode vereist, mits het door de belastingdienst geïnde btw-bedrag precies overeenkomt met het op de factuur aangegeven en door de eindverbruiker aan de belastingplichtige betaalde btw-bedrag⁽¹¹⁾, en dat dat, hoewel het evenredigheidsbeginsel vereist dat elk afgerond bedrag het btw-bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van het geldende tarief, zo dicht mogelijk benadert, moet worden verenigd met de praktische behoeften van een doeltreffend werkend stelsel dat berust op het beginsel van aangifte door de belastingplichtige.⁽¹²⁾ Het was duidelijk dat meer dan één methode – en met name de rekenkundige afronding – aan deze eisen zou kunnen voldoen.⁽¹³⁾

34. Het oordeel dat lidstaten niet verplicht zijn om belastingplichtigen toe te staan het btw-bedrag per artikel naar beneden af te ronden, beantwoordt in belangrijke mate onderdeel ii) van de tweede prejudiciële vraag van de nationale rechter, en een antwoord op onderdeel i) van deze vraag kan worden afgeleid uit de opmerking dat de rekenkundige methode in overeenstemming is met de vereisten van het gemeenschapsrecht. Het is juist dat de tweede prejudiciële vraag in de zaak Koninklijke Ahold alleen betrekking had op de afronding per artikel, terwijl het onderhavige geval niet tot dat niveau is beperkt. De argumentatie van het Hof is echter nergens specifiek gerelateerd aan het niveau waarop wordt afgerond.

De derde prejudiciële vraag

35. Het vereiste niveau van afronding – zo dat er al is – vormt het voorwerp van de derde

prejudiciële vraag in de onderhavige zaak.

36. De vraag wordt specifiek gesteld voor verkopen inclusief btw. De handelaar stelt deze prijzen vast als verkoopprijs (die, om betaald te kunnen worden, geen fractie van de kleinste beschikbare munteenheid kan omvatten), waarvan een deel (in het Verenigd Koninkrijk 40/47e deel) de prijs exclusief btw vormt en een deel (in het Verenigd Koninkrijk 7/47e deel) het btw-bedrag. In veel gevallen (in het Verenigd Koninkrijk telkens wanneer de prijs geen veelvoud van 0,47 GBP bedraagt), zullen deze delen een fractie van de kleinste beschikbare munteenheid omvatten. Wanneer handelaren hun prijzen op deze manier bepalen, vereist het gemeenschapsrecht dan dat de afronding op een bepaald niveau plaatsvindt?

37. Zoals ik in mijn conclusie in de zaak Koninklijke Ahold(14) heb uiteengezet, zal afronding altijd een kleine distorsie opleveren en zal, hoe lager het niveau waarop wordt afgerond (ervan uitgaande dat afronding per artikel het laagste niveau is en afronding per btw-aangifte het hoogste), de waarschijnlijkheid des te groter zijn dat de totale distorsie aanzienlijk is. Ik heb eveneens uiteengezet(15) dat een systematische afronding naar beneden of naar boven een grotere distorsie zal opleveren, terwijl rekenkundige afronding deze kan verminderen (waarbij de naar boven afgeronde bedragen wegvallen tegen de naar beneden afgeronde bedragen), en dat verdere verfijningen de distorsie nog verder kan verzachten.

38. De betrokken distorsie betreft het verschil tussen het precieze deel van de detailhandelsprijs dat de btw vormt, en het btw-bedrag dat de handelaar aangeeft en aan de belastingdienst afdraagt. Dergelijke distorsies schenden per definitie het vereiste van exacte evenredigheid. Zij betekenen ofwel, wanneer naar boven wordt afgerond, dat de handelaar aan de belastingdienst naast het strikt verschuldigde bedrag een fractie van zijn winst betaalt, ofwel, wanneer naar beneden wordt afgerond, dat de handelaar een fractie van de strikt verschuldigde btw inhoudt – en bijgevolg eveneens het beginsel schendt dat de btw neutraal behoort te zijn ten opzichte van belastingplichtigen.

39. Het is duidelijk dat geen enkele bepaling van de Zesde of enige andere btw-richtlijn specifieke eisen stelt met betrekking tot het niveau waarop moet worden afgerond. Het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel (zoals deze beginselen moeten worden begrepen in het kader van de btw) vereisen echter dat distorsies tot een minimum worden beperkt. Dat kan worden bereikt door, enerzijds, een methode van afronding te hanteren die niet leidt tot een systematische distorsie in één richting, maar die het mogelijk maakt dat de distorsies elkaar opheffen. Dat kan anderzijds worden bereikt, binnen de specifieke context van de derde prejudiciële vraag van de verwijzende rechter, door af te ronden op het niveau waarop het risico van cumulatieve distorsie het kleinst is, omdat dat het kleinste aantal afzonderlijke afrondingen impliceert.

40. Het hoogst mogelijke niveau wordt gevormd door de periodieke btw-aangifte.(16) Voor zover handelaren verkopen aan eindgebruikers en het uitreiken van een factuur waarop een specifiek btw-bedrag wordt aangegeven, niet is vereist, lijkt dat niveau van afronding geen praktische problemen op te leveren. Zoals ik in de zaak Koninklijke Ahold heb gesteld(17), hoeft een kassabon zoals die in dergelijke omstandigheden gewoonlijk wordt uitgereikt niet het precieze btw-bedrag, dat in het eindbedrag is begrepen, te vermelden, maar kan eenvoudigweg worden volstaan met het toepasselijke tarief; en, zelfs wanneer een afgerond bedrag wordt vermeld, hoeft dat niet bindend te zijn tussen de handelaar en de belastingdienst; krachtens artikel 18, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn kan een simpele kassabon, die noch een volledige, noch een summiere btw-factuur vormt, niet worden gebruikt om het recht op aftrek te kunnen uitoefenen. In het geval van een summiere btw-factuur (die voor de aftrek kan worden gebruikt) merk ik op dat noch artikel 22, lid 9, sub d, van de Zesde richtlijn, noch Regulation 16(1) van de VAT Regulations vereist dat

er een specifiek btw-bedrag wordt vermeld – alleen „de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend” of „het toepasselijk btw-tarief”.(18)

41. Verandert de situatie wanneer een handelaar die ronde verkoopprijzen inclusief btw hanteert, een volledige btw-factuur uitreikt?(19)

42. Wanneer een dergelijke factuur wordt uitgereikt, moet zij het belastbare bedrag en de te betalen btw vermelden. Het is duidelijk dat beide bedragen tezamen een totaalbedrag moeten vormen dat aan de leverancier kan worden betaald, en derhalve geen fractie van de kleinste munteenheid kan omvatten. Ik kan echter in de Zesde richtlijn geen specifiek vereiste vinden, dat elk afzonderlijk bedrag een rond veelvoud van de kleinste eenheid moet zijn. Er lijkt in feite evenmin een enkele dwingende reden te bestaan waarom de afronding niet kan worden uitgesteld tot het stadium van de periodieke btw-aangifte. De leverancier zou alle gebroken bedragen kunnen totaliseren alvorens ze in zijn aangifte af te ronden – net zoals de klant zou kunnen doen wanneer hij een belastingplichtige is. En wanneer de klant geen belastingplichtige is, is hij niet verplicht de btw in afgeronde bedragen af te rekenen – hij moet enkel de prijs inclusief btw op een dergelijke wijze kunnen betalen.

43. Het is juist dat nationaal recht of administratieve bepalingen kunnen vereisen dat alle bedragen op btw-facturen in veelvouden van de kleinste munteenheid worden uitgedrukt(20), of handelaren kunnen toestaan om op dergelijke eenheden af te ronden teneinde de boekhouding en de administratie te ontlasten. Wanneer een dergelijke afronding is vereist of toegestaan, neemt het vermelde bedrag „de vorm aan” van een feitelijk btw-bedrag, dat door de consument aan de leverancier wordt betaald en dat door de leverancier moet worden afgerekend met de belastingdienst. In een dergelijk geval zal het niveau van afronding dat de minste distorsie veroorzaakt, het niveau zijn van de factuur voor de gehele transactie, die natuurlijk een aantal afzonderlijke artikelen of leveringen (dit is het „winkelmandje-niveau” waarnaar de nationale rechter verwijst) kan omvatten.

44. Hoewel de communautaire btw-wetgeving dus niet vereist dat er op een specifiek niveau wordt afgerond, en derhalve de lidstaten een bepaalde mate van vrijheid toestaat, moet deze vrijheid worden uitgeoefend in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van fiscale neutraliteit, die het best worden gediend door af te ronden op het hoogste niveau dat verenigbaar is met de praktische vereisten van betaling en boekhouding.

De vierde prejudiciële vraag

45. Het VAT and Duties Tribunal wenst in wezen te vernemen of het feit dat het Verenigd Koninkrijk facturerende handelaren toestaat om systematisch naar beneden af te ronden, gevolgen heeft voor de praktijk die het moet volgen ten opzichte van detailhandelaren (zoals J D Wetherspoon), met name in het licht van de gemeenschapsrechtelijke beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit.

46. De verschillen tussen leveringen aan belastingplichtigen en leveringen aan eindgebruikers enerzijds, en tussen prijzen exclusief btw en prijzen inclusief btw anderzijds, zijn van belang voor de beoordeling van de voor de detailhandel juiste methode en het niveau van afronding. Ik heb de gevolgen van deze verschillen besproken in mijn conclusie in de zaak Koninklijke Ahold, met name in de punten 56 tot en met 62, waarnaar ik verwijs.

47. In het licht van deze bespreking en van hetgeen ik in de punten 37 tot en met 42 van dezelfde conclusie heb gezegd, ben ik van mening dat het niet onverenigbaar is met de beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit om a) handelaren die prijzen exclusief btw in ronde getallen vaststellen, waaraan de btw wordt toegevoegd, en die belastingplichtigen

een recht op aftrek verschaffen, toe te staan om het btw-bedrag systematisch naar beneden af te ronden en tegelijkertijd b) handelaren die prijzen inclusief btw in ronde getallen vaststellen, waaruit de inbegrepen btw moet worden berekend, en die aan eindgebruikers leveren, te verplichten om het btw-bedrag in alle gevallen rekenkundig af te ronden.

48. In geval a) heeft de afronding (omhoog, omlaag of rekenkundig) op grond van de aftrekmogelijkheid geen gevolgen voor de belastingdruk van de leverancier of de klant, en beïnvloedt zij evenmin het uiteindelijk door de belastingdienst te innen bedrag aan belasting. In geval b) zal de systematische afronding naar boven of naar beneden ertoe leiden dat de handelaar meer respectievelijk minder btw moet betalen, en de belastingdienst meer respectievelijk minder btw zal innen, dan het precieze deel van de prijs dat zou moeten voortvloeien uit de toepassing van het juiste tarief. Dat verschil wordt aanzienlijk verminderd door rekenkundig af te ronden (met name op even getallen), waardoor een meer gelijke behandeling wordt gewaarborgd tussen de gevallen a) en b) en een grotere fiscale neutraliteit in geval b).

49. J D Wetherspoon stelt echter dat wanneer bepaalde handelaren systematisch naar beneden mogen afronden, terwijl anderen worden verplicht rekenkundig af te ronden, de mededinging vervalst wordt tussen twee volstrekt willekeurig gecreëerde groepen handelaren, omdat de groep facturerende handelaren en de groep detailhandelaren nergens is omschreven. Zij geeft het voorbeeld van twee handelaren die een blik verf verkopen voor een prijs van 4,94 GBP, inclusief btw. Voor de facturerende handelaar zal deze prijs bestaan uit een nettobedrag van 4,21 GBP, met een btw van 0,73675 GBP, naar beneden afgerond op 0,73 GBP. De detailhandelaar zal het btw-bedrag (dat ik als 7/47e van de prijs, inclusief btw, bereken op 0,73574 GBP) echter rekenkundig moeten afronden op 0,74 GBP en zal enkel een nettobedrag van 4,20 GBP ontvangen. Dit is volgens J D Wetherspoon in strijd met de rechtspraak van het Hof, volgens welke soortgelijke, met elkaar concurrerende prestaties uit het oogpunt van de btw niet verschillend mogen worden behandeld, ongeacht of de vervalsing van de mededinging aanmerkelijk is of niet.(21)

50. In de eerste plaats is het wat dat betreft uitsluitend zaak van de nationale rechter om te bepalen of de kwalificatie van handelaren als facturerende handelaren of detailhandelaren op enigerlei wijze onzeker of willekeurig is. Het is eveneens aan de nationale rechter om te bepalen of facturerende handelaren, die het btw-bedrag naar beneden mogen afronden, in feite soortgelijke spijzen en drank leveren als J D Wetherspoon levert en met haar concurreren, terwijl J D Wetherspoon de btw-bedragen niet naar beneden mag afronden.(22)

51. Ervan uitgaande dat laatstgenoemd punt feitelijk kan worden vastgesteld, rijst de vraag of het verschil in behandeling de ene soort handelaren werkelijk benadeelt en de andere niet, en of dat voortvloeit uit de methode van afronding of uit de methode van prijsvaststelling (dat wil zeggen of de prijs in ronde getallen, waarvan wordt uitgegaan, inclusief dan wel exclusief btw is). Nogmaals, dit zijn voornamelijk vragen die de nationale rechter moet beantwoorden, waarbij de volgende overwegingen als richtsnoer kunnen dienen.

52. De in het Verenigd Koninkrijk voor facturerende handelaren bestaande toestemming om btw-bedragen naar beneden af te ronden, en de methode die J D Wetherspoon wil toepassen, is gebaseerd op afronding naar beneden op de kleinste munteenheid op winkelmandje-niveau, nadat op artikelniveau is afgerond op 1/10e van deze eenheid. Het is derhalve nuttig om niet de behandeling van een enkel artikel (bijvoorbeeld, het door J D Wetherspoon aangehaalde enkele blik verf) te vergelijken, maar winkelmandjes met hetzelfde artikel (bijvoorbeeld, 2, 5, 10 of meer blikken verf).

53. Indien, in het voorbeeld van J D Wetherspoon, de handelaar meer dan één blik verf verkoopt, wijzigt het beeld. De verkoopprijs van de facturerende handelaar, die is gebaseerd op

een hogere prijs exclusief btw, is hoger dan die van de detailhandelaar vanaf het moment dat het tweede blik samen met het eerste wordt verkocht, en het verschil neemt toe met het aantal blikken. Bij verkoop van meer dan 10 blikken tezamen, is het btw-bedrag in de prijs van de facturerende handelaar hoger dan in de prijs van de detailhandelaar, en het verschil neemt wederom toe met het aantal blikken.

54. Het zou eentonig worden om voor alle mogelijke verschillende aantallen blikken de berekening uit te voeren. Op basis van de getallen van J D Wetherspoon zou een systematisch naar beneden afrondende facturerende handelaar echter 20 blikken verf verkopen voor 98,93 GBP, inclusief 14,73 GBP btw, terwijl een rekenkundig afrondende detailhandelaar ze zou verkopen voor 98,80 GBP, inclusief 14,71 GBP btw (in dit voorbeeld zouden de getallen van de detailhandelaar inderdaad gelijk zijn, zelfs wanneer hij naar beneden zou mogen afronden – zoals altijd het geval zal zijn wanneer rekenkundig naar beneden wordt afgerond). De prijs exclusief btw voor de zakelijke klant zou dus 84,20 GBP bedragen in het geval van de facturerende handelaar en 84,09 GBP in het geval van de detailhandelaar.

55. De prijs inclusief btw van de detailhandelaar zou dus aantrekkelijker kunnen zijn voor eindgebruikers, en zijn prijs exclusief btw aantrekkelijker voor belastingplichtigen, aangezien elk van deze prijzen lager is dan de vergelijkbare prijs in het prijzengamma van de facturerende handelaar. Binnen het normale kader van de consumentenuitgaven zijn de verschillen echter zodanig gering dat zij waarschijnlijk op zichzelf de keuze niet zullen beïnvloeden – waarbij overwegingen als nabijheid of de mogelijkheid van gratis bezorging van gelijk of groter belang kunnen zijn. Detailhandelaren kunnen derhalve ruimte hebben om hun prijzen aan te passen, teneinde een (net zo gering) nadeel wat netto-inkomsten betreft te compenseren, zonder zichzelf over het geheel genomen in een nadelige concurrentiepositie te plaatsen.

56. Het lijkt er derhalve op dat de gevolgen van het verschil in behandeling van facturerende handelaren en detailhandelaren in het Verenigd Koninkrijk a) niet noodzakelijkerwijs zodanig zijn dat zij systematisch in het nadeel van detailhandelaren uitvallen, en b) eerder kunnen voortkomen uit het verschil tussen het gebruik van prijzen exclusief btw en prijzen inclusief btw, beide in ronde getallen, als basis voor de berekening dan uit de toegepaste methode van afronding.

57. Wat het laatstgenoemde punt betreft, niet mag worden vergeten dat richtlijn 98/6 vereist dat een verkoopprijs inclusief btw – wat de enige prijs is die telt voor de eindgebruiker – wordt aangeduid voor alle producten die handelaren aanbieden aan natuurlijke personen die producten kopen voor doeleinden die niet onder hun handels?, beroeps? of bedrijfsactiviteit vallen, terwijl in de handel tussen belastingplichtigen, die recht hebben op aftrek van voorbelasting, enkel de prijs exclusief btw telt. Er is derhalve geen sprake van een kennelijke schending van fiscale neutraliteit of gelijke behandeling, die is gelegen in of voortkomt uit het feit dat verschillende soorten handelaren hun prijzen op verschillende wijze samenstellen.

58. Voor zover de verschillende afrondingsmethoden inderdaad worden toegepast op basis van een onderscheid tussen de wijze waarop handelaren hun prijzen vaststellen, komt het mij voor dat de toestemming van HMRC voor facturerende handelaren om naar beneden af te ronden geen belangrijke gevolgen heeft voor de afronding door detailhandelaren als J D Wetherspoon.

59. Wat dat betreft is het niet van belang dat J D Wetherspoon, die prijzen inclusief btw vaststelt, een aanzienlijk geringer btw-bedrag zou hoeven af te rekenen wanneer zij systematisch naar beneden zou afronden, dan wanneer zij systematisch rekenkundig zou afronden. De relevante vergelijking is die tussen facturerende handelaren en detailhandelaren, niet die tussen verschillende door detailhandelaren toegepaste methodes van afronding. Het zou echter duidelijk in strijd zijn met de eis van gelijke behandeling, wanneer binnen een groep handelaren die soortgelijke en met elkaar concurrerende prestaties verrichten op basis van ronde prijzen inclusief

btw, sommigen de btw systematisch naar beneden mogen afronden en anderen niet. Bovendien zouden in dat geval de handelaren die naar beneden mogen afronden, een deel van het exacte verschuldigde btw-bedrag behouden, hetgeen in strijd zou zijn met het beginsel van fiscale neutraliteit.

Conclusie

60. In het licht van het bovenstaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het VAT and Duties Tribunal, London, als volgt te beantwoorden:

„1) Bij gebreke van specifieke communautaire wetgeving staat het aan de lidstaten om de regels en methoden voor de afronding van btw-bedragen vast te stellen, mits zij de beginselen waarop het gemeenschappelijke btw-stelsel berust, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, eerbiedigen.

2) Het gemeenschapsrecht staat er noch aan in de weg dat lidstaten belastingplichtigen voorschrijven om het btw-bedrag in alle gevallen rekenkundig af te ronden, noch verplicht het hun om belastingplichtigen toe te staan het bedrag in alle gevallen naar beneden af te ronden.

3) Wanneer de verkopen plaatsvinden tegen artikelprijzen inclusief btw, in ronde getallen, en het btw-bedrag een fractie van de kleinste munteenheid omvat, vereist het gemeenschapsrecht niet dat dat bedrag op een hele eenheid wordt afgerond vóór het moment waarop het moet worden uitgedrukt in een getal dat een dergelijke fractie niet omvat, met name om het als een zelfstandig bedrag te kunnen betalen.

4) Wanneer handelaren die leveringen verrichten gebaseerd op artikelprijzen exclusief btw, in ronde getallen, waaraan de btw moet worden toegevoegd, het btw-bedrag op elke factuur naar beneden mogen afronden, staan de beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit er niet aan in de weg, dat handelaren die leveringen verrichten gebaseerd op artikelprijzen inclusief btw, in ronde getallen, waaruit het btw-gedeelte moet worden herberekend, verplicht worden het btw-bedrag rekenkundig af te ronden.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Arrest van 10 juli 2008 (C-484/06, Jurispr. blz. I-00000).

3 – Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301); Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1, herhaaldelijk gewijzigd). Per 1 januari 2007 zijn beide richtlijnen ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), die een heldere en rationele presentatie wil geven van alle toepasselijke communautaire btw-bepalingen in een herschikte structuur en formulering, waarbij in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving worden aangebracht.

4 – Van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 1998 betreffende de bescherming van de consument inzake de prijsaanduiding van aan de consument aangeboden producten (PB L 80, blz. 27).

5 – En wanneer de leverancier een detailhandelaar is, enkel indien de consument om een factuur verzoekt.

6 – Deze gegevens, die in Regulation 14(1) zijn vermeld, zijn in wezen dezelfde als vereist door artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn.

7 – Regulation 16(1).

8 – Voor een uitleg van de begrippen „pakket-“, „winkelmandje-“ enz. niveau, zie punt 25 hieronder.

9 – Het standaard btw-tarief in het Verenigd Koninkrijk is 17,5 % of het 7/40e deel van de nettoprijs (exclusief btw). Het btw-bedrag in een detailhandelsprijs (inclusief btw) maakt derhalve 7/47e deel uit.

10 – In gedachten moet worden gehouden dat „fiscale neutraliteit” in dit kader verwijst naar het vereiste dat gevolgen van de btw zowel voor de belastingplichtigen als tussen de belastingplichtigen onderling neutraal zijn, en dat het „evenredigheidsbeginsel” de specifieke betekenis heeft van het vereiste dat het bedrag van de belasting strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten (zie arrest Koninklijke Ahold, punten 36 en 38).

11 – Punt 37 van het arrest.

12 – Punt 39.

13 – Punten 40 en 41, waarin wordt verwezen naar punt 47 van mijn conclusie in die zaak. In de punten 47 en 48 heb ik de rekenkundige methode van afronding besproken, waarbij ik er in voetnoot 29 op heb gewezen dat de eenvoudige rekenkundige methode een lichte, maar systematische trend naar boven vertoont (behendig uit de berekeningen weggewerkt, die de regering van het Verenigd Koninkrijk in het onderhavige geval in zijn opmerkingen heeft gepresenteerd), hetgeen kan worden verzacht door „afronding op even getallen”.

14 – Met name in de punten 37-42 en 49-51.

15 – In de punten 42, 47 en 48 en in voetnoot 29.

16 – Zie punten 49-51 van mijn conclusie in de zaak Koninklijke Ahold.

17 – Zie met name punten 34 en 55 van mijn conclusie.

18 – Zie punten 11 en 14 hierboven.

19 – Ik herinner eraan dat volledige btw-facturen een aanzienlijke hoeveelheid gegevens moeten bevatten (met inbegrip van de volledige naam en het volledige adres van de afnemer), wat deze praktijk minder aantrekkelijk kan maken voor detailhandelaren met grote hoeveelheden laaggeprijsde verkopen.

20 – Regulation 14(1) van de VAT Regulations vereist dat het bedrag van de belasting in Britse ponden wordt uitgedrukt, net zoals artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn vereist dat het wordt uitgedrukt in de nationale munteenheid van de betrokken lidstaat. Beide bepalingen zwijgen omtrent de vraag of ronde eenheden moeten worden gebruikt.

21 – Zij verwijst met name naar arresten van 28 juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust (C-363/05, Jurispr. blz. I-5517, punten 46 en 47 en aangehaalde rechtspraak);

10 september 2002, Kügler (C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punten 55-58), en 6 november 2003, Dornier (C-45/01, Jurispr. blz. I-12911, punten 69-74).

22 – Ter terechtzitting heeft J D Wetherspoon gesteld dat er sprake zou kunnen zijn van een dergelijke situatie tussen haarzelf en cateringbedrijven, in het kader van recepties en vergelijkbare evenementen, die zowel voor belastingplichtigen als voor particulieren kunnen worden georganiseerd. J D Wetherspoon stelt dat het dergelijke bedrijven is toegestaan naar beneden af te ronden, terwijl zij verplicht is rekenkundig af te ronden.