

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 24 januari 2008<sup>1</sup>

1. Welk btw-tarief er ook wordt toegepast op transacties, er zullen zich altijd — tenzij de keuze van mogelijke tarieven en prijzen kunstmatig wordt beperkt — gevallen voordoen waarin het verschuldigde bedrag een fractie omvat van de kleinste munteenheid die bij betaling wordt gebruikt.<sup>2</sup> In dergelijke gevallen zal er moeten worden afgerond. Daarbij rijst de vraag of er naar boven of naar beneden moet worden afgerond, alsmede de vraag op welk niveau dit dient te geschieden — op het niveau van de eenheid, de kassabon of factuur, de belastingaangifte, enz. Uiteenlopende antwoorden op deze vragen kunnen leiden tot aanzienlijke verschillen in de totaalbedragen van de af te rekenen belasting.

2. Met het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing wenst de Nederlandse Hoge Raad te vernemen of a) voor afronding het nationale recht of het communautaire recht geldt, en b) indien dit laatste het geval is, of de lidstaten afronding naar beneden per eenheid moeten toestaan, zelfs wanneer

meerdere transacties zijn opgenomen in dezelfde factuur of btw-aangifte.<sup>3</sup>

**Toepasselijke communautaire wetgeving**

3. Artikel 2 van de Eerste btw-richtlijn<sup>4</sup>, die van kracht was op het tijdstip van de feiten van de onderhavige zaak (oktober 2003), bepaalde:

„Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — In de onderhavige zaak, waarin het gaat om bedragen in euro's, is die kleinste eenheid de cent, waarnaar ik dan ook zal verwijzen, al is de naam van de eenheid irrelevant.

3 — Vergelijkbare vragen zijn gerezen in zaak C-302/07, *Wetherspoon*, die thans bij het Hof aanhangig is en waarin voorts wordt gevraagd c) of de gebruikelijke methode voor rekenkundige afronding naar boven of beneden kan worden opgelegd, d) op welk niveau er moet worden afgerond en e) wat de gevolgen zijn van de beginselen van gelijke behandeling en btw-neutraliteit wanneer de belastingdienst sommige, doch niet alle ondernemers toestaat systematisch naar beneden af te ronden.

4 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 71, blz. 1301). Per 1 januari 2007 is de Eerste richtlijn 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), waarvan artikel 1, lid 2, dezelfde bepalingen bevat, met minieme taalkundige wijzigingen. De doelstelling van richtlijn 2006/112 is een heldere en rationele presentatie te 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 (zie punt 3 van de considerans). Onderstaande verwijzingen naar bepalingen van richtlijn 2006/112 impliceren derhalve niet dat de bewoordingen identiek zijn aan die van de gelijkwaardige bepalingen van de ingetrokken richtlijnen.

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 vóór 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. Meer gedetailleerde bepalingen zijn opgenomen in de Zesde richtlijn.<sup>5</sup> Twee ervan hebben betrekking op afronding — zij het van percentages en niet van bedragen. Artikel 19<sup>6</sup> regelt de pro-rataberekening van aftrekbare voorbelasting wanneer handelingen in een eerder stadium worden gebruikt voor zowel belaste als vrijgestelde handelingen in een later stadium; overeenkomstig artikel 19, lid 1, dient het *aftrekbare* gedeelte

van de voorbelasting te worden uitgedrukt in een percentage dat wordt afgerond op het *hogere* hele getal. Artikel 25, lid 3<sup>7</sup>, inzake de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten, bepaalt dat het compensatiepercentage *naar boven of naar beneden* op een half punt mag worden afgerond.

5. De volgende bepalingen van de Zesde richtlijn zijn relevant genoemd voor de kwesties in de onderhavige zaak.

6. Artikel 2, lid 1<sup>8</sup>, bepaalt dat de leveringen van goederen die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen. Artikel 5, lid 1<sup>9</sup>, omschrijft een levering van goederen als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

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. Dit is in beginsel het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.<sup>10</sup>

5 — 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). De Zesde richtlijn werd eveneens ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112, doch omwille van de leesbaarheid zal ik naar de bepalingen ervan verwijzen in de tegenwoordige tijd. De inhoud — en in belangrijke mate de formulering — van deze bepalingen blijft van kracht in de gelijkwaardige bepalingen van richtlijn 2006/112.

6 — Artikel 175 van richtlijn 2006/112.

7 — Artikelen 295-305 van richtlijn 2006/112, in artikel 298.

8 — Artikel 2, lid 1, sub a, van richtlijn 2006/112.

9 — Artikel 14, lid 1, van richtlijn 2006/112.

10 — Artikelen 62, 63 en 66 van richtlijn 2006/112.

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

9. Artikel 12, lid 3, sub a, verplicht de lidstaten een normaal btw-tarief vast te stellen, en staat voor bepaalde categorieën van leveringen verlaagde tarieven toe.<sup>12</sup>

10. Artikel 17, leden 1 en 2<sup>13</sup>, geeft belastingplichtigen het recht om van de verschuldigde belasting die zij moeten afrekenen het btw-bedrag af te trekken dat zij hebben betaald over de leveringen in een eerder stadium die worden gebruikt voor hun belaste handelingen in een later stadium.

11. Artikel 22, lid 3, sub a<sup>14</sup>, verplicht belastingplichtigen om ervoor te zorgen dat voor elke belastbare goederenlevering aan een andere belastingplichtige of aan een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur wordt uitgereikt (hetgeen derhalve impliceert dat deze verplichting niet bestaat voor goederenleveringen aan eindverbruikers die natuurlijke personen zijn<sup>15</sup>), en artikel 22, lid 3, sub b, vereist dat in deze factuur, naast andere gegevens, worden vermeld de prijs exclusief belasting, de belasting volgens elk afzonderlijk tarief, alsook, in voorkomend

geval, de vrijstelling.<sup>16</sup> Artikel 22, lid 5<sup>17</sup>, 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.<sup>18</sup>

12. De Commissie wijst voorts op enkele bepalingen van richtlijn 98/6/EG<sup>19</sup>, met name op artikel 2, sub a, ervan, dat „verkoop-prijs” in de detailhandel definieert als 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 op artikel 3, lid 1, dat bepaalt dat voor alle betrokken producten de verkoopprijs moet worden aangeduid.

11 — Artikel 73 van richtlijn 2006/112.

12 — Artikelen 96-99 van richtlijn 2006/112.

13 — Artikelen 167 en 168 van richtlijn 2006/112.

14 — De toepasselijke tekst van artikel 22 was ten tijde van de feiten te vinden in artikel 28, sub h, van de Zesde richtlijn, als een van de „overgangsbepalingen”; het equivalent van 22, lid 3, sub a, is thans artikel 220 van richtlijn 2006/112.

15 — Althans in de binnenlandse handel — de verplichting omvat alle verkopen op afstand die in de ontvangende lidstaat worden belast, alsmede intracommunautaire goederenleveringen, ongeacht de soort van consument.

16 — Die versie van artikel 22, lid 3, sub b, was ten tijde van de feiten de facto vervangen door richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de ter zake van de facturering geldende voorwaarden op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 2002, L 15, blz. 24) die een meer gedetailleerde lijst van verplichtingen bevat. Richtlijn 2001/115 trad in werking op 6 februari 2002, maar de uiterste termijn voor de uitvoering ervan door de lidstaten was 1 januari 2004. Naar het schijnt werd de Nederlandse omzetting op die datum van kracht (wet van 18 december 2003, Stb. 530, 29 december 2003, blz. 1). De Hoge Raad verwijst naar „het tiende gedachtestreepje van artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn (tekst tot 1 januari 2004)” — maar feitelijk bevat enkel de versie die is gewijzigd bij richtlijn 2001/115 een tiende gedachtestreepje, dat voorziet in de verplichting om op de factuur het te betalen btw-bedrag te vermelden. Deze verwarrring is evenwel onbelangrijk, aangezien hier relevant is dat een btw-factuur het btw-bedrag over de transactie dient te vermelden. De gelijkaardige bepalingen zijn thans te vinden in artikel 226 van richtlijn 2006/112.

17 — Artikel 206 van richtlijn 2006/112.

18 — Krachtens artikel 22, lid 4, sub a, dient het belastingtijdvak door de lidstaten te worden vastgesteld op een, twee of drie maanden, of op een ander tijdvak, dat echter niet langer dan een jaar mag zijn. De periodieke aangifte moet worden ingediend binnen een eveneens door de lidstaten vast te stellen termijn, die niet langer mag zijn dan twee maanden na het verstrijken van ieder belastingtijdvak (zie thans artikel 252 van richtlijn 2006/112).

19 — Richtlijn 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).

**Toepasselijke Nederlandse wetgeving**

13. De btw is in Nederland geregeld bij de Wet op de omzetbelasting 1968 en bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Het normale btw-tarief bedraagt 19 % en daarnaast bestaat er een verlaagd tarief van 6 %.

14. Op het tijdstip van de feiten van de onderhavige zaak was er geen bepaling die de afronding van de verschuldigde bedragen regelde. Met ingang van 1 juli 2004 is aan het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting een nieuw artikel 5a toegevoegd:

„Bij de berekening van de belasting over de vergoeding en over de douanewaarde [...] wordt het bedrag van de verschuldigde belasting rekenkundig afgerond op centen. Deze rekenkundige afronding op centen wordt zodanig toegepast dat bij bedragen waarbij de derde decimaal het cijfer 5 of een hoger cijfer bereikt omhoog wordt afgerond, en dat ingeval de derde decimaal dit cijfer niet bereikt omlaag wordt afgerond.”

15. In de Nota van toelichting betreffende deze wijziging wordt opgemerkt dat de afrondingsproblematiek in het BTW-

Comité<sup>20</sup> is besproken, en dat de Commissie zich op het standpunt heeft gesteld dat het, nu de richtlijn ter zake geen bepalingen kent, op grond van het subsidiariteitsbeginsel aan de lidstaten is toegestaan, zelf op nationaal niveau maatregelen te treffen.

16. De Nota van toelichting vermeldt voorts dat de voorgeschreven methode zich beperkte tot de verplichting van rekenkundige afronding op hele centen, maar dat het daarbij vrijstond per levering van een goed of per verrichtte dienst de belasting te berekenen en af te ronden, óf afronding toe te passen op het totaalbedrag van een aantal leveringen tezamen.

17. Artikel 38 van de Wet op de omzetbelasting verplicht de ondernemer goederen en diensten aan te bieden tegen prijzen inclusief btw, tenzij de afnemer een belastingplichtige of een publiekrechtelijk lichaam is.

**Feiten en procesverloop**

18. Koninklijke Ahold NV (hierna: „Ahold”) exploiteert supermarkten in Nederland. Als detailhandelaar is zij verplicht eenheden te

20 — Een forum dat is opgezet krachtens artikel 29 van de Zesde richtlijn (artikel 398 van richtlijn 2006/112), waarin vertegenwoordigers van de lidstaten en de Commissie aangelegenheden bespreken die betrekking hebben op de implementatie van de btw.

koop aan te bieden tegen prijzen inclusief btw.

twee winkels en het betrokken tijdvak 1 414 EUR minder verschuldigd zou zijn geweest dan zij feitelijk had aangegeven en voldaan.

19. In oktober 2003 heeft zij het bedrag van de voor de verkopen in al haar supermarkten als verschuldigd aangegeven btw berekend door uit te gaan van het totale bedrag per kassabon of „winkelmandje”. Zij heeft het totale bedrag, inclusief btw, van elke kassabon verdeeld in drie subtotalen voor eenheden a) waarvoor het normale tarief geldt, b) waarvoor het verlaagde tarief geldt en c) waarvoor zij geen btw hoefde af te rekenen; deze werd vooruitbetaald krachtens een speciale regeling. Zij vermenigvuldigde de eerste twee subtotalen met respectievelijk 19/119 en 6/106, om het in de prijs inbegrepen btw-bedrag te verkrijgen.<sup>21</sup> Elk van deze bedragen werd vervolgens rekenkundig afgerond (naar boven of naar beneden) op hele centen. De aldus vastgestelde totalen werden aangegeven als verschuldigde belasting en gebruikt om het bedrag van de verschuldigde btw te berekenen (verschuldigde belasting minus voorbelasting).

20. Daarnaast heeft zij echter in twee supermarkten voor eigen doeleinden een andere berekening uitgevoerd, waarbij zij ervan uitging dat a) het btw-bedrag niet per kassabon, maar per verkochte eenheid moest worden berekend en b) elke noodzakelijke afronding altijd diende te geschieden op de naastgelegen *lagere* hele cent. Aldus berekende Ahold dat zij met betrekking tot de

21. De zaak die Ahold aanspande tegen de weigering om dat bedrag terug te betalen, heeft thans de Hoge Raad bereikt. Ahold betoogt dat elke methode van afronding die leidt tot een bedrag aan verschuldigde belasting dat, al is het maar iets, hoger is dan het bedrag dat resulteert uit de strikte toepassing van het toepasselijke btw-tarief, in strijd is met het communautaire recht.

22. De Hoge Raad verzoekt het Hof om een uitspraak over de volgende vragen:

„1) Geldt met betrekking tot het afronden van btw-bedragen uitsluitend het nationale recht of is dat — in het bijzonder gelet op [de artikelen 11, A, en 22, lid 3, sub b, en lid 5, van de Zesde richtlijn] — een zaak van communautair recht?

2) Indien dit laatste het geval is: volgt uit de vermelde richtlijnbevestigingen dat de lidstaten gehouden zijn de afronding per artikel naar beneden toe te laten, ook indien verscheidene transacties op één factuur worden vermeld en/of in één aangifte worden begrepen?”

21 — Er zij aan herinnerd dat in het geval van detailhandelsprijzen ter verkrijging van het btw-bedrag terug moet worden gerekend vanuit een bepaalde prijs inclusief btw, en niet naar voren vanuit een fictieve prijs exclusief btw. Een detailhandelsverkoop prijs inclusief 19 % btw komt dus uit op 119 % van de nettoprijs exclusief belasting. Het btw-bedrag zal dus geen 19/100 (19 %), maar 19/119 van de detailhandelsprijs bedragen. Dezelfde berekening geldt, mutatis mutandis, voor alle andere btw-tarieven.

23. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Ahold, de Griekse, de Nederlandse, de Poolse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie, die alle, met uitzondering van de Poolse regering, ter terechtzitting waren vertegenwoordigd.

25. Deze conclusie vindt bovendien, zoals verscheidene lidstaten hebben opgemerkt, steun in de verdragsbepalingen betreffende de harmonisatie van de omzetbelasting (artikel 93 EG) en richtlijnen (artikel 249, derde alinea, EG).

## Beoordeling

### *Eerste vraag — toepasselijk recht*

24. Het is duidelijk dat geen enkele communautaire btw-richtlijn bepalingen bevat die uitdrukkelijk de afronding van btw-bedragen regelen. Hoewel de artikelen 11, A, en 22, lid 3, sub b, waarnaar de Hoge Raad verwijst, relevant zijn voor de berekening van btw-bedragen, ontberen zij verreweg de mate van precisie die nodig zou zijn om enige specifieke conclusie te kunnen trekken aangaande het afronden van deze bedragen. In die context, en in aanmerking genomen dat het vraagstuk van afronding onontkoombaar is, dient de noodzakelijke gedetailleerde regeling een zaak van nationaal recht te zijn.<sup>22</sup>

26. Het is evenwel eveneens duidelijk dat de lidstaten op een gebied dat wordt bestreken door een harmonisatierichtlijn geen maatregelen mogen nemen die ingaan tegen of onverenigbaar zijn met de voorschriften of beginselen van die richtlijn, of met andere in het communautaire recht toepasselijke hogere rechtsregels of beginselen.<sup>23</sup>

27. Met andere woorden, het vraagstuk van afronding is niet enkel een zaak van nationaal of van communautair recht; het moet gedetailleerd worden geregeld door het nationale recht binnen de door het communautaire recht gestelde grenzen.

### *Tweede vraag — afronding naar beneden per eenheid*

28. Gelet op het voorgaande, is de tweede vraag in wezen erop gericht te vernemen of een nationaal voorschrift op grond waarvan de ondernemers de btw per verkochte

22 — Voor een overeenkomstig voorbeeld zie arrest van 15 maart 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Jurispr. blz. I-2425, punt 38 en aangehaalde rechtspraak).

23 — Zoals het Hof op belastinggebied vele malen heeft geoordeeld: zie laatstelijk arrest van 11 oktober 2007, Hollmann (C-443/06, Jurispr. blz. I-8491, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

eenheid mogen afronden op de naastgelegen lagere cent, verplicht is op grond van het communautaire btw-recht, met name de Zesde richtlijn, dan wel hiermee in overeenstemming of hiermee onverenigbaar is.

29. Mijns inziens is een dergelijk voorschrift onverenigbaar met de beginselen die gelden voor de btw, en wel om de hierna genoemde redenen. Weliswaar heeft het vraagstuk twee facetten — afronding naar beneden en afronding per eenheid — doch deze hangen nauw met elkaar samen, en ik zal ze gezamenlijk beoordelen.

30. Vooraf wijs ik erop dat de kwestie is gerezen voor de Hoge Raad binnen de context van leveringen aan eindverbruikers tegen detailhandelsprijzen inclusief btw. Vooralsnog zal ik mijn analyse beperken tot deze context, die, vanuit het oogpunt van afronding, enigszins verschilt van leveringen aan andere belastingplichtigen en leveringen tegen nettoprijzen waaraan de btw wordt toegevoegd.<sup>24</sup>

31. Twee vereisten lijken mij van het grootste belang: de btw moet strikt evenredig zijn aan de prijs en neutraal ten opzichte van de ondernemers.

32. Het eerste van deze vereisten is uitdrukkelijk neergelegd in artikel 2 van de Eerste richtlijn. Het houdt in dat het in een detailhandelsprijs inbegrepen btw-bedrag bij elk

btw-tarief exact het deel van de prijs moet weergeven dat uit de toepassing van dat tarief voortvloeit. Bedraagt het tarief 19 %, dan is het deel aan belasting in de detailhandelsprijs exact 19/119 van die prijs. Dit blijft een strikte verhouding, of deze nu wel of niet kan worden uitgedrukt in een geheel getal in centen.

33. Het tweede vereiste vloeit zowel voort uit voornoemd artikel als uit de aftrekregeling van artikel 17, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn. Btw mag enkel drukken op de eindverbruiker en niet op de diverse ondernemers en dienstverstrekkers die hebben bijgedragen aan het eindproduct of door wier handen het product is gegaan.<sup>25</sup> Daar staat tegenover dat deze marktdeelnemers alle door de eindverbruiker betaalde btw-bedragen met de belastingdienst moeten afrekenen, en geen enkel bedrag te eigen voordele mogen inhouden.

34. Voor een eindverbruiker, op wie de btw drukt, maar die de btw noch afzonderlijk betaalt, noch in een later stadium aftrekt, is het niet nodig om het bedrag aan belasting dat is inbegrepen in een detailhandelsprijs vast te stellen op een geheel getal in centen. Hij heeft er recht op te worden geïnformeerd omtrent zowel het bedrag als het percentage, maar daarvoor is een aanduiding bij benadering tot op de naastgelegen cent toereikend. Een dergelijke aanduiding op een kassabon, in plaats van op een overeenkomstig artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn afgegeven btw-factuur, hoeft voor de detailhandelaar of de belastingdienst in geen enkel opzicht bindend te zijn.

24 — Voor een beschouwing van de laatste situaties, zie punten 55 e.v. hieronder.

25 — Zie bijvoorbeeld arrest van 8 februari 2007, Investrand (C-435/05, Jurispr. blz. I-1315, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).



35. Daarentegen is het zowel voor de detailhandelaar als voor de belastingdienst van praktisch belang dat exacte cijfers worden gebruikt bij de berekeningen ter vaststelling van de verschuldigde bedragen.

36. Overeenkomstig artikel 22, leden 4 en 5, van de Zesde richtlijn dient het bedrag aan verschuldigde belasting te worden aangegeven door de belastingplichtige in zijn periodieke aangifte, waar het dient als element voor de berekening van de nettobelasting die hij moet betalen bij indiening van de aangifte.

37. Elke verhoging van het aangegeven bedrag (het gevolg van afronding naar boven) betekent een verhoging van de aan de belastingdienst te betalen nettobelasting, en elke verlaging (het gevolg van afronding naar beneden) betekent een verlaging van deze nettobelasting.<sup>26</sup>

38. Aldus zou, hoewel het exacte deel aan belasting dat is inbegrepen in elke detailhandelsprijs en door de verbruiker is betaald (in mijn voorbeeld 19/119 van die prijs) niet varieert, afronding van het bedrag naar boven op de naastgelegen cent in de periodieke aangifte de detailhandelaar verplichten om uit zijn winst een gedeelte van een cent méér te betalen dan feitelijk verschuldigd is, en zou hij door afronding naar beneden een gedeelte van een cent mogen inhouden als extra winst.

39. Hier kan tegen worden ingebracht dat een gedeelte van een cent een zeer klein bedrag is en geen ernstige bedreiging kan vormen voor de integriteit van het btw-stelsel. Wanneer een gedeelte van een cent evenwel wordt vermenigvuldigd met het aantal eenheden dat in een bepaald belastingtijdvak is verkocht, kunnen de gevolgen aanzienlijk zijn.

40. Aholds berekening geeft aan dat voor twee van haar winkels in één maand het verschil ongeveer 1 400 EUR zou hebben bedragen. Volgens haar website exploiteert Ahold alleen al in Nederland meer dan 2000 detailhandelszaken van verschillende grootte. In die context lijkt de ruwe schatting van de regering van het Verenigd Koninkrijk plausibel dat „indien het de vier grootste supermarkketens die in het Verenigd Koninkrijk leveren, zou zijn toegestaan per artikel naar beneden af te ronden, zonder enige wijziging van de door de klanten betaalde prijzen, dit zou leiden tot een afronding naar beneden van de door die supermarktketens afgerekende en betaalde btw met meer dan 70 miljoen GBP (100 miljoen EUR) per jaar”.<sup>27</sup>

41. Er is geen reden om aan te nemen dat afronding naar boven minder distorsie teweeg zou brengen dan afronding naar beneden, maar de distorsies kunnen groter zijn in lidstaten waar de gebruikte kleinste munteenheid groter is dan de cent.

26 — Of, wanneer in het betrokken belastingtijdvak de voorbelasting bij wijze van uitzondering de verschuldigde belasting overschrijdt, een verlaging respectievelijk verhoging van het door de belastingdienst terug te betalen nettobedrag.

27 — Ter terechtzitting sprak de gemachtigde van het Verenigd Koninkrijk zelfs van nog grotere getallen, namelijk tussen de 200 miljoen en 800 miljoen GBP.



42. Systematische afronding naar beneden of naar boven van het over elke verkochte eenheid verschuldigde btw-bedrag zou derhalve over de hele linie een aanzienlijke afwijking opleveren van een volledig met de beginselen van strikte evenredigheid en neutraliteit van de btw verenigbaar resultaat.<sup>28</sup> Bij afronding naar beneden zouden alles bij elkaar aanzienlijke btw-bedragen die door de afnemers zijn betaald, door de detailhandelaren worden ingehouden, in plaats van als verschuldigde belasting aan de belastingdienst te worden betaald; bij afronding naar boven zouden door de belastingdienst van de detailhandelaren overeenkomstige bedragen worden geïnd, ondanks dat deze niet verschuldigd zijn en door de afnemers niet zijn betaald.

43. Bijgevolg kan het communautaire btw-recht niet toestaan, laat staan vereisen, dat de detailhandelaren bij de afrekening van de belasting de btw over elke door hen verkochte eenheid systematisch naar beneden (of naar boven) afronden.

44. Deze conclusie beantwoordt de tweede vraag van de Hoge Raad.

45. Het kan evenwel nuttig zijn te onderzoeken welke soorten van oplossingen aanvaardbaar kunnen zijn, er rekening mee houdend dat de situatie die hier van direct belang is, betrekking heeft op detailhandelsverkoop aan eindverbruikers tegen prijzen inclusief btw.

28 — Systematische afronding op kassabon- of „winkelmandje“-niveau moet eveneens een aanzienlijk, zij het geringer, effect hebben, gelet op het enorme aantal van deze bonnen dat dagelijks in om het even welke lidstaat wordt verstrekt.

46. Ten minste twee wijzen van aanpak lijken geschikt om de hierboven door mij genoemde distorsie te verminderen, te minimaliseren of zelfs volledig te elimineren. Zij zouden los van elkaar of gecombineerd kunnen worden toegepast.

47. In de eerste plaats kan, zoals alle regeringen van de lidstaten die opmerkingen hebben ingediend hebben aangevoerd, de gebruikelijke rekenkundige methode van afronding, waarbij elk gedeelte van een cent onder 0,5 naar beneden en elk gedeelte van 0,5 en hoger naar boven wordt afgerond, in beide gevallen op de naastgelegen cent, de betrokken distorsie verminderen, voor zover de naar beneden afgeronde bedragen gewoonlijk wegvallen tegen de naar boven afgeronde bedragen.<sup>29</sup>

48. Een dergelijke wijze van aanpak hoeft niet noodzakelijkerwijs van invloed te zijn op het btw-bedrag dat is inbegrepen in de door een verbruiker voor een eenheid betaalde prijs, dat, bij een tarief van 19 %,

29 — Ter terechtzitting haalde het Verenigd Koninkrijk een geval aan waarin rekenkundige afronding per artikel zou hebben geleid tot een belastingverschil van meer dan 17 000 GBP in zes maanden voor één enkele ondernemer. Ook is het juist dat de rekenkundige methode een lichte, maar systematische trend naar boven vertoont, doordat 0,5 cent altijd naar boven wordt afgerond, ondanks dat dit exact tussen twee hele centen ligt. Dit probleem kan worden verzacht door „bankiersafronding“ of „afronding op even getallen“, waarbij bijvoorbeeld bij het afronden op hele getallen elk getal dat *precies* eindigt op 0,5, dus zonder verdere decimalen, wordt afgerond op het naastgelegen hele even getal. Aldus wordt 3,5 afgerond op 4, net als voorheen, doch wordt 2,5 afgerond op 2.

19/119 van de detailhandelsprijs blijft.<sup>30</sup> Zij is veeleer een praktische manier om een benadering te kunnen geven van het totaal van die individuele bedragen die door elke detailhandelaar in zijn periodieke aangifte moeten worden afgerekend met de belastingdienst. Een mogelijk grotere nauwkeurigheid kan worden bereikt door het in de prijs van elke eenheid inbegrepen btw-bedrag te berekenen tot op de, zeg, achtste of tiende decimaal en alle aldus berekende bedragen op te tellen alvorens af te ronden op de naastgelegen cent, doch deze verfijning lijkt onnodig ingewikkeld (en bezwarend voor de kleinere ondernemer).

49. In de tweede plaats, en in aansluiting op de laatste overweging, behoeft er helemaal niet te worden afgerond totdat een feitelijke *betaling* van btw dient te worden verricht, los van de aanduiding van prijzen inclusief btw. Dat stadium wordt pas bereikt wanneer het bij elke periodieke aangifte overeenkomstig artikel 22, lid 5, van de Zesde richtlijn verschuldigde bedrag is berekend. Tot dat moment hoeven de detailhandelaren in hun boekhouding enkel voor elk toepasselijk belastingtarief de prijzen inclusief btw te vermelden; het belastingbedrag dat in deze prijzen is inbegrepen kan eenvoudig worden opgenomen als 19/119, of 6/106, of welke toepasselijke breuk ook (de door artikel 2 van de Eerste richtlijn vereiste „strikte evenredigheid”). Wanneer afronding pas geschiedt in het laatste stadium, is het resultaat

nauwkeuriger en wordt bovendien de berekeningslast gereduceerd.

50. Wanneer het gevolg van afronding aldus voor elke detailhandelaar voor elk belastingtarief voor elke periodieke aangifte wordt beperkt tot een gedeelte van een cent, zal er geen sprake zijn van ernstige distorsies van het totale geïnde belastingbedrag vergeleken met het door de verbruikers betaalde totaalbedrag, en kunnen de distorsies van de neutraliteit niet meer belopen dan enkele centen per detailhandelaar.

51. Bovendien zal, wanneer afronding wordt uitgesteld tot het laatst mogelijke stadium, systematische afronding naar beneden de integriteit van het stelsel niet meer dan in te verwaarlozen mate aantasten. In de zaak *Elida Gibbs* heeft het Hof gepreciseerd dat, in de eindberekening, het door de belastingdienst ontvangen bedrag niet hoger mag zijn dan de door de eindverbruiker betaalde belasting.<sup>31</sup> Wanneer deze uitspraak strikt wordt gevolgd, lijkt systematische afronding naar beneden in het stadium van de periodieke aangifte de oplossing te zijn die de in acht te nemen voorschriften en beginselen het meest eerbiedigt.

52. Hieraan wil ik nog één laatste opmerking toevoegen. Krachtens richtlijn 98/6 dienen de detailhandelaren de verkoopprijzen aan te duiden inclusief btw. Zoals ter terechtzitting

30 — Ter informatie van de afnemer kan het worden aangegeven in een afgeronde vorm, zoals ik heb gesuggereerd in punt 34 hierboven. Problemen zouden echter kunnen rijzen wanneer het afgeronde bedrag wordt beschouwd als het *feitelijke* bedrag aan in de prijs inbegrepen btw. Bijvoorbeeld: een eenheid die is verkocht voor 0,28 EUR, bij een btw-tarief van 19 %, bevat 0,0447 EUR btw (19/119 van 0,28 EUR). Wanneer dit wordt afgerond op 0,04 EUR, bedraagt de prijs exclusief btw 0,24 EUR. Maar 19 % van 0,24 EUR is 0,0456 EUR, hetgeen moet worden afgerond op 0,05 EUR, zodat de prijs inclusief btw 0,29 EUR had moeten zijn.

31 — Arrest van 24 oktober 1996 (C-317/94, Jurispr. blz. I-5339, punten 18-24, met name punt 24). Hoewel Engels de proces taal was, lijkt de formulering in de Engelse versie — „the tax authorities may not in any circumstances charge an amount exceeding the tax paid by the final consumer” — geen nauwkeurige weergave te zijn van de Franse versie, waarin het arrest oorspronkelijk is opgesteld — „l'administration fiscale ne saurait en définitive percevoir un montant supérieur à celui payé par le consommateur final” (cursivering van mij).

is besproken, stellen zij deze prijzen vast als reactie op marktoverwegingen: hun gewenste winstmarge, de prijs die de gebruiker bereid is te betalen en de prijs die de concurrenten in rekening brengen. Het is duidelijk dat afronding van btw-bedragen deze overwegingen kan beïnvloeden, in het bijzonder wanneer het gaat om laaggeprijsde eenheden met een hoge omzet. Niettemin moet de btw neutraal zijn ten opzichte van de ondernemers, en mag niet worden toegestaan dat btw-berekeningen van invloed zijn op dit soort commerciële beslissingen. In dit verband mag met name niet eraan voorbij worden gegaan dat grote supermarkketens veel beter in staat zijn om rekening te houden met dergelijke berekeningen dan kleine ondernemers, zodat elke mogelijkheid om btw per afzonderlijke eenheid af te ronden kan leiden tot concurrentiedistorsie ten gunste van de eerstgenoemde groep en ten nadele van de laatstgenoemde groep.

53. Samenvattend: i) wanneer bedragen moeten worden opgeteld, zal rekenkundige afronding leiden tot minder distorsie dan systematische afronding naar boven of naar beneden (en zal afronding op even getallen de distorsie nog verder verminderen); ii) distorsie kan effectiever worden geminimaliseerd door de verschuldigde bedragen pas te berekenen nadat de afzonderlijke bedragen inclusief btw voor elk belastingtijdvak zijn opgeteld; iii) in dat stadium is het, teneinde te vermijden dat te veel wordt betaald aan de belastingdienst, in alle gevallen aanvaardbaar het verschuldigde bedrag naar beneden af te ronden op de naastgelegen kleinste betaaleenheid.

54. Ik benadruk dat de door mij uiteengezette wijzen van aanpak niet noodzakelijkerwijs moeten worden gezien als de enige mogelijkheden die openstaan voor de

lidstaten. Elke oplossing die de toepasselijke voorschriften en beginselen eerbiedigt — en die met name niet ertoe leidt dat de detailhandelaar enig verschil tussen het exacte deel aan btw dat is inbegrepen in de detailhandelsprijs en het bedrag dat wordt afgerekend met de belastingdienst, kan inhouden of moet betalen — is aanvaardbaar.

*Prijzen exclusief btw en leveringen aan belastingplichtigen*

55. De zaak voor de Hoge Raad betreft detailhandelsverkoop tegen prijzen inclusief btw. De hiervoor uiteengezette overwegingen hebben betrekking op die specifieke context, en veronderstellen dat het gaat om verkoop aan eindverbruikers. Dergelijke verbruikers hebben, zoals ik heb aangegeven, er recht op te weten wat het btw-deel is dat in de door hen betaalde prijs is inbegrepen, en kunnen worden geïnformeerd omtrent de omvang van dit bedrag, tot op de naastgelegen cent. Die informatie wordt doorgaans verstrekt op kassabonnen van detailhandelaren, doch hoeft niet bindend te zijn tussen de ondernemer en de belastingdienst.

56. Bij verkoop aan belastingplichtigen die de betrokken goederen gebruiken voor hun belaste handelingen in een later stadium, is het noodzakelijk om overeenkomstig artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn een btw-factuur uit te reiken. Die factuur moet zowel de prijs exclusief belasting vermelden als het belastingbedrag, welke derhalve beide dienen te worden uitgedrukt in een voor betaling geschikt bedrag.

57. Deze situaties hebben doorgaans geen betrekking op detailhandelaren, maar op ondernemers die zich hoofdzakelijk bezighouden met leveringen aan andere belastingplichtigen. Anders dan voor detailhandelaren, is voor hen kenmerkend dat zij een prijs vaststellen — in hele centen — exclusief belasting, waarna zij over die prijs tegen het passende tarief btw heffen. Om het btw-bedrag te kunnen aanduiden in een geheel getal in centen, zal het wederom dikwijls noodzakelijk zijn om naar boven of naar beneden af te ronden.

58. Niettemin zullen in een dergelijke situatie de hiervóór door mij uiteengezette distorsies zich niet voordoen of sterk afgezwakte gevolgen hebben.

59. Wat *individuele* transacties betreft, waarbij de door de leverancier in rekening gebrachte verschuldigde belasting de voorbelasting is die in een later stadium door de afnemer zal worden afgetrokken, vormt het bedrag noch een last, noch een voordeel voor een van de partijen, en wordt, aangezien de verschuldigde belasting en de voorbelasting door de werking van de aftrekgeregeling tegen elkaar zullen wegvallen, het aan het eind van de btw-keten over de levering aan de eindverbruiker geïnde bedrag niet beïnvloed.

60. In de zeldzame gevallen waarin sprake is van een levering aan een eindverbruiker, vormt afronding, hoewel zij een geringe uitwerking heeft op het bedrag dat door de afnemer wordt betaald en door de belastingdienst wordt geïnd, vanuit het oogpunt van de leverancier geen aantasting van de belastingneutraliteit. Het gefactureerde bedrag is het bedrag dat moet worden afgerekend met de belastingdienst, en de fractie waardoor

het wordt afgerond heeft hoe dan ook geen invloed op de marge van de leverancier.<sup>32</sup>

61. Het *cumulatieve* effect van afronding op deze transacties kan weliswaar van invloed zijn op het totale bedrag van de door de lidstaat geïnde btw-inkomsten, doch die invloed zal beperkt zijn. Eindverbruikers doen hun inkopen voor het overgrote deel bij detailhandelaren die verplicht zijn te verkopen tegen prijzen inclusief btw. In die gevallen waarin zij dit niet doen, zal het waarschijnlijk gaan om aankopen van substantiële waarde, zodat afronding met minder dan één cent een aanzienlijk kleiner evenredig verschil zal vertegenwoordigen. Wanneer rekenkundig wordt afgerond, zal de invloed, zowel op het totaal van de btw-opbrengsten als op individuele afnemers, beperkt zijn.

62. Wanneer in geval van uitzonderlijke individuele transacties een belastingplichtige van een detailhandelaar eenheden koopt die hij zal gebruiken voor zijn belaste handelingen in een later stadium en waarover hij de btw zal willen aftrekken, zal hij verzoeken om een factuur waarop de nettoprijs samen met het belastingbedrag wordt vermeld. In dat geval zal de detailhandelaar zijn prijs enigszins moeten aanpassen teneinde die bedragen in hele centen te kunnen aanduiden. Die aanpassing heeft evenwel, om de redenen die ik heb uiteengezet, geen enkel gevolg voor een van de partijen of voor het uiteindelijk geïnde btw-bedrag.

32 — Opgemerkt zij dat deze mogelijkheid niet bestaat voor echte detailhandelaren, die verplicht zijn prijzen vast te stellen inclusief btw (zie richtlijn 98/6, aangehaald in punt 12 supra).

## Conclusie

63. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de door de Hoge Raad gestelde vragen als volgt te beantwoorden:

- „1) De communautaire btw-richtlijnen geven geen gedetailleerde regeling voor de afronding van btw-bedragen. Een dergelijke regeling is derhalve een zaak van nationaal recht, dat evenwel in dit opzicht in overeenstemming moet zijn met alle toepasselijke voorschriften en beginselen die uit de richtlijnen voortvloeien.
  
- 2) Deze voorschriften en beginselen laten niet toe dat detailhandelaren, teneinde het bedrag vast te stellen van de verschuldigde belasting dat zij moeten aangeven in hun periodieke aangiften, het btw-bedrag dat is inbegrepen in de prijs inclusief btw van elke verkochte eenheid naar beneden afronden.”