

Kohtuasi C-302/07

J D Wetherspoon plc

versus

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud VAT and Duties Tribunal, London)

Esimene ja kuues käibemaksudirektiiv – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtted – Käibemaksusummade ümardamise eeskirjad – Ümardamise meetodid ja tasandid

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuues direktiiv – Maksusumma ümardamist puudutavad sätted*

(Nõukogu direktiiv 67/227, artikkel 2, ja direktiiv 77/388, artikli 11 A osa lõike 1 punkt a, artikli 12 lõike 3 punkt a ja artikli 22 lõike 3 punkt b)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuues direktiiv – Maksusumma ümardamist puudutavad sätted*

(Nõukogu direktiiv 67/227, artikkel 2, ja direktiiv 77/388, artikli 11 A osa lõike 1 punkt a, artikli 12 lõike 3 punkt a ja artikli 22 lõike 3 punkt b)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuues direktiiv – Maksusumma ümardamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388)

1. Täna seisus ei sisalda ühenduse õigus ühtki täpsemat ettekirjutust käibemaksusummade ümardamise meetodi kohta. Kuna täpsemad ühenduse õigusnormid puuduvad, on liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata käibemaksusummade ümardamise eeskirjad ja meetodid, samas on liikmesriigid kohustatud kindlaksmääramisel järgima põhimõtteid, millel ühine maksusüsteem põhineb, eelkõige neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid. Eeskätt ei ole ühenduse õigusega vastuolus esiteks see, et kohaldatakse siseriiklikku normi, mis nõuab käibemaksusummade ümardamist ülespoole, kui kõnealuse väikseima rahaühiku murdosa on suurem või võrdne 0,50%ga, ning teiseks ei nõua ühenduse õigus, et maksukohustuslastel lubataks ümardada käibemaksusummat allapoole, kui see summa sisaldab riigi väikseima rahaühiku murdosa.

(vt punkt 38, resolutsiooni punkt 1)

2. Kuna täpsemad ühenduse õigusnormid puuduvad, tuleb igal liikmesriigil ühenduse õigusega seatud raamides, eelkõige neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid järgides juhuks, kui müügihinnas sisaldub käibemaks, kindlaks määrata, millisel tasandil võib või tuleb ümardada käibemaksusumma, mis sisaldab riigi väikseima rahaühiku murdosa.

(vt punkt 51, resolutsiooni punkt 2)

3. Kuna ettevõtjad, kes arvutavad oma kauba ja teenuste müügihinna koos käibemaksuga, on erinevas olukorras võrreldes nendega, kes teevad samasuguseid tehinguid ilma käibemaksuta, siis ei saa esimesena nimetatud ettevõtjad neutraalse maksustamise põhimõttele tuginedes nõuda, et neil lubataks samamoodi ümardada tasumisele kuuluvad käibemaksusummad allapoole kaubaliigi ja tehingu tasandil. Kui hind on kehtestatud ilma käibemaksuta, toimub ümardamine ju enne seda, kui klient tarne eest tasub, ning maksusumma, mille maksukohustuslane kliendilt saab ja mille ta seejärel kannab üle riigile, on identne ega sõltu kasutatud ümardamismeetodist. Seevastu juhul, kui käibemaks sisaldub kauba või teenuse hinnas, viib järjekindel allapoole ümardamine korralise käibemaksudeklaratsiooni esitamisest madalamal tasandil selleni, et maksukohustuslane kogub kliendilt tegelikult tasumisele kuuluva käibemaksusumma, kuid kannab riigile järjekindlalt üle väiksema summa, jättes vahe endale, mis on vastuolus põhimõttega, mille kohaselt maksukohustuslane kogub käibemaksu igal tootmise või turustamise etapil maksuhalduri jaoks, kellele ta on kohustatud selle üle kandma.

(vt punktid 60, 61, 64, resolutsiooni punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

5. märts 2009(*)

Esimene ja kuues käibemaksudirektiiv – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtted – Käibemaksusummade ümardamise eeskirjad – Ümardamise meetodid ja tasandid

Kohtuasjas C-302/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel VAT and Duties Tribunali, London (Ühendkuningriik) 26. juuni 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. juunil 2007, menetluses

J D Wetherspoon plc

versus

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud T. von Danwitz (ettekandja), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja G. Arestis,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik R. ?ere?,

arvestades kirjalikus menetluses ja 9. oktoobri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- J D Wetherspoon plc, esindajad: *barrister* M. Angiolini ja *solicitor* A. Khan,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: V. Jackson, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Kreeka valitsus, esindajad: S. Alexandridou, V. Karra, K. Georgiadis ja M. Apesos,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja M. de Grave,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: M. Afonso ja R. Lyal,

olles 20. novembri 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3), muudetud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „esimene direktiiv”), artikli 2 ning nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta direktiiviga 2003/92/EÜ (ELT L 260, lk 8; edaspidi „kuues direktiiv”), artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, artikli 12 lõike 3 punkti a ja artikli 22 lõike 3 punkti b tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud äriühingu J D Wetherspoon plc (edaspidi „Wetherspoon”) ja Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customsi (edaspidi „Commissioners”) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimatinimetatu jättis rahuldamata äriühingu taotluse lubada tasumisele kuuluvat käibemaksusummat ümardada allapoole iga kaubaliigi ja iga tehingu tasandil.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Esimese direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietaapi lõpuni.”

4 Kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ning maks muutub sissenõutavaks üldreeglina pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist.

5 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a näeb ette:

„Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetamata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused”.

6 Kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkt a sätestab, et iga liikmesriik kehtestab ühtse käibemaksumäära protsendina maksustatavast summast, kusjuures maksumäär on kauba tarnimise ja teenuse osutamise puhul sama. See protsendimäär ei või olla väiksem kui 15%, millest on tehtud üks või kaks erandit vähendatud maksumäära kohaldamiseks.

7 Kuuenda direktiivi artikkel 22 artiklis 28h esitatud versioonis (edaspidi „kuuenda direktiivi artikkel 22”) näeb ette käibemaksu maksjate sisekorra kohased kohustused. Artikli 22 lõike 3 punkti a esimeses lõigus, punkti b esimese lõigu kümnendas taandes ja neljandas lõigus on sätestatud:

„a) Iga maksukohustuslane tagab, et kaupade või teenuste eest, mille ta on tarninud või osutanud mõnele muule maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslikule juriidilisele isikule, esitab arve tema ise või tema klient või tema nimel ja huvides kolmas isik. [...]

[...]

b) Ilma et see piiraks käesolevas direktiivis sätestatud erikorra kohaldamist, tuleb punkti a esimese, teise ja kolmanda lõigu kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

– tasumisele kuuluv käibemaksusumma, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse erikorda, mille puhul käesoleva direktiivi kohaselt seda teavet ei esitata,

[...]

Arvel esitatud summad võivad olla mis tahes vääringus, tingimusel et maksu summa on väljendatud selle liikmesriigi vääringus, kus tarnitakse kaupu või osutatakse teenuseid [...]

[...]”

8 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 4 punktid a ja b ning lõige 5 sätestavad:

„4. a) Iga maksukohustuslane esitab deklaratsiooni tähtaja jooksul, mille määravad liikmesriigid. [...]

b) Deklaratsioonis tuleb esitada kõik sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalikud andmed, sh vajaduse korral ning kui see on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks, nimetatud maksu ja mahaarvamisega seotud tehingute kogusumma ning maksuvabade tehingute summa.

[...]

5. Maksukohustuslane tasub käibemaksu netosumma regulaarse deklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad summa tasumiseks kehtestada siiski muu tähtpäeva või nõuda vahemakset.”

9 Aastatel 2004–2006 on kuuendat direktiivi korduvalt muudetud. Eespool mainitud sätetest on muudetud ainult artikli 12 lõike 3 sõnastust. See muudatus ei mõjuta aga eelotsuse küsimustele antavat vastust.

Siseriiklikud õigusnormid

10 Value Added Tax Regulations 1995 (edaspidi „1995. aasta käibemaksumäärus”) artikkel 13 näeb ette käibemaksuarve esitamise kohustuse juhul, kui maksustatava tarne või teenuse saaja on samuti maksukohustuslane.

11 Käibemaksumääruse artikli 16 lõike 1 kohaselt ei ole „jaemüüja” kohustatud käibemaksuarvet esitama, kui klient seda ei nõua. Kui tasu ei ületa 100 Inglise naela, võib väljastada „lihtsustatud käibemaksuarve”, millel muu hulgas tuleb iga kohaldatava maksumäära suhtes näidata maksmisele kuuluv brutosumma, mis sisaldab käibemaksu, ning kohaldatav käibemaksumäär.

12 Commissioners on teadmiseks maksukohustuslastele välja andnud käibemaksujuhendi *Notice 700 – The VAT Guide – April 2002* (edaspidi „käibemaksu käsitlev teade 700”).

13 Selle teate punktid 17.5, 17.5.1 ja 17.6 käsitlevad käibemaksusummade ümardamist ning on sõnastatud järgmiselt:

„17.5 Arvetel näidatava käibemaksu arvutamine – summade ümardamine

Märkus: Käesolevas punktis sätestatud käibemaksusummade allapoole ümardamise erand on ette nähtud arvetega kauplevatele ettevõtjatele ning seda kohaldatakse üksnes siis, kui klientidelt võetav käibemaks ja maksuametile (Customs and Excise) tasutav käibemaks on võrdsed. Üldiselt ei ole allapoole ümardamise erand kohaldatav jaemüüjatele, kes peaksid juhinduma punktist 17.6.

Võite ümardada kõikidelt käibemaksuarvel näidatud kaupadelt ja teenustelt tasutava käibemaksu allapoole lähima täispennini. Penni murdosad võite jätta arvestamata.

17.5.1 Arvutamine kauba- ja teenuseliikide põhjal

Kui soovite arvutada käibemaksu eraldi kaupade või teenuste arverea kohta, mis on koos teiste kaupade ja teenustega hõlmatud samasse arvesse, peaksite arvutama eraldi käibemaksusummad kas ümardades:

- allapoole lähima 0,1 pennini. Näiteks ümardatakse 86,76 penni allapoole 86,7 penniks; või
- lähima täispennini või 0,5 pennini. Näiteks ümardatakse 86,76 penni ülespoole 87 penniks.

Tehtud valiku järgimisel peate olema järjepidev.

Maksmisele kuuluva käibemaksu lõpliku kogusumma võite ümardada allapoole lähima täispennini.

[...]

17.6 Käibemaksu arvutamine jaemüüjate puhul

Enamik jaemüüjaid arvestab käibemaksu jaesüsteemi alusel. Kui arvestate oma käibemaksu nii, ei

puuduta käesolev punkt teid.

Järjest enam kasutavad jaemüüjad igalt tehingult tasumisele kuuluva käibemaksu kindlakstegemiseks ja arve väljakirjutamiseks keerukat kassatehnoloogiat. Kui te ei kasuta jaesüsteemi, vaid arvutate selle asemel käibemaksu arverea tasandil või arve tasandil, ei tohi te käibemaksu summat allapoole ümardada. Küll aga võite ümardada (alla- või ülespoole) iga käibemaksuarvutust.”

14 Käibemaksu käsitlevas teates 700 ei ole määratletud mõistet „arvetega kauplejad”.

15 Täiendavad juhised ümardamise kohta on antud Commissionersi käsiraamatus V1?24A: *Trader's records*, mis sisaldab maksuameti personalile mõeldud juhiseid, kuid on ka avalikkusele kättesaadav.

16 Nimetatud käsiraamatu punktis 12.1 on märgitud, et käibemaksu käsitleva teate 700 punkti 17.5 tõlgendamisel „on oluline tähele panna, et ümardamine on maksu suhtes neutraalne arvetega kauplejatele ette nähtud eeskirjade kontekstis. Põhjuseks on see, et harilikult mõjutab see nii tarnija väljundkäibemaksu kui ka kliendi sisendkäibemaksu. See tähendab, et kui arvetega kaupleja arvutab käibemaksu netoväärtustelt, võib kliendi poolt tasumisele kuuluva ja tasutava summa ümardada allapoole”.

17 Käsiraamatu osa V1?24A: *Trader's records* punktis 12.2 on märgitud:

„Keerukad arvestussüsteemid võimaldavad jaemüüjatel määrata käibemaksu kindlaks kaubaliigi tasandil ja/või väljastada käibemaksuarveid. [...]

Üldiselt ei ole erand, mille kohaselt lubatakse ümardada allapoole, kohaldatav jaemüüjate suhtes, kuna lõpptarbijatelt võetava käibemaksu allapoole ümardamise tulemusel ei vähene tasumisele kuuluv käibemaks (milleks on käibemaksu murdosa ja tasu korrutis), vaid ainult käibemaks Commissionersile deklareeritavas arvestuses.

Enamik jaemüüjaid kasutab käibemaksu arvestamiseks jätkuvalt jaesüsteemi. Ümardamise küsimus tekib ainult nendel jaemüüjatel, kelle arvestussüsteemid võimaldavad määrata maksu kindlaks kaubaliigi tasandil ja väljastada arveid. [...]

Kui jaemüüja tõepoolest määrab hindu käibemaksuväliselt – nii, et kliendilt nõutav käibemaks ja Commissionersile deklareeritav käibemaks on üks ja sama –, võib olemasolev ümardamist puudutav erand olla asjakohane. Sellise süsteemi kasutuselevõtu kaalumisel peaksite uurima, kuidas hindu tegelikult määratakse. Kui jaemüüja tõepoolest jõuab maksu sisaldava müügihinnani nii, et alustab täispennides väljendatud netoväärtusest, võib olemasolev erand olla asjakohane. [...]”

18 Käsiraamatu V1?24A: *Trader's records* punktis 12.3 on selgitatud aritmeetilist ümardamismeetodit ja selle kolmandas lõigus on märgitud, et „kui ettevõtja teeb ettepaneku kasutada teistsugust ümardamismeetodit, tuleks seda kaaluda ja lubada, kui sel teel saavutatav tulemus on vastuvõetav ja mõistlik”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 Wetherspoon peab Ühendkuningriigis rohkem kui 670 publi. Enamiku tema käibest moodustab toidu ja jookide müük lõpptarbijatele.

20 Wetherspoon esitab klientidele teadmiseks oma jaemüügihinna koos käibemaksuga. Ta ei väljasta klientidele täielikke käibemaksuarveid, vaid esitab neile sooja toidu ja kuumade jookide

tellimisel tavaliselt kassatšekid, millel on näidatud tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Muude jookide, sealhulgas alkoholsete jookide puhul väljastab ta kassatšeki vaid siis, kui tarbija seda nõuab.

21 Igalt konkreetse kliendiga tehtud tehingult, mille suhtes kehtib üldine käibemaksumäär 17,5%, arvutas Wetherspoon kuni 2004. aastani käibemaksu nii, et ta korrutas kogu müügihinna 7/47?ga. Tulemus ümardati aritmeetiliselt üles- või allapoole lähima täispennini.

22 Pärast oma elektrooniliste makseterminalide uuendamist, mis toimus 2004. aasta augustis, suudab Wetherspoon arvutada käibemaksu „kaubaliigi” tasandil, st iga kindlaksmääratud kaubaliigi kohta eraldi, kui tehinguga on hõlmatud mitu kaubaliiki. Selleks arvutab põhikohtuasja hageja käibemaksu ja ümardab selle allapoole kolmanda kümnendkohani, st lähima madalama pennikümnendikuni kaubaliigi tasandil. Seejärel liidab ta need käibemaksusummad kokku ja ümardab saadud kogusumma allapoole lähima täispennini tehingu tasandil.

23 Ajavahemikul 2004. aasta septembrist 2005. aasta jaanuarini pidas Wetherspoon Commissionersiga läbirääkimisi, et leppida kokku talle kohandatud jaesüsteem, kuid Wetherspooni ettepanekule vastavat süsteemi ei ole Commissioners kunagi heaks kiitnud ega Wetherspoon rakendanud.

24 Commissioners keeldus 23. märtsi 2006. aasta kirjaga lubamast Wetherspoonil ümardada igalt tehingult tasumisele kuuluvat käibemaksu allapoole. Wetherspoon esitas selle keeldumise peale kaebuse 7. aprillil 2006. Ta esitas 7. septembril 2006 veel kaks samamoodi põhistatud kaebust 8. ja 17. augustil 2006 väljastatud kahe maksuteate peale.

25 Wetherspoon väidab, et tal on õigus kohaldada allapoole ümardamise meetodit, mis on ette nähtud käibemaksu käsitleva teate 700 punktis 17.5.1. Commissioners väidab seevastu, et ta peab ümardama aritmeetiliselt kas kaubaliigi tasandil või tehingu tasandil.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes lahendab nimetatud kaebusi, toob esile, et ei ühenduse õiguses ega 1994. aasta käibemaksuseaduses (U.K. Value Added Tax Act 1994) ega 1995. aasta käibemaksumääruses ei ole sõnaselgelt ette nähtud ümardamismeetodit juhuks, kui üldise käibemaksumäära kohaldamine annab tulemuseks summa, mis sisaldab väikseima rahaühiku, antud juhul penni murdosa. Sama kohtu sõnul on kaks võimalikku ümardamismeetodit. Võimalik on ümardada kas järjekindlalt allapoole lähima täisarvuni või ümardada aritmeetiliselt, st ümardada 0,5 pennist väiksem murdosa allapoole lähima täisarvuni ja 0,5 penniga võrdne või sellest suurem murdosa ülespoole lähima täisarvuni.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et ei direktiivides ega Ühendkuningriigi õigusaktides ei ole ette nähtud ka seda, millises järgus või millisel tasandil tuleb ümardada. Kui klient ostab palju kaupu ühel ajal, on arvel näidatud käibemaksu võimalik ümardada kas eraldi iga tooteühiku kaupa või iga kaubaliigi suhtes, kui sama kaupa on ostetud mitu tooteühikut, või kliendiga tehtud tehingu kui terviku tasandil või siis käibemaksudeklaratsiooni esitamise ajal asjaomase arvestusperioodi lõpus või mõnel muul tasandil, näiteks jaemüüja päevase brutokäibe või kogukäibe tasandil.

28 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei ole selge, kas ühenduse õigus nõuab talle eriomast ümardamisviisi ja kui nõuab, siis kuidas tuleb selles kontekstis kohaldada neutraalse maksustamise põhimõtet, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised neli eelotsuse küsimust:

„1. Kas käibemaksusummade ümardamist reguleerib üksnes siseriiklik õigus või reguleerib seda ühenduse õigus? Eelkõige, kas esimese direktiivi artikli 2 esimene ja teine lõik ning kuuenda

direktiivi (1. jaanuarist 2004 kehtiva redaktsiooni) artikli 11 A osa lõike 1 punkt a ja/või artikli 12 lõike 3 punkt a ja/või artikli 22 lõike 3 punkt b kinnitavad, et ümardamine kuulub ühenduse õiguse reguleerimisalasse?

2. Täpsemalt:

a) Kas ühenduse õigusega on vastuolus siseriikliku korra või siseriikliku maksuhalduri kasutatava praktika rakendamine, mis nõuab käibemaksusummade ümardamist ülespoole, kui kõnealuse väikseima rahaühiku murdosa on suurem või võrdne 0,50?ga (näiteks 0,5 penni tuleb ümardada ülespoole lähima täispennini)?

b) Kas ühenduse õigus nõuab, et maksukohustuslastel lubataks ümardada käibemaksusummat allapoole, kui see summa sisaldab väikseima olemasoleva rahaühiku murdosa?

3. Kui tegemist on käibemaksusummat sisaldava müügi[hinnaga], siis millisel tasandil nõuab ühenduse õigus tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamiseks ümardamist: kas iga tooteühiku, iga kaubaliigi, iga tarne (kui sama ostukorv sisaldab rohkem tarneid), iga tehingu/ostukorvi tasandil kokku, vastava käibemaksu arvestusperioodi tasandil või muul tasandil?

4. Kas sellised ühenduse põhimõtted nagu võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtte, eriti kui viidata Ühendkuningriigis kehtivale maksuhalduri lubatud erandile, mis lubab deklareeritavaid käibemaksusummasid allapoole ümardada üksnes teatud ettevõtjatel, mõjutavad vastust neile küsimustele?"

Eelotsuse küsimused

Esimene ja teine küsimus

29 Kahe esimese küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksusummade ümardamine kuulub siseriikliku õiguse või ühenduse õiguse valdkonda ja täpsemalt, kas ühenduse õigus seab ümardamismeetodit puudutavaid nõudeid, millega on vastuolus aritmeetiline ümardamine, või nõuab see liikmesriikidelt, et nad lubaksid maksumaksjatel järjekindlalt ümardada allapoole, kui üldise käibemaksumäära kohaldamise tulemusena saadakse käibemaksusumma, mis sisaldab riigi väikseima rahaühiku murdosa.

30 Selles osas tuleb tõdeda, et Euroopa Kohus on juba selgitanud, et esimese ja kuuenda direktiivi sätteid ei sisalda ühtki sõnaselget reeglit, mis puudutaks käibemaksusummade ümardamist. Eelkõige ei ole selle kohta midagi öeldud kuuendas direktiivis (10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-484/06: Koninklijke Ahold, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 24).

31 Veel enam, ei kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, artikli 22 lõike 3 punkti b ning lõigete 4 ja 5 eesmärgist ega nende ülesehitusest ei ole võimalik järeldada, et ühenduse õigus näeb ette konkreetse ümardamismeetodi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Koninklijke Ahold, punktid 27–30).

32 Järelikult, kuna täpsemad ühenduse õigusnormid puuduvad, tuleb deklareeritud käibemaksusummade ümardamise meetod ja eeskirjad kindlaks määrata liikmesriikide õiguskorras ühenduse õigusega seatud piirides (vt eespool viidatud kohtuotsus Koninklijke Ahold, punkt 31).

33 Kui liikmesriigid kehtestavad konkreetse ümardamismeetodi või lubavad seda kasutada, on nad kohustatud järgima ühist käibemaksusüsteemi reguleerivaid põhimõtteid, nagu neutraalne

maksustamine ja proportsionaalsus. Nende ühenduse õiguskorras heaks kiidetud põhimõtete järgimine ei tähenda siiski seda, et küsimus, millist konkreetset ümardamismeetodit kohaldada, kuulub ise ühenduse õiguse kohaldamisalasse (eespool viidatud kohtuotsus Koninklijke Ahold, punkt 32).

34 Neutraalse maksustamise põhimõtte üks tulemus on see, et samasuguste või sarnaste äritehingute osas ei tohi maksukohustuslasi kohelda käibemaksu arvutamisel kasutatava ümardamismeetodi suhtes erinevalt (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Koninklijke Ahold, punkt 36 ja viidatud kohtupraktika). Sama põhimõtte kohaselt ei tohi maksuhalduri sissenõutav käibemaksusumma ületada summat, mille lõpptarbija on maksukohustuslasele tasunud (vt 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs, EKL 1996, lk I-5339, punkt 24, ja selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Koninklijke Ahold, punkt 36).

35 Niisiis ei sisalda see põhimõtte ühtki nõuet konkreetse ümardamismeetodi kasutamiseks, kui asjaomase liikmesriigi kasutatav meetod tagab selle, et maksuhalduri sissenõutav käibemaksusumma vastab täpselt summale, mille lõpptarbija on maksukohustuslasele tasunud (vt eespool viidatud kohtuotsus Koninklijke Ahold, punkt 37).

36 Proportsionaalsuse põhimõtte osas on Euroopa Kohus leidnud, et kuigi selle põhimõtte järgimine nõuab, et ümardatav summa vastaks nii palju kui võimalik kehtiva määra kohaldamisel saadud käibemaksusummale, tuleb seda nõuet sellegipoolest ühitada ühise käibemaksusüsteemi tõhusa kohaldamise praktiliste nõuetega ja kuna ümardamine on tehniline küsimus, siis võib neile nõuetele vastata rohkem kui vaid üks ümardamismeetod (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Koninklijke Ahold, punktid 39–41).

37 Eelnevast tuleneb, et ühenduse õigus, eelkõige esimene ja kuues direktiiv ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtted ei sisalda ühtki konkreetset ettekirjutust käibemaksusummade ümardamise meetodi kohta (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Koninklijke Ahold, punkt 42).

38 Seega tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et tänases seisus ei sisalda ühenduse õigus ühtki täpsemat ettekirjutust käibemaksusummade ümardamise meetodi kohta. Kuna täpsemad ühenduse õigusnormid puuduvad, on liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata käibemaksusummade ümardamise eeskirjad ja meetodid, samas on liikmesriigid kohustatud kindlaksmääramisel järgima põhimõtteid, millel ühine maksusüsteem põhineb, eelkõige neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid. Eeskätt ei ole ühenduse õigusega vastuolus esiteks see, et kohaldatakse siseriiklikku normi, mis nõuab käibemaksusummade ümardamist ülespoole, kui kõnealuse väikseima rahaühiku murdosa on suurem või võrdne 0,50?ga, ning teiseks ei nõua ühenduse õigus, et maksukohustuslastel lubataks ümardada käibemaksusummat allapoole, kui see summa sisaldab riigi väikseima rahaühiku murdosa.

Kolmas küsimus

39 Selle küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas siis, kui müügihinnas sisaldub käibemaks, nõuab ühenduse õigus, et ümardamine tasumisele kuuluva käibemaksusumma arvutamisel toimuks konkreetset tasandil, näiteks mõnel käesoleva kohtuotsuse punktis 27 mainitud tasandil.

- 40 Ühendkuningriigi valitsuse sõnul nõuab ühenduse õigus käibemaksu ümardamist alles selles järgus, milles käibemaks tuleb arvestuses rahasummana kajastada. Kõige madalam on niisiis kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arve või korralise käibemaksudeklaratsiooni esitamise tasand. Sellegipoolest jääb liikmesriikidele teatav kaalutusõigus, et lubada ümardamist varasemas järgus, kui nad peavad seda sobivaks.
- 41 Euroopa Ühenduste Komisjon leiab samuti, et tasumisele kuuluva käibemaksu väljendamist ümardatud summas võib pidada vajalikuks kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 kohase arve koostamisel. Kui aga toimub jaemüük hinnaga, milles sisaldub käibemaks, siis osutub tasumisele kuuluva summa väljendamine ümardatud summas vajalikuks alles korralise käibemaksudeklaratsiooni esitamisel.
- 42 Wetherspoon leiab seevastu, et ümardamine alles käibemaksu vastava arvestusperioodi lõpus ei ole kooskõlas esimese ja kuuenda direktiivi nõuetega ega neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtetega. Kuna tehtud tarnetega seotud käibemaksu maksuhaldurile deklareerimise kohustus tekib iga tehingu suhtes, siis on täpne käibemaksusumma, mille klient on kohustatud tasuma ja mille tarnija on kohustatud deklareerima, vaja kindlaks teha kõige hiljem tehingu tasandil.
- 43 Kõigepealt tuleb nentida, et esimese ja kuuenda direktiivi sätted, eelkõige need, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus osundab, ei sisalda ühtki sõnaselget reeglit, mis sätestaks, millisel tasandil võib ümardada või peab ümardama käibemaksusumma, mis sisaldab riigi väikseima rahaühiku murdosa.
- 44 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a piirdub maksustatava summa kindlaksmääramisega ja viitab üksnes tarnitavate kaupade ja osutatavate teenuste eest makstavale hinnale (eespool viidatud kohtuotsus Koninklijke Ahold, punkt 26).
- 45 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punktis b on sätestatud, et koostatud arvel tuleb esitada tasumisele kuuluv käibemaksusumma, mis on väljendatud asjaomase liikmesriigi vääringus. Nendest nõuetest ei tulene siiski, et see säte kohustab esitama nimetatud andmed riigi vääringu täisühikutes.
- 46 Seda järeldust ei sea kahtluse alla kummagi kahes eelnevas punktis mainitud sätte eesmärk ega ülesehitus. Nende sätete eesmärk on tagada liikmesriikides ühtne maksubaas ja siseturu nõuetekohane toimimine (vt eespool viidatud kohtuotsus Koninklijke Ahold, punktid 28 ja 29).
- 47 Sellest tuleneb, et ei nimetatud sätete sõnastusest ega nende eesmärgist ei ole võimalik järeldada, et ühenduse õigusnormid näevad ette konkreetse ümardamistasandi.
- 48 Järelikult, kuna täpsemad ühenduse õigusnormid puuduvad, tuleb liikmesriikide õiguskorras ühenduse õigusega seatud piirides kindlaks määrata, millises arengujärgus tohib või tuleb käibemaksusumma ümardada.
- 49 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 33, on liikmesriigid selle arengujärgu määratlemisel kohustatud järgima neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid, mis reguleerivad ühist käibemaksusüsteemi (vt selle kohta käesoleva kohtuotsuse punktid 34–36). Kuna aga ümardamine on tehniline küsimus, siis ei saa need põhimõtted sisaldada nõudeid, mille põhjal saaks järeldada, et vaid üks ümardamise tasand, eelkõige tooteühiku tasand või kaubaliigi tasand, võib vastata nimetatud põhimõtetele.
- 50 Ühtlasi tuleb eristada ühenduse õigusest tulenevaid võimalikke ümardamisinõudeid ja

praktilist vajadust ümardada riigi väikseima rahaühiku murdosa sisaldav käibemaksusumma. Kui sooritatakse tehing, mille hinnas sisaldub käibemaks, siis tehingu ajal ei ole tingimata vaja ümardada käibemaksusummat selle vääringu täisühikuni, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 42. Sel juhul on alles korralise käibemaksudeklaratsiooni esitamiseks tingimata vaja leida summa, mille saab tegelikult üle kanda ja mis seetõttu ei tohi sisaldada väikseima rahaühiku murdosa.

51 Eelnevatest kaalutlustest lähtudes tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuna täpsemad ühenduse õigusnormid puuduvad, tuleb igal liikmesriigil ühenduse õigusega seatud raamides, eelkõige neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid järgides juhaks, kui müügihinnas sisaldub käibemaks, kindlaks määrata, millisel tasandil võib või tuleb ümardada käibemaksusumma, mis sisaldab riigi väikseima rahaühiku murdosa.

Neljas küsimus

52 Selle küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas „jaemüüja” saab ühenduses kehtivatele võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtetele tuginedes nõuda, et tal lubataks tasumisele kuuluvate käibemaksusummade ümardamiseks kasutada sama meetodit, mida siseriiklik õigus lubab kasutada teatud maksumaksjatel, nn arvetega kauplejatel, st ümardada tasumisele kuuluv käibemaksusumma allapoole kaubaliigi ja tehingu tasandil.

53 Wetherspooni hinnangul on see, et jaemüüja jäetakse ilma õigusest, mis on antud arvetega kauplejatele, vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega. Selle erandi tulemusena koheldakse omavahel konkureerivaid sarnaseid kaubatarneid ja sarnaste teenuste osutamist käibemaksu suhtes erinevalt. Veel enam, kuna ülalnimetatud siseriiklikes õigusaktides ei ole mõistet „arvetega kauplejad” üldse defineeritud, on tegu meelevaldse vahetegemisega.

54 Ühendkuningriigi valitsus leiab selles osas, et arvetega kauplejad ei tee samasuguseid tarneid nagu jaemüüjad ega konkureeri viimastega, kes tegutsevad tarneahela erinevas lülis. Neutraalse maksustamise põhimõtte ja konkurentsi kahjustamise kõrvaldamine ei nõua seega nende kahe isikute rühma ühesugust kohtlemist käibemaksu suhtes.

55 Komisjoni sõnul välistab neutraalse maksustamise põhimõtte selle, et jaemüüjatele laiendataks õigust ümardada deklareeritavat käibemaksusummat allapoole, sest seda õigust lubab maksuhaldur kasutada teatud ettevõtjatel, kes kohaldavad üldjuhul hinda, milles ei sisaldu käibemaks, ega müü lõpptarbijatele.

56 Kreeka valitsuse hinnangul ei mõjuta allapoole ümardamine riigile laekuvat lõppsummat vaid siis, kui seda kohaldatakse ainult teistele maksukohustuslastele tehtud tarnetele ja osutatud teenustele.

57 Selles osas tuleb meenutada, nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktist 34, et käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise põhimõtet peegeldava neutraalse maksustamise põhimõttega on eelkõige vastuolus see, et maksumaksjaid koheldakse käibemaksu arvutamisel rakendatava ümardamise meetodi suhtes erinevalt, kui nad teevad samasuguseid või sarnaseid äritehinguid (vt selle kohta ka 22. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-162/07: Ampliscientifica ja Amplifin, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 25, ning 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-132/06: komisjon vs. Itaalia, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 39).

58 Seega on tarvis uurida, kas põhikohtuasjas asjassepuutuvates õigusaktides osutatud „arvetega kauplejad” ja „jaemüüjad” teevad samasuguseid või sarnaseid äritehinguid.

59 Antud juhul ilmneb käibemaksu käsitleva teatise 700 punktist 17.5 ning käsiraamatu V1?24A: *Trader's records* punktidest 12.1 ja 12.2, et mõiste „arvetega kauplejad” viitab vaid neile maksumaksjatele, kes tarnivad kaupa või osutavad teenuseid hinnaga, milles ei sisaldu käibemaks ja millele käibemaks lisatakse arve esitamise ajal.

60 Kui hind on kehtestatud ilma käibemaksuta, toimub ümardamine enne seda, kui klient tarne eest tasub. Maksusumma, mille maksukohustuslane kliendilt saab ja mille ta seejärel kannab üle riigile, on identne ega sõltu kasutatud ümardamismeetodist.

61 Seevastu juhul, kui käibemaks sisaldub kauba või teenuse hinnas, viib järjekindel allapoole ümardamine korralise käibemaksudeklaratsiooni esitamisest madalamal tasandil selleni, et maksukohustuslane kogub kliendilt tegelikult tasumisele kuuluva käibemaksusumma, kuid kannab riigile järjekindlalt üle väiksema summa, jättes vahe endale. See tagajärg on vastuolus põhimõttega, mille kohaselt maksukohustuslane kogub käibemaksu igal tootmise või turustamise etapil maksuhalduri jaoks, kellele ta on kohustatud selle üle kandma (vt 6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?291/03: *MyTravel*, EKL 2005, lk I?8477, punkt 30).

62 Lisaks on ülalmainitud olukorrad tunduvalt erinevad ühise käibemaksusüsteemi tegeliku kohaldamise praktiliste vajaduste seisukohast vaadelduna. Hind ilma käibemaksuta on tavaliselt antud ümardatult ja siis on käibemaksu ümardamine möödapääsmatult vajalik kogusumma leidmiseks, mis saadakse ilma käibemaksuta hinna ja tasumisele kuuluva käibemaksu liitmisel, mida saab tegelikult üle kanda. Seevastu juhul, kui käibemaks on kauba või teenuse hinna sees, ei ole ümardamine täishinna maksmiseks vajalik.

63 Seega on ettevõtjad, kes müüvad oma kaupa või teenuseid hinnaga, milles ei sisaldu käibemaks, teistsuguses olukorras kui need, kes arvutavad nimetatud tehingute hinna koos käibemaksuga. Järelikult ei saa viimati nimetatud ettevõtjad neutraalse maksustamise põhimõttele tuginedes nõuda, et neid koheldaks tasumisele kuuluva käibemaksusumma ümardamise suhtes samamoodi nagu ettevõtjaid, kes kasutavad hinda ilma käibemaksuta.

64 Järelikult tuleb neljandale küsimusele vastata, et kuna ettevõtjad, kes arvutavad oma kauba ja teenuste müügihinna koos käibemaksuga, on erinevas olukorras võrreldes nendega, kes teevad samasuguseid tehinguid ilma käibemaksuta, siis ei saa esimesena nimetatud ettevõtjad neutraalse maksustamise põhimõttele tuginedes nõuda, et neil lubataks samamoodi ümardada tasumisele kuuluvad käibemaksusummad allapoole kaubaliigi ja tehingu tasandil.

Kohtukulud

65 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. Täna ses seisus ei sisalda ühenduse õigus ühtki täpsemat ettekirjutust käibemaksusummade ümardamise meetodi kohta. Kuna täpsemad ühenduse õigusnormid puuduvad, on liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata käibemaksusummade ümardamise eeskirjad ja meetodid, samas on liikmesriigid kohustatud kindlaksmääramisel järgima põhimõtteid, millel ühine maksusüsteem põhineb, eelkõige neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid. Eeskätt ei ole ühenduse õigusega vastuolus esiteks see, et kohaldatakse siseriiklikku normi, mis nõuab käibemaksusummade ümardamist ülespoole, kui kõnealuse väikseima rahaühiku murdosa on suurem või võrdne 0,50?ga, ning teiseks ei nõua ühenduse õigus, et maksukohustuslastel lubataks ümardada käibemaksusummat allapoole, kui see summa sisaldab riigi väikseima rahaühiku murdosa.

2. Kuna täpsemad ühenduse õigusnormid puuduvad, tuleb igal liikmesriigil ühenduse õigusega seatud raamides, eelkõige neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid järgides juhuks, kui müügihinnas sisaldub käibemaks, kindlaks määrata, millisel tasandil võib või tuleb ümardada käibemaksusumma, mis sisaldab riigi väikseima rahaühiku murdosa.

3. Kuna ettevõtjad, kes arvutavad oma kauba ja teenuste müügihinna koos käibemaksuga, on erinevas olukorras võrreldes nendega, kes teevad samasuguseid tehinguid ilma käibemaksuta, siis ei saa esimesena nimetatud ettevõtjad neutraalse maksustamise põhimõttele tuginedes nõuda, et neil lubataks samamoodi ümardada tasumisele kuuluvad käibemaksusummad allapoole kaubaliigi ja tehingu tasandil.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.