

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, om een prejudiciële beslissing)

„Eerste en Zesde btw-richtlijn – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel – Regels betreffende afronding van btw-bedragen – Methoden en niveaus van afronding”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Zesde richtlijn – Bepalingen inzake afronding van belastingbedrag*

(Richtlijnen van de Raad 67/227, art. 2, en 77/388, art. 11, A, lid 1, sub a, 12, lid 3, sub a, en 22, lid 3, sub b)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Zesde richtlijn – Bepalingen inzake afronding van belastingbedrag*

(Richtlijnen van de Raad 67/227, art. 2, en 77/388, art. 11, A, lid 1, sub a, 12, lid 3, sub a, en 22, lid 3, sub b)

3. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Zesde richtlijn – Afronding van belastingbedrag*

(Richtlijn 77/388 van de Raad)

1. Het gemeenschapsrecht bevat in zijn huidige stand geen enkel specifiek voorschrift met betrekking tot de methode van afronding van de bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde. Bij gebreke van een specifieke communautaire regeling staat het aan de lidstaten om de regels en methoden voor de afronding van bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde vast te stellen. De lidstaten zijn daarbij gehouden om de beginselen waarop het gemeenschappelijke stelsel van deze belasting is gebaseerd, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, te eerbiedigen. Inzonderheid verzet het gemeenschapsrecht zich, enerzijds, niet tegen de toepassing van een nationale regel die eist dat de bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde naar boven worden afgerond wanneer de fractie van de kleinste munteenheid gelijk is aan of groter is dan 0,5, en eist het, anderzijds, niet dat het belastingplichtigen wordt toegestaan het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde naar beneden af te ronden wanneer dat bedrag een fractie van de kleinste nationale munteenheid omvat.

(cf. punt 38, dictum 1)

2. In het geval van verkoop tegen een prijs inclusief belasting over de toegevoegde waarde is het, bij gebreke van een specifieke communautaire regeling, een aangelegenheid van elke lidstaat om, binnen de door het gemeenschapsrecht gestelde grenzen, onder eerbiediging van met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, vast te stellen op welk niveau een bedrag aan belasting over de toegevoegde waarde dat een fractie van de kleinste nationale munteenheid omvat, kan of moet worden afgerond.

(cf. punt 51, dictum 2)

3. Aangezien marktdeelnemers die de prijzen van hun goederenverkopen of van hun dienstverrichtingen inclusief belasting over de toegevoegde waarde berekenen, zich in een andere situatie bevinden dan degenen die hetzelfde soort transacties verrichten tegen prijzen exclusief belasting over de toegevoegde waarde, kunnen eerstgenoemden niet met een beroep op het beginsel van fiscale neutraliteit eisen dat ook hun wordt toegestaan om de verschuldigde bedragen aan belasting over de toegevoegde waarde op pakket- of transactieniveau naar beneden af te ronden. In het geval van prijzen die worden vastgesteld exclusief belasting over de toegevoegde waarde, geschiedt de afronding immers vóórdát de klant de tegenprestatie van de dienst betaalt, aangezien het door de belastingplichtige van zijn klant geïnde belastingbedrag gelijk is aan het bedrag dat de belastingplichtige vervolgens afdraagt aan de staat, ongeacht welke methode van afronding wordt toegepast. Wanneer de belasting over de toegevoegde waarde daarentegen is inbegrepen in de prijs van een goed of een dienst, leidt de systematische afronding naar beneden in een eerder stadium dan de periodieke aangifte van de belasting over de toegevoegde waarde ertoe dat de belastingplichtige van zijn klant het daadwerkelijk verschuldigde bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde ontvangt, terwijl hij aan de staat systematisch een lager bedrag afdraagt, en het verschil in eigen zak steekt, hetgeen in strijd is met het beginsel volgens hetwelk de belasting over de toegevoegde waarde door belastingplichtigen in elke fase van het productie- of distributieproces wordt geïnd voor rekening van de fiscus waaraan zij deze moeten afdragen.

(cf. punten 60-61, 64, dictum 3)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

5 maart 2009 (*)

„Eerste en Zesde btw-richtlijn – Beginsel van fiscale neutraliteit en evenredigheidsbeginsel – Regels betreffende afronding van btw-bedragen – Methoden en niveaus van afronding”

In zaak C-302/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het VAT and Duties Tribunal, London (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 26 juni 2007, ingekomen bij het Hof op 29 juni 2007, in de procedure

J D Wetherspoon plc

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, T. von Danwitz (rapporteur), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász en G. Arestis, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: R. ?ere?, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 9 oktober 2008,

gelet op de opmerkingen van:

- J D Wetherspoon plc, vertegenwoordigd door M. Angiolini, barrister, en A. Khan, solicitor,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door V. Jackson als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Alexandridou, V. Karra, K. Georgiadis en M. Apesos als gemachtigden,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en M. de Grave als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Afonso en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 november 2008,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2 van de 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), zoals gewijzigd bij de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Eerste richtlijn”), alsmede van de artikelen 11, A, lid 1, sub a, 12, lid 3, sub a, en 22, lid 3, sub b, van de 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2003/92/EG van de Raad van 7 oktober 2003 (PB L 260, blz. 8; hierna: „Zesde richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap J D Wetherspoon plc (hierna: „Wetherspoon”) en de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) inzake de afwijzing door laatstgenoemden van een verzoek van Wetherspoon om hem het voordeel toe te kennen van afronding naar beneden, op pakketniveau en op transactieniveau, van het bedrag dat is verschuldigd uit hoofde van de

belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 2 van de Eerste richtlijn bepaalt:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvonden.

Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

4 Volgens artikel 10, lid 2, van de Zesde richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd in beginsel op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.

5 Artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„De maatstaf van heffing is:

a) voor andere goederenleveringen en diensten dan hierna bedoeld sub b, c en d: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden”.

6 Volgens artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn wordt het normale tarief van de btw door elke lidstaat vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor leveringen van goederen en voor diensten gelijk is. Dit percentage mag niet lager dan 15 % zijn, met uitzondering van de toepassing van een of twee verlaagde tarieven.

7 Artikel 22 van de Zesde richtlijn, in de versie van artikel 28 nonies ervan (hierna: „artikel 22 van de Zesde richtlijn”), omschrijft de verplichtingen van degenen die tot voldoening van de btw zijn gehouden in het binnenlands verkeer. Dit artikel 22 bepaalt in lid 3, sub a, eerste alinea, en sub b, eerste alinea, tiende streepje, en vierde alinea, het volgende:

„a) Iedere belastingplichtige moet ervoor zorgen dat door hemzelf, door zijn afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, een factuur wordt uitgereikt voor goederen die hij heeft geleverd aan of diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon. [...].

[...]

b) Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig punt a, eerste, tweede en derde alinea, uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

– het te betalen btw-bedrag, tenzij er een specifieke regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;

[...]

Op een factuur kunnen bedragen in willekeurig welke munteenheid voorkomen, mits het te betalen btw-bedrag is uitgedrukt in de nationale munteenheid van de lidstaat waar de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht [...]

[...]”

8 Artikel 22, leden 4, sub a en b, en 5, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„4. a) Iedere belastingplichtige moet binnen een door elke lidstaat vast te stellen termijn een aangifte indienen. [...]

b) In de aangifte moeten alle gegevens staan die nodig zijn om het bedrag van de verschuldigde belasting en van de aftrek vast te stellen, daarbij eventueel inbegrepen, voor zover zulks voor de vaststelling van de grondslag nodig is, het totale bedrag van de handelingen waarop deze belasting en deze aftrek betrekking hebben alsmede het bedrag van de vrijgestelde handelingen.

[...]

5. Iedere belastingplichtige moet het nettobedrag van de belasting over de toegevoegde waarde bij de indiening van de periodieke aangifte voldoen. De lidstaten kunnen echter een ander tijdstip voor de betaling van dit bedrag vaststellen of bepalen dat voorlopige vooruitbetalingen moeten worden gedaan.”

9 In de jaren 2004 tot en met 2006 is de Zesde richtlijn herhaaldelijk gewijzigd. Van de genoemde bepalingen is enkel de tekst van artikel 12, lid 3, gewijzigd. Die wijziging is evenwel voor de beantwoording van de prejudiciële vragen irrelevant.

Nationale regeling

10 Artikel 13 van de Value Added Tax Regulations 1995 (verordeningen van het Verenigd Koninkrijk van 1995 inzake de belasting over de toegevoegde waarde) legt de verplichting op om een btw-factuur uit te reiken, mits de belastbare levering of dienst is verricht ten behoeve van een andere belastingplichtige.

11 Volgens artikel 16, lid 1, van genoemde verordening is een „detailhandelaar” niet verplicht om een btw-factuur uit te reiken, tenzij de klant hierom verzoekt. Wanneer de tegenprestatie niet meer dan 100 GBP bedraagt, is het mogelijk een „summiere btw-factuur” uit te reiken waarop, onder andere, voor ieder toepasselijk tarief het bruto te betalen bedrag, inclusief btw, en het toepasselijke btw-tarief worden aangeduid.

12 De Commissioners hebben een btw-leidraad voor belastingplichtigen uitgegeven, de *Notice 700 – The VAT Guide – April 2002*

(hierna: „VAT notice 700”).

13 De paragrafen 17.5, 17.5.1 en 17.6 van bovengenoemde notice hebben betrekking op de afronding van btw-bedragen. Zij bepalen:

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

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? of factuurniveau, mag u het btw-bedrag niet naar beneden afronden. U mag evenwel elke btw-berekening (naar boven en naar beneden) afronden.”

14 De VAT notice 700 omschrijft het begrip „facturerende handelaren” niet.

15 Een nader richtsnoer met betrekking tot de afronding biedt de handleiding van de Commissioners genaamd *V1?24A: Trader’s records*, een leidraad voor het personeel van de fiscale autoriteiten, die ook voor het publiek beschikbaar is.

16 Section 12.1 van deze handleiding bepaalt dat het bij de uitlegging van paragraaf 17.5 van VAT 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.”

17 Section 12.2 van handleiding *V1?24A: Trader's records* bepaalt:

„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 vermenigvuldigd met de tegenprestatie), maar enkel in vermindering van de aan de Commissioners af te dragen btw.

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

Wanneer een detailhandelaar prijzen daadwerkelijk exclusief btw vaststelt – zodat de aan de klant in rekening gebrachte btw en de aan de Commissioners afgedragen btw gelijk 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 een detailhandelaar daadwerkelijk een verkoopprijs inclusief belasting vaststelt, door uit te gaan van een nettowaarde uitgedrukt in hele pence, dan kan de bestaande toestemming geschikt zijn. [...]

18 Section 12.3 van handleiding *V1?24A: Trader's records* legt de rekenkundige afrondingsmethode uit en bepaalt, in de derde alinea ervan, dat „wanneer een handelaar een alternatieve afrondingsmethode voorstelt, deze moet worden onderzocht, en toegestaan indien zij leidt tot een aanvaardbaar en billijk resultaat”.

Het hoofding en de prejudiciële vragen

19 Wetherspoon exploiteert een keten van meer dan 670 pubs in heel het Verenigd Koninkrijk. Het merendeel van haar inkomsten verkrijgt zij uit de verkoop van voedsel en drank aan eindverbruikers.

20 Wetherspoon vermeldt voor haar klanten detailverkoopprijzen inclusief btw. Zij reikt aan hen geen volledige btw-facturen uit, al verstrekt zij hun bij bestellingen van voedsel of warme dranken gewoonlijk wel kassabonnen waarop haar btw-nummer staat aangegeven. Voor andere dranken, inclusief alcoholische dranken, verstrekt zij enkel een kassabon wanneer de verbruiker hierom verzoekt.

21 Tot 2004 berekende Wetherspoon de btw die was verschuldigd voor elke aan het normale btw-tarief van 17,5 % onderworpen transactie met een individuele klant door het totaalbedrag van de verkoop te vermenigvuldigen met 7/47. Het resultaat werd rekenkundig naar boven of naar beneden afgerond op de naastliggende hele penny.

22 Sinds de verbetering van haar elektronische betaalterminals, in augustus 2004, is Wetherspoon in staat om de btw te berekenen op „pakketniveau”, dat wil zeggen om deze te berekenen voor elk afzonderlijk geïdentificeerd type product, wanneer één transactie meer dan één eenheid van dit product omvat. Om dit te doen berekent verzoekster in het hoofding de

btw en rondt zij deze op pakketniveau naar beneden af op de derde decimaal, dat wil zeggen op een tiende van de naastliggende lagere penny. Vervolgens telt zij deze btw-bedragen op en rondt zij het verkregen totaalbedrag op transactieniveau naar beneden af op de naastliggende hele penny.

23 Tussen september 2004 en januari 2005 heeft Wetherspoon onderhandelingen gevoerd met de Commissioners, teneinde te komen tot een detailhandelregeling op maat, maar de door Wetherspoon voorgestelde regeling is nooit goedgekeurd door de Commissioners en niet uitgevoerd door Wetherspoon.

24 Bij brief van 23 maart 2006 hebben de Commissioners geweigerd Wetherspoon toe te staan om de per transactie verschuldigde btw naar beneden af te ronden. Wetherspoon heeft vervolgens, op 7 april 2006, beroep ingesteld tegen deze weigering. Op 7 september 2006 heeft zij, op dezelfde gronden, twee andere beroepen ingesteld tegen twee belastingaanslagen die op 8 en 17 augustus 2006 waren opgelegd.

25 Wetherspoon betoogt dat zij de in paragraaf 17.5.1 van de VAT notice 700 voorziene methode van afronding naar beneden mag toepassen. De Commissioners stellen daarentegen dat zij rekenkundig moet afronden, hetzij op pakket?, hetzij op transactieniveau.

26 De verwijzende rechter, bij wie bovengenoemde beroepen aanhangig zijn gemaakt, merkt op dat noch het gemeenschapsrecht noch de U.K. Value Added Tax Act 1994 (wet van het Verenigd Koninkrijk van 1994 inzake de belasting over de toegevoegde waarde) of de Value Added Tax Regulations 1995 voorzien in expliciete regels betreffende de methode van afronding die moet worden gebruikt, wanneer toepassing van het normale btw-tarief resulteert in een bedrag dat een fractie omvat van de kleinste munteenheid, in casu van een penny. Volgens diezelfde rechter zijn er twee afrondingsmethoden mogelijk. Het is namelijk mogelijk om hetzij systematisch naar beneden af te ronden op het hele getal, hetzij om rekenkundig af te ronden, dat wil zeggen dat breuken van lager dan 0,5 penny worden afgerond naar beneden op het naastliggende hele getal en dat bedragen van 0,5 of meer naar boven worden afgerond op het naastliggende hele getal.

27 De verwijzende rechter voegt hieraan toe dat noch de richtlijnen noch de wettelijke regeling van het Verenigd Koninkrijk aangeven in welk stadium of op welk niveau afronding dient te geschieden. Derhalve kan, wanneer een klant een aantal goederen op hetzelfde moment koopt, de gefactureerde btw worden afgerond hetzij voor elke eenheid afzonderlijk, hetzij voor elk type product (wanneer meerdere eenheden van hetzelfde product worden gekocht), hetzij op het niveau van de totale transactie met de klant, hetzij op het moment van de btw-aangifte aan het eind van het btw-afrekeningstijdvak, hetzij, ten slotte, op een ander niveau, zoals dat van de dagelijkse bruto-ontvangsten per verkooppunt of dat van alle verkooppunten van de detailhandelaar tezamen.

28 Van mening dat het onduidelijk is of het gemeenschapsrecht een specifieke vorm van afronding vereist en, zo ja, hoe het beginsel van fiscale neutraliteit binnen die context toepassing vindt, heeft de verwijzende rechter besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende vier prejudiciële vragen te stellen:

„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:

a) 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 is dan 0,50 (zodat 0,5 penny naar boven moet worden afgerond op de naastliggende hele penny)?

b) Vereist het gemeenschapsrecht dat het de belastingbetalers wordt 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 [tegen een prijs] inclusief btw ten behoeve van de berekening van de verschuldigde btw worden overgegaan tot afronding: op het niveau van elke afzonderlijke eenheid van het product, op dat van elk pakket van goederen, op dat van elke levering (wanneer hetzelfde winkelmandje meer dan een levering bevat), 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?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

29 Met zijn eerste twee vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de afronding van btw-bedragen een zaak is van nationaal dan wel van communautair recht en, inzonderheid, of het gemeenschapsrecht regels bevat voor de methode van afronding, hetzij doordat het zich verzet tegen rekenkundige afronding, hetzij doordat het van de lidstaten vereist dat zij de belastingplichtigen toestaan om systematisch naar beneden af te ronden, wanneer de toepassing van het normale btw-tarief tot een btw-bedrag leidt dat een fractie van de kleinste nationale munteenheid omvat.

30 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat de Eerste en de Zesde richtlijn geen enkele uitdrukkelijke regel bevatten met betrekking tot de afronding van btw-bedragen. Met name in de Zesde richtlijn wordt hierover niets gezegd (arrest van 10 juli 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 24).

31 Bovendien rechtvaardigen noch het doel noch de systematiek van artikel 11, A, lid 1, sub a, en 22, leden 3, sub b, 4 en 5, van de Zesde richtlijn de slotsom dat het gemeenschapsrecht in een specifieke afrondingsmethode voorziet (zie in die zin arrest Koninklijke Ahold, reeds aangehaald, punten 27-30).

32 Dientengevolge is het, bij gebreke van een specifieke communautaire regeling, een aangelegenheid van de rechtsorde van de lidstaten om, binnen de door het gemeenschapsrecht gestelde grenzen, de methode en de regels vast te stellen voor de afronding van een uit hoofde van de btw aangegeven bedrag (zie arrest Koninklijke Ahold, reeds aangehaald, punt 31).

33 Wanneer de lidstaten een precieze afrondingsmethode vaststellen of aanvaarden, zijn zij

derhalve gehouden om de voor het gemeenschappelijke btw-stelsel geldende beginselen, zoals het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, te eerbiedigen. De eerbiediging van deze in de communautaire rechtsorde erkende beginselen betekent evenwel niet dat de vraag welke specifieke afrondingsmethode moet worden toegepast, zelf ook een zaak van gemeenschapsrecht is (arrest Koninklijke Ahold, reeds aangehaald, punt 32).

34 Het beginsel van fiscale neutraliteit heeft met name tot gevolg dat belastingplichtigen die dezelfde transacties of soortgelijke economische transacties verrichten, wat de bij de berekening van de btw gehanteerde afrondingsmethode betreft niet verschillend mogen worden behandeld (zie in die zin arrest Koninklijke Ahold, reeds aangehaald, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Op grond van ditzelfde beginsel mag het uit hoofde van de btw door de belastingdienst te ontvangen bedrag niet meer bedragen dan het door de eindverbruiker aan de belastingplichtige betaalde bedrag (zie arrest van 24 oktober 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punt 24, en in die zin arrest Koninklijke Ahold, reeds aangehaald, punt 36).

35 Derhalve bevat dit beginsel geen enkel vereiste aangaande de toepassing van een specifieke afrondingsmethode, mits de door de betrokken lidstaat gehanteerde methode garandeert dat het uit hoofde van de btw door de belastingdienst te innen bedrag precies overeenkomt met het door de eindverbruiker aan de belastingplichtige betaalde bedrag (zie arrest Koninklijke Ahold, reeds aangehaald, punt 37).

36 Aangaande het evenredigheidsbeginsel heeft het Hof geoordeeld dat hoewel de eerbiediging van dit beginsel vereist dat elk afgerond bedrag het bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van het geldende tarief, zo dicht mogelijk benadert, dit niet wegneemt dat dit vereiste moet worden verenigd met de praktische behoeften van een daadwerkelijke toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel, en dat, vanwege het technisch karakter van het afrondingsvraagstuk, meer dan één afrondingsmethode aan deze vereisten kan voldoen (zie in die zin arrest Koninklijke Ahold, reeds aangehaald, punten 39-41).

37 Uit het voorgaande volgt dat het gemeenschapsrecht, met name de bepalingen van de Eerste en de Zesde richtlijn alsmede het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, geen enkel specifiek voorschrift bevat met betrekking tot de methode van afronding van btw-bedragen (zie in die zin arrest Koninklijke Ahold, reeds aangehaald, punt 42).

38 Gelet op het voorgaande, moet op de eerste en tweede vraag worden geantwoord dat het gemeenschapsrecht in zijn huidige stand geen enkel specifiek voorschrift bevat met betrekking tot de methode van afronding van btw-bedragen. Bij gebreke van een specifieke communautaire regeling, staat het aan de lidstaten om de regels en methoden vast te stellen voor de afronding van btw-bedragen. De lidstaten zijn daarbij gehouden om de beginselen waarop het gemeenschappelijke stelsel van deze belasting is gebaseerd, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, te eerbiedigen. Inzonderheid verzet het gemeenschapsrecht zich, enerzijds, niet tegen de toepassing van een nationale regel die vereist dat btw-bedragen naar boven worden afgerond wanneer de betrokken fractie van de kleinste munteenheid gelijk is aan of groter is dan 0,5, en vereist het, anderzijds, niet dat het belastingplichtigen wordt toegestaan het btw-bedrag naar beneden af te ronden wanneer dat bedrag een fractie omvat van de kleinste nationale munteenheid.

Derde vraag

39 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of, bij een verkoop tegen een prijs inclusief btw, het gemeenschapsrecht vereist dat de afronding ten behoeve van de berekening van de verschuldigde btw op een bepaald niveau geschiedt, bijvoorbeeld op een van de niveaus die zijn genoemd in punt 27 van het onderhavige arrest.

40 Volgens de regering van Verenigd Koninkrijk vereist het gemeenschapsrecht pas afronding van de btw in het stadium waarin het de boeking vereist van de btw als geldbedrag. Derhalve is het laagste niveau hetzij dat van de ingevolge artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn uitgereikte factuur, hetzij dat van de periodieke btw-aangifte. Niettemin behouden de lidstaten een bepaalde discretionaire bevoegdheid om afronding in een eerder stadium toe te staan, indien zij dit passend achten.

41 De Commissie van de Europese Gemeenschappen is eveneens van mening dat het noodzakelijk kan worden geacht dat de verschuldigde btw wordt aangegeven in ronde getallen, wanneer een factuur wordt uitgereikt overeenkomstig artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn. Bij detailverkoop tegen prijzen inclusief btw blijkt het echter pas in het stadium van de periodieke btw-aangifte nodig om het verschuldigde btw-bedrag in ronde getallen uit te drukken.

42 Wetherspoon is daarentegen van mening dat een afronding die pas aan het eind van het desbetreffende btw-afrekeningstijdvak geschiedt, onverenigbaar is met de regels van de Eerste en Zesde richtlijn, alsmede met het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel. Aangezien de verplichting om ter zake van verrichte leveringen bij de belastingautoriteiten btw aan te geven per transactie ontstaat, is het nodig om het exacte bedrag van de btw dat de klant moet betalen en dat de leverancier moet afdragen, uiterlijk op transactieniveau te bepalen.

43 Om te beginnen wordt worden vastgesteld dat de bepalingen van de Eerste en de Zesde richtlijn, met name die welke worden genoemd door de verwijzende rechter, geen enkele uitdrukkelijke regel bevatten die vastlegt op welk niveau btw-bedragen die een fractie omvatten van de kleinste nationale munteenheid, kunnen of moeten worden afgerond.

44 Met name artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn stelt slechts de maatstaf van heffing vast en verwijst enkel naar de prijs die wordt verkregen als tegenprestatie voor de geleverde goederen en verrichte diensten (arrest Koninklijke Ahold, reeds aangehaald, punt 26).

45 Artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt weliswaar dat wanneer een factuur wordt uitgereikt, het te betalen belastingbedrag op de factuur moet worden vermeld en moet worden uitgedrukt in de nationale munteenheid van de betrokken lidstaat, doch uit deze vereisten blijkt niet dat deze bepaling de verplichting oplegt om voor deze informatie hele eenheden van de nationale munteenheid te gebruiken.

46 Aan bovengenoemde constatering wordt geen afbreuk gedaan door het doel en de systematiek van de in de voorgaande twee punten genoemde bepalingen. Deze bepalingen beogen de uniformiteit van de maatstaf van belastingheffing binnen de lidstaten, alsmede de goede werking van de interne markt te waarborgen (zie arrest Koninklijke Ahold, reeds aangehaald, punten 28 en 29).

47 Hieruit volgt dat noch de bewoordingen noch het doel van voornoemde bepalingen de slotsom rechtvaardigen dat de communautaire bepalingen in een specifieke afrondingsmethode voorzien.

48 Dientengevolge is het, bij gebreke van een specifieke communautaire regeling, een aangelegenheid van de rechtsorde van de lidstaten om, binnen de door het gemeenschapsrecht

gestelde grenzen, vast te stellen in welk stadium de afronding van een btw-bedrag kan of moet worden uitgevoerd.

49 Zoals volgt uit punt 33 van het onderhavige arrest, zijn de lidstaten, wanneer zij dit stadium vaststellen, gehouden om de voor het gemeenschappelijke btw-stelsel geldende beginselen van fiscale neutraliteit en van evenredigheid te eerbiedigen (zie in dit verband punten 34-36 van het onderhavige arrest). Vanwege het technisch karakter van het afrondingsvraagstuk, bevatten deze beginselen evenwel geen vereisten die de slotsom wettigen dat slechts één afrondingsmethode, met name die welke wordt uitgevoerd op eenheids- of pakketniveau, aan deze beginselen kan voldoen.

50 Overigens moet onderscheid worden gemaakt tussen de eventuele vereisten van gemeenschapsrecht inzake de afronding, en de praktische behoeften die de afronding van een btw-bedrag dat een fractie van de kleinste nationale munteenheid omvat, noodzakelijk maken. Bij transacties die worden verricht tegen een prijs inclusief btw, ontstaat de dwingende noodzaak van afronding van het btw-bedrag op een heel getal van de genoemde munteenheid niet in het stadium van de transactie, zoals de advocaat-generaal in punt 42 van haar conclusie heeft opgemerkt. In een dergelijk geval is het immers pas aan het einde van de periodieke btw-aangifte absoluut noodzakelijk om uit te komen op een som die daadwerkelijk kan worden betaald en daarom dus geen fractie van de kleinste munteenheid mag bevatten.

51 Gelet op het voorgaande, moet op de derde vraag worden geantwoord dat in het geval van verkoop tegen een prijs inclusief btw, bij gebreke van een specifieke communautaire regeling, het een aangelegenheid is van elke lidstaat om, binnen de door het gemeenschapsrecht gestelde grenzen, onder eerbiediging van met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, vast te stellen op welk niveau de afronding van een btw-bedrag dat een fractie omvat van de kleinste nationale munteenheid, kan of moet geschieden.

Vierde vraag

52 Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een „detailhandelaar” op basis van de communautaire beginselen van fiscale neutraliteit en evenredigheid kan eisen dat hem wordt toegestaan om dezelfde methode van afronding van verschuldigde btw-bedragen toe te passen als die welke het nationaal recht aan bepaalde belastingplichtigen, te weten de „facturerende handelaren”, toestaat, dat wil zeggen die waarbij het uit hoofde van de btw verschuldigde bedrag op pakket- en op transactieniveau naar beneden wordt afgerond.

53 Wetherspoon is van mening dat het onverenigbaar is met het beginsel van fiscale neutraliteit om detailhandelaren deze toestemming, die wel is verleend aan facturerende handelaren, te ontzeggen. Deze uitsluiting zou ertoe leiden dat soortgelijke goederenleveringen of dienstverrichtingen, die met elkaar concurreren, met betrekking tot de btw ongelijk worden behandeld. Aangezien bovenbedoelde nationale regeling geen definitie kent van het begrip „facturerende handelaar”, is hier bovendien sprake van een willekeurig onderscheid.

54 De regering van het Verenigd Koninkrijk is in dit verband van mening dat facturerende handelaren geen soortgelijke leveringen verrichten als detailhandelaren en niet concurreren met laatstgenoemden, die transacties verrichten in een ander stadium van de leveringsketen. Derhalve vereisen het beginsel van fiscale neutraliteit en het beginsel van het opheffen van concurrentievervalsingen niet dat deze twee groepen van personen met betrekking tot de btw gelijk worden behandeld.

55 Volgens de Commissie sluit het beginsel van fiscale neutraliteit uit dat de toestemming om

de af te dragen btw naar beneden af te ronden, welke door de belastingdienst wordt verleend aan bepaalde marktdeelnemers die doorgaans prijzen exclusief btw hanteren en niet verkopen aan eindverbruikers, wordt uitgebreid tot detailhandelaren.

56 De Griekse regering meent dat afronding naar beneden niet van invloed is op het door de staat ontvangen eindbedrag, wanneer het slechts wordt toegepast op leveringen en dienstverrichtingen aan andere belastingplichtigen.

57 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat, zoals volgt uit punt 34 van het onderhavige arrest, het beginsel van fiscale neutraliteit, dat de uitdrukking is van het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de btw, zich met name ertegen verzet dat belastingplichtigen, wat de bij de berekening van de btw gehanteerde afrondingsmethode betreft, verschillend worden behandeld, wanneer zij dezelfde transacties of soortgelijke economische transacties verrichten (zie in die zin ook arresten van 22 mei 2008, *Ampliscientifica en Amplifin*, C-162/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 25, en 17 juli 2008, *Commissie/Italië*, C-132/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 39).

58 Derhalve moet worden nagegaan of „facturerende handelaren” en „detailhandelaren” die worden bedoeld in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, dezelfde transacties of soortgelijke economische transacties verrichten.

59 In casu blijkt uit paragraaf 17.5 van VAT notice 700, alsmede uit sections 12.1 en 12.2 van handleiding *V1 24A: Trader's records*, dat het begrip „facturerende handelaar” enkel doelt op belastingplichtigen die hun goederen leveren of hun diensten verrichten tegen prijzen exclusief btw, waaraan de btw wordt toegevoegd op het moment van facturering.

60 In het geval van prijzen die worden vastgesteld exclusief btw, geschiedt de afronding vóórdat de klant de tegenprestatie van de dienst betaalt. Het door de belastingplichtige van zijn klant geïnde bedrag is gelijk aan het bedrag dat de belastingplichtige vervolgens afdraagt aan de staat, ongeacht welke methode van afronding wordt toegepast.

61 Wanneer de btw daarentegen is inbegrepen in de prijs van een goed of een dienst, leidt de systematische afronding naar beneden in een eerder stadium dan de periodieke btw-aangifte ertoe dat de belastingplichtige van zijn klant het daadwerkelijk verschuldigde btw-bedrag ontvangt, terwijl hij aan de staat systematisch een lager bedrag afdraagt, en het verschil in eigen zak steekt. Dit resultaat zou in strijd zijn met het beginsel volgens hetwelk de btw door belastingplichtigen in elke fase van het productie- of distributieproces wordt geïnd voor rekening van de fiscus waaraan zij deze moeten afdragen (zie arrest van 6 oktober 2005, *MyTravel*, C-291/03, Jurispr. blz. I-8477, punt 30).

62 Bovendien verschillen de twee bovengenoemde situaties aanzienlijk vanuit het oogpunt van de praktische behoeften van een effectieve toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel. Bij prijzen exclusief btw, die doorgaans worden uitgedrukt in ronde getallen, is afronding noodzakelijk voor het verkrijgen van een totaalbedrag – resulterend uit de optelling van de prijzen exclusief btw en de verschuldigde btw – dat daadwerkelijk kan worden betaald. Wanneer daarentegen de btw is inbegrepen in de prijs van een goed of dienst, is afronding niet nodig om de totale prijs te kunnen betalen.

63 Derhalve bevinden de marktdeelnemers die hun goederen leveren of hun diensten verrichten tegen prijzen exclusief btw, en zij die de prijzen van deze transacties inclusief btw berekenen, zich in verschillende situaties. Bijgevolg kunnen laatstgenoemden met betrekking tot de afronding van het uit hoofde van de btw verschuldigde bedrag niet met een beroep op het beginsel van fiscale neutraliteit eisen dat zij op dezelfde wijze worden behandeld als

marktdeelnemers die prijzen exclusief btw hanteren.

64 Dientengevolge moet op de vierde vraag worden geantwoord dat, aangezien marktdeelnemers die de prijzen van hun goederenverkopen of van hun dienstverrichtingen berekenen tegen prijzen inclusief btw, zich in een andere situatie bevinden dan zij die hetzelfde soort transacties verrichten tegen prijzen exclusief btw, eerstgenoemden niet met een beroep op het beginsel van fiscale neutraliteit kunnen eisen dat ook hun wordt toegestaan om de verschuldigde btw-bedragen op pakket? of transactieniveau naar beneden af te ronden.

Kosten

65 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Het gemeenschapsrecht bevat in zijn huidige stand geen enkel specifiek voorschrift met betrekking tot de methode van afronding van de bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde. Bij gebreke van een specifieke communautaire regeling, staat het aan de lidstaten om de regels en methoden vast te stellen voor de afronding van bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde. De lidstaten zijn daarbij gehouden om de beginselen waarop het gemeenschappelijke stelsel van deze belasting is gebaseerd, met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, te eerbiedigen. Inzonderheid verzet het gemeenschapsrecht zich, enerzijds, niet tegen de toepassing van een nationale regel die vereist dat bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde naar boven worden afgerond wanneer de betrokken fractie van de kleinste munteenheid gelijk is aan of groter is dan 0,5, en vereist het, anderzijds, niet dat het belastingplichtigen wordt toegestaan het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde naar beneden af te ronden wanneer dat bedrag een fractie omvat van de kleinste nationale munteenheid.**
- 2) **In het geval van verkoop tegen een prijs inclusief belasting over de toegevoegde waarde is het, bij gebreke van een specifieke communautaire regeling, een aangelegenheid van elke lidstaat om, binnen de door het gemeenschapsrecht gestelde grenzen, onder eerbiediging van met name het beginsel van fiscale neutraliteit en het evenredigheidsbeginsel, vast te stellen op welk niveau een bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde dat een fractie omvat van de kleinste nationale munteenheid, kan of moet worden afgerond.**
- 3) **Aangezien marktdeelnemers die de prijzen van hun goederenverkopen of van hun dienstverrichtingen berekenen tegen prijzen inclusief belasting over de toegevoegde waarde, zich in een andere situatie bevinden dan zij die hetzelfde soort transacties verrichten tegen prijzen exclusief belasting over de toegevoegde waarde, kunnen eerstgenoemden niet met een beroep op het beginsel van fiscale neutraliteit eisen dat ook hun wordt toegestaan om de verschuldigde bedragen van de belasting over de toegevoegde waarde op pakket? of transactieniveau naar beneden af te ronden.**

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.