

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 24. jaanuaril 2008¹(1)

Kohtuasi C-484/06

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

versus

Staatssecretaris van Financiën

Käibemaksusummade ümardamine

1. Tehingutelt võetava käibemaksu määrast olenemata esineb alati – kui võimalike määrade ja hindade valikut ei ole kunstlikult piiratud – juhtumeid, mille puhul tasumisele kuuluv maksusumma hõlmab tasumiseks kasutatava väikseima rahaühiku murdosa.⁽²⁾ Sellistel juhtudel on vaja ümardada. Siis tekivad küsimused selle kohta, kas ümardada tuleks ülespoole või allapoole, aga ka selle kohta, millisel etapil seda peaks tegema – kas iga toote, iga kassatšeki või arve, iga maksudeklaratsiooni puhul vms. Erinevate vastustega nendele küsimustele võivad kaasneda olulised erinevused arvestatava maksu üldsummates.

2. Käesolevas Madalmaade Hoge Raadi (ülemkohus) esitatud eelotsusetaotluses küsitakse järgmist: a) kas ümardamist reguleeritakse siseriiklike või ühenduse õigusaktidega ja b) kui ühenduse õigusaktidega, siis kas liikmesriigid peavad lubama ka ümardamist iga toote suhtes eraldi, isegi kui ühel ja samal arvel või käibemaksudeklaratsioonil kajastub mitu tehingut.⁽³⁾

Asjakohased ühenduse õigusnormid

3. Esimese käibemaksudirektiivi⁽⁴⁾ artikli 2 redaktsioonis, mis oli jõus käesolevas kohtuasjas asjassepuutuval ajal (oktoobris 2003), oli 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. Kuuendas direktiivis⁽⁵⁾ ilmuvad üksikasjalikumad sätted. Nende seast kaks on seotud ümardamisega – ent protsendimäärade, mitte summade ümardamisega. Artikliga 19⁽⁶⁾

reguleeritakse mahaarvatava sisendmaksu proportsionaalset väljaarvutamist, kui sisendeid kasutatakse nii maksustatavate kui ka maksuvabade väljundite jaoks; artikli 19 lõike 1 kohaselt esitatakse sisendmaksu *mahaarvatav* osa protsendina, mis on ümardatud *ülespoole* kuni järgmise täisarvuni. Artikli 25 lõikes 3,(7) mis käsitleb ühist kindla maksumääraga skeemi põllumajandustootjatele, on sätestatud, et hüvitise protsendimäär võib ümardada *üles? või allapoole* lähima poole protsendipunkti.

5. Järgmistele kuuenda direktiivi sätetele on osutatud kui käesolevas kohtuasjas käsitlevates küsimustes asjakohastele sätetele.

6. Artikli 2 lõikes 1(8) on sätestatud, et kaubatarne tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, tuleb maksustada käibemaksuga. Artikli 5 lõikes 1(9) määratletakse kaubatarne kui materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

7. Artikli 10 lõigete 1 ja 2 kohaselt on maksustatav teokoosseis olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused, nimelt kui maksuhalduril tekib õigus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist. See tekib põhimõtteliselt kauba kättetoimetamisel või teenuse osutamisel.(10)

8. Artiklis 11A(11) on sätestatud üldreegel, et maksustatav väärtus on sisuliselt kogu tasu, mille tarnija kliendilt või muult isikult kaubatarne või teenuse osutamise eest saab.

9. Artikli 12 lõike 3 punkt a nõuab, et liikmesriik kehtestaks hariliku käibemaksumäära, ja lubab vähendatud maksumäärasid teatavat liiki kaupade ja teenuste suhtes.(12)

10. Artikli 17 lõiked 1 ja 2(13) annavad maksukohustuslastele õiguse arvata tasumisele kuuluvast maksust maha käibemaksusumma, mille nad on tasunud seoses maksustatavate tehingutega kasutatud sisendtarnetelt.

11. Artikli 22 lõike 3 punkt a(14) nõuab maksukohustuslastelt tagamist, et iga nende poolt teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule tehtud maksustatava kaubatarne või osutatud maksustatava teenuse kohta väljastatakse arve (seega võib järeldada, et füüsilistest isikutest lõpptarbijate suhtes selline nõue puudub(15)), ning artikli 22 lõike 3 punkt b nõuab, et kõnealusel arvel peab olema muu teabe hulgas märgitud hind ilma maksuta ning kõnealune maks iga maksumäär järgi, aga ka võimalik maksuvabastus.(16) Artikli 22 lõige 5(17) kohustab iga maksukohustuslast tasuma käibemaksu netosumma (s.o tasumisele kuuluva käibemaksu ja sisendkäibemaksu vahe) korralise deklaratsiooni esitamisel.(18)

12. Samuti juhib komisjon tähelepanu teatavatele direktiivi 98/6/EÜ sätetele.(19) Nimelt määratleb selle direktiivi artikli 2 punkt a „müügihinna” jaemüügi kontekstis kui toote tüki või toote kindlaksmääratud koguse lõpphind, kaasa arvatud käibemaks ja kõik muud maksud, ning artikli 3 lõige 1 nõuab müügihinna avaldamist kõikide vastavate toodete puhul.

Asjakohased Madalmaade õigusnormid

13. Madalmaades reguleerivad käibemaksu Wet op de omzetbelasting 1968 (edaspidi „käibemaksuseadus”) ja Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (edaspidi „käibemaksuseaduse rakendusmäärus”). Harilik käibemaksumäär on 19% ja olemas on ka vähendatud käibemaksumäär 6%.

14. Käesolevas kohtuasjas asjassepuutuval ajal puudusid õigusnormid, mis oleksid reguleerinud tasumisele kuuluvate summade ümardamist. Käibemaksuseaduse rakendusmäärusesse lisati alates 1. juulist 2004 kohaldatav artikkel 5a:

„Maksu arvutamisel [...] arvele märgitud summa ja tolliväärtuse põhjal ümardatakse tasumisele kuuluva maksu summa aritmeetiliselt täissentideni. Kõnealusel aritmeetilisel ümardamisel ümardatakse summad, milles kolmandal kümnendkohal on number 5 või sellest suurem number, ülespoole, ning summad, milles kolmandal kümnendkohal olev number on väiksem kui 5, allapoole.”

15. Kõnealuse muudatuse seletuskirjas on märgitud, et ümardamisprobleemi arutas käibemaksu nõuandekomitee(20) ning komisjon oli seisukohal, et kuivõrd kõnealune direktiiv ei sisalda selle kohta mingeid õigusnorme, võivad liikmesriigid reguleerida seda siseriiklikul tasandil kooskõlas subsidiaarsuse põhimõttega.

16. Seletuskirjas on samuti märgitud, et ettenähtud meetod piirdub nõudega ümardada täissentideni, kuid käibemaksu võib arvutada ja ümardada iga kaubatarne või osutatud teenuse suhtes või ümardamine võib toimuda mitme kaubatarne või teenusega kogusumma suhtes.

17. Käibemaksuseaduse artikkel 38 kohustab ettevõtjaid pakkuma kaupu või teenuseid käibemaksu sisaldava hinnaga, välja arvatud juhul, kui klient on maksukohustuslane või avalik-õiguslik asutus.

Taust ja menetlus

18. Koninklijke Ahold NV (edaspidi „Ahold”) käitab Madalmaades kaubahalle. Jaemüüjana on ta kohustatud pakkuma kaupu ja teenuseid müügiks käibemaksu sisaldava hinnaga.

19. Oktoobris 2003 arvutas ta välja ja deklareeris käibemaksu kõikide oma kaubahallide müügikäibelt, lähtudes kassatšeki või „ostukorvi” kogusummast. Ta jaotas igal tšekil näidatud käibemaksu sisaldava summa kolmeks alamsummaks vastavalt toodetele, a) mille suhtes kohaldati harilikku maksumäära, b) mille suhtes kohaldati vähendatud maksumäära ja c) millelt ta ei pidanud arvestama käibemaksu, mis oli erikorra alusel ette makstud. Hinnas sisalduva käibemaksu summa leidmiseks korrutas ta kaks esimest alamsummat vastavalt koefitsiendiga 19/119 ja 6/106.(21) Seejärel ümardas ta iga saadud summa aritmeetiliselt (üles? või allapoole) täissentideni. Selliselt määratud summad deklareeriti käibemaksuna ja neid kasutati tasumisele kuuluva käibemaksu (nimetatud käibemaksu ja sisendkäibemaksu vahe) arvutamiseks.

20. Kahes kaubahallis aga tegi ta enda tarvis lisaks veel teistsuguse arvutuse, lähtudes sellest, et a) käibemaksu summa tuleks kindlaks määrata mitte iga kassatšeki, vaid iga müüdud kauba või teenuse suhtes ja b) iga vajalik ümardamine tuleks alati sooritada *allapoole* lähima täissendini. Nii jõudis Ahold oma arvutustes tulemusele, et kõnealuse kahe kaubahalli puhul oleks ta pidanud kõnealuse perioodi eest tasuma 1414 eurot vähem sellest, mida ta tegelikult deklareeris ja tasus.

21. Hoge Raadis on nüüd menetlemisel Aholdi kaebus selle summa tagasimaksmisest keeldumise peale. Ahold väidab, et igasugune ümardamisviis, mille tulemusel tasumisele kuuluv maksusumma on vähegi suurem summast, milleni jõutakse asjakohase käibemaksumäära range kohaldamise teel, on vastuolus ühenduse õigusnormidega.

22. Hoge Raad taotleb eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas käibemaksusummade ümardamise suhtes kehtib eranditult siseriiklik õigus või kuulub see küsimus – võttes arvesse eeskätt [kuuenda direktiivi artiklit 11A ja artikli 22 lõike 3 punkti b ja

lõiget 5] – ühenduse õiguse valdkonda?

2. Kui on tegemist viimati mainitud olukorraga: kas eespool viidatud direktiivi sätetest tuleneb, et liikmesriigid on kohustatud lubama tootepõhist ümardamist, isegi kui erinevad tehingud on märgitud ühele ja samale arvele ja/või on kajastatud ühes ja samas deklaratsioonis?”

23. Kirjalikke märkusi on esitanud Ahold, Kreeka, Madalmaade, Poola ja Ühendkuningriigi valitsused ning komisjon, kes olid kõik peale Poola valitsuse kohtuistungil esindatud.

Hinnang

Esimene küsimus – kohaldatav õigus

24. On selge, et käibemaksusummade ümardamine ei ole sõnaselgelt reguleeritud üheski ühenduse käibemaksudirektiivis. Ehkki Hoge Raadi viidatud artikkel 11A ja artikli 22 lõike 3 punkt b on käibemaksu summade kindlaksmääramisel asjakohased, puudub neis selline täpsusaste, mida oleks vaja konkreetseteks järeldusteks nende summade ümardamise kohta. Seda arvestades ning kuivõrd ümardamise küsimus on möödapääsmatu, peab vajalik üksikasjalik regulatsioon kuuluma siseriikliku õiguse valdkonda.(22)

25. Nagu mitu liikmesriiki on osutanud, kinnitavad seda järeldust ka asutamislepingu sätted käibemaksude ühtlustamise kohta (EÜ artikkel 93) ja direktiivide kohta (EÜ artikli 249 kolmas lõik).

26. Siiski on sama selge, et ühtlustava direktiivi reguleerimisalas ei tohi liikmesriigid vastu võtta õigusakte, mis on vastuolus või ei ole kooskõlas selles direktiivis sätestatud normide või põhimõtetega või ühenduse õiguses kohaldatavate kõrgemate normide või põhimõtetega.(23)

27. Teisisõnu ei ole ümardamine üksnes siseriikliku või üksnes ühenduse õiguse küsimus: see tuleb reguleerida üksikasjalikult siseriiklike õigusnormidega ühenduse õigusega nõutavates piirides.

Teine küsimus – ümardamine iga toote puhul eraldi

28. Teine küsimus seisneb eeltoodut arvestades sisuliselt selles, kas siseriiklik õigusnorm, mis võimaldab ettevõtjatel ümardada igalt müüdud tootelt tasumisele kuuluva käibemaksu allapoole lähima täissendini, on nõutav, kooskõlas või vastuolus ühenduse käibemaksualaste õigusnormidega, eelkõige kuuenda direktiiviga.

29. Olen seisukohal, et selline õigusnorm on käesolevas ettepanekus alljärgnevalt kirjeldatud põhjustel vastuolus käibemaksu suhtes kehtivate põhimõtetega. Ehkki küsimusel on kaks tahku – allapoole ümardamine ja ümardamine iga toote puhul –, on need kaks tahku omavahel tihedalt seotud ja ma käsitlen neid koos.

30. Sissejuhatavalt tuleb märkida, et kõnealune küsimus tekkis Hoge Raadil seoses kaubatarnetega ja teenuste osutamisega lõpptarbijatele käibemaksu sisaldavate jaehindadega. Piirdun oma analüüsis praegu ainult selle kontekstiga – mis ümardamise seisukohast on mõneti erinev kaubatarnetest ja teenuste osutamisest teistele maksukohustuslastele ning kaubatarnetest ja teenuste osutamisest netohindadega, millele lisandub käibemaks.(24)

31. Mulle näivad ülimalt tähtsad kaks nõuet: see, et käibemaks peab olema hinnaga täpselt proportsionaalne, ja see, et see peab olema ettevõtjate suhtes neutraalne.

32. Nende nõuete seast esimene ilmneb selgelt esimese direktiivi artiklist 2. See tähendab, et jaehinnas sisalduv käibemaks peab mis tahes käibemaksumäära korral vastama täpsele

proportsionaalsele osale hinnast, mis selle maksumäära kohaldamisest tuleneb. Kui käibemaksumäär on 19%, on jaehinnas sisalduv maksu täpne proportsionaalne osa 19/119 sellest hinnast. See proportsionaalne osa jääb täpseks olenemata sellest, kas seda saab väljendada täisarvus sentides või mitte.

33. Kõnealune teine nõue tuleneb nimetatud artiklist kui ka kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetega 1 ja 2 ette nähtud mahaarvamissüsteemist. Käibemaksuga tohib koormata ainult lõpptarbijat, mitte eri ettevõtjaid ega teenuseosutajaid, kes on andnud oma panuse lõpptootesse või kelle käest see on läbi käinud.(25) Need ettevõtjad peavad aga maksuhaldurile aru andma kõikidest lõpptarbija tasutud käibemaksusummadest ja ei tohi ühtegi sellist summat omaenda kasumisse jätta.

34. Lõpptarbija jaoks, keda koormatakse käibemaksuga, kuid kes ei tasu seda eraldi ega arva seda maha hilisemal etapil, on tarbetu määrata jaehinnas sisalduva maksu summa täisarvus sentides. Ta võib õiguspäraselt soovida enda informeerimist nii summast kui ka protsendimäärast, kuid selleks piisab ligikaudsest avaldamisest ümardatult lähima täissendini. Selline avaldamine kassatšakil, mitte kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 kohaselt väljastatud käibemaksuarvel ei pea olema üheski suhtes siduv jaemüüjale ega maksuhaldurile.

35. Mõlema viimati nimetatud isiku jaoks on seevastu praktikas oluline, et tasumisele kuuluvate summade arvutamisel kasutataks täpseid arve.

36. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 22 lõigetele 4 ja 5 peab maksukohustuslane käibemaksu summa deklareerima oma korralises deklaratsioonis, kus see kujutab endast elementi deklaratsiooni esitamisel tasumisele kuuluva maksu netosumma arvutamisel.

37. Deklareeritava summa suurenemine (ülespoole ümardamise tulemusel) tähendab maksuhaldurile tasutava maksu netosumma suurenemist ning vähenemine (allapoole ümardamise tulemusel) tähendab selle netosumma vähenemist.(26)

38. Seega, ehkki igas jaehinnas sisalduv ja tarbija poolt tasutav maksu täpne proportsionaalne osa (meie näite puhul 19/119 sellest hinnast) ei muutu, oleks jaemüüja korralises deklaratsioonis kõnealuse summa ülespoole lähima täissendini ümardamise korral kohustatud tasuma oma kasumi arvelt sendi mürdosa võrra rohkem sellest, mis tegelikult tasumisele kuulub, ning allapoole ümardamine võimaldaks tal jätta sendi mürdosa rohkem enda kasumisse.

39. Võib vastu vaielda, et sendi mürdosa on väga väike summa, mis ei ohusta tõsiselt käibemaksusüsteemi terviklikkust. Kui aga korrutada sendi mürdosa vastaval maksustamisperioodil müüdud toodete arvuga, võib selle mõju olla oluline.

40. Aholdi arvutus näitab, et kahes tema kaupluses oleks kõnealune vahe olnud ühe kuu jooksul ligikaudu 1400 eurot. Aholdi veebisaitidel esitatud andmete järgi käitab ta ainuüksi Madalmaades rohkem kui 2000 eri suurusega jaemüügipunkti. Seda arvestades tundub tõenäoline Ühendkuningriigi valitsuse ligikaudne hinnang, et „kui neljal suurimal Ühendkuningriigis kaupu tarnival kaubahallide ketil lubataks ümardada allapoole iga toote puhul, ilma et kliendi makstav hind sellest muutuks, muutuks nende kaubahallikettide arvestatav ja tasutav käibemaks allapoole ümardatuks tublisti üle 70 miljoni Inglise naela (100 miljoni euro) aastas”.(27)

41. Pole põhjust oletada, et ülespoole ümardamisega kaasnevad moonutused oleksid väiksemad kui allapoole ümardamise puhul, kuid moonutused võivad olla suuremad nendes liikmesriikides, kus kasutusel olev väikseim rahaühik on sendist suurem.

42. Seega viiks igalt tootelt tasumisele kuuluva käibemaksu summa allapoole või ülespoole ümardamine olulise lahknemiseni tulemusest, mis on täielikult kooskõlas käibemaksu täpse

proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtetega.(28) Allapoole ümardamise korral tasuksid kliendid olulisi käibemaksusummasid, mis jäävad jaemüüjatele ja mida ei anta maksuhaldurile üle kui tasumisele kuuluvaid; ülespoole ümardamisel koguks maksuhaldur jaemüüjatelt samasuguseid summasid, ehkki need ei kuulu tasumisele ja kliendid ei ole neid summasid tasunud.

43. Sellepärast ei saa ühenduse käibemaksualaste õigusnormidega lubada – veel vähem nõuda – käibemaksu süstemaatilist allapoole (ega ülespoole) ümardamist käibemaksu arvestamisel igalt jaemüüjate müüdud tootelt.

44. See järeldus on vastus Hoge Raadi teisele küsimusele.

45. Siiski võib olla kasulik uurida seda, mis laadi lahendus võiks olla vastuvõetav, pidades silmas, et praegu käsitletav olukord on seotud toodete jaemüügiga lõpptarbijatele käibemaksu sisaldavate hindadega.

46. Eespool toonitatud moonutuse vähendamiseks või minimeerimiseks, kui mitte täielikuks kõrvaldamiseks, sobivad vähemalt kahte liiki lähenemisviisid. Neid saab kohaldada üksteisest sõltumatult või kombineeritult.

47. Esiteks, nagu kõik märkusi esitanud liikmesriikide valitsused on märkinud, vähendab kõnealust moonutust tõenäoliselt harilik aritmeetiline ümardamismeetod, mille puhul iga 0,5-st väiksem sendi murdosa ümardatakse allapoole ja iga 0,5 suurune või suurem sendi murdosa ümardatakse ülespoole, mõlemal juhul lähima täissendini, kuivõrd allapoole ümardatud summad kalduvad tasakaalustama ülespoole ümardatud summasid.(29)

48. Selline lähenemisviis ei pruugi mõjutada iga kliendi poolt iga toote eest makstud hinnas sisalduva käibemaksu summat, mille väärtuseks 19% suuruse määra juures jääb 19/119 jaehinnast.(30) Pigem on see praktiline vahend, et lähendada omavahel üksikud summad, mida iga jaemüüja peab arvutama oma korralises deklaratsioonis maksuhaldurile. Suurem täpsus võib olla saavutatav nii, et igas tootes sisalduva käibemaksu summa arvutatakse välja näiteks kaheksanda või kümnenda kümnendkohani ning kõik selliselt arvutatud summad liidetakse ja saadud tulemus ümardatakse lähima täissendini, ent selline täpsusaste tundub olevat tarbetult keeruline (ja väiksema ettevõtja jaoks koormav).

49. Teiseks ei ole viimati esitatud kaalutlusest tulenevalt vaja üldse mingit ümardamist seni, kui tuleb teostada tegelik käibemaksu *tasumine*, sõltumata käibemaksu sisaldavate hindade näitamisest. Sellesse etappi jõutakse alles siis, kui arvutatakse välja tasumisele kuuluv summa seoses iga korralise deklaratsiooniga vastavalt kuuenda direktiivi artikli 22 lõikele 5. Seni tuleb jaemüüja arvepidamises näidata ainult käibemaksu sisaldavad hinnad iga kohaldatava maksumäära osas; nendes hindades sisalduv käibemaksusumma võidakse esitada kui 19/199 või 6/106 või muu kohaldatava murdosa (esimese direktiivi artiklis 2 nõutava „täpse proportsionaalse osa”) järgi. Kui ümardatakse üksnes viimasel etapil, on tulemus täpsem ja peale selle väheneb ka arvutamiskoormus.

50. Kui ümardamise mõju piirdub iga jaemüüja puhul nii vaid sendi murdosaga korralises deklaratsioonis sisalduva iga maksumäära suhtes, ei teki tasutud maksu kogusummas võrreldes tarbijate makstud kogusummaga tõsiseid moonutusi ning neutraalsuse moonutus ei saa ületada mõnda senti jaemüüja kohta.

51. Lisaks, kui lükata ümardamine edasi võimalikult hilisemasse etappi, ei mõjuta süstemaatiline allapoole ümardamine süsteemi terviklikkust rohkem kui tõesti tühisel määral. Euroopa Kohus märkis kohtuotsuses Elida Gibbs, et lõplikus arvestuses ei tohi maksuhalduri saadav summa ületada lõpptarbijat tasutud maksu.(31) Kui seda põhimõtet rangelt järgida, oleks

süstemaatiline allapoole ümardamine korralise deklaratsiooni esitamise etapis see lahendus, mis kõige täpsemini vastaks kohaldamisele kuuluvatele õigusnormidele ja põhimõtetele.

52. Sooviksin siinkohal lisada veel viimase märkuse. Jaemüüjad on direktiivi 98/6 alusel kohustatud näitama käibemaksu sisaldavaid müügihindu. Nagu kohtuistungil arutati, määravad nad need hinnad turuga seotud kaalutlustel, arvestades oma soovitatavat kasumimarginaali, kliendi maksmisvalmidusele vastavat hinda ja konkurentide hindu. On selge, et käibemaksusummade ümardamine saab neid kaalutlusi mõjutada, eriti odavate ja suure käibega toodete puhul. Samas on ette nähtud, et käibemaks peab olema ettevõtjate suhtes neutraalne ning ei tohi lubada, et käibemaksuarvutused mõjutaksid sedalaadi kaubanduslikke otsuseid. Selles suhtes on eriti oluline meeles pidada, et suurtel kaubahallikettidel on selliste arvutuste arvessevõtmiseks palju suuremad võimalused kui väikeettevõtjatel; seega võib igasugune võimalus ümardada käibemaksu üksikute toodete lõikes moonutada konkurentsi esimeste kasuks ja teiste kahjuks.

53. Kokkuvõttes: i) kui summad liita, tekib aritmeetilise ümardamise tulemusel vähem moonutusi kui süsteemaatilise üles? või allapoole ümardamise korral (ja ümardamine lähima paarisarvuni vähendab moonutusi veelgi); ii) moonutusi saab tõhusamalt minimeerida nii, et tasumisele kuuluvad summad arvutatakse välja alles pärast käibemaksu sisaldavate üksiksummade kokkuliitmist igal maksustamisperioodil; iii) sellel etapil on maksuhaldurile liigsete maksete tegemise vältimiseks vastuvõetav ümardada tasumisele kuuluv summa kõikidel juhtudel allapoole lähima minimaalse makseühikuni.

54. Rõhutaksin, et minu poolt visandatud lähenemisviise ei tuleks pidada tingimata ainsateks võimalusteks, mida liikmesriigid saavad kasutada. Vastuvõetav oleks igasugune lahendus, mille puhul peetakse kinni asjakohastest õigusnormidest ja põhimõtetest – ennekõike selline, mille puhul jaemüüja ei säilitaks ega maksaks ära jaehinnas sisalduva käibemaksu täpse proportsionaalse osa ja maksuhalduri tarvis arvestatava summa vahet.

Käibemaksuta hinnad ning kaubatarned ja teenused maksukohustuslastele

55. Hoge Raadi menetletav kohtuasi puudutab käibemaksu sisaldavate hindadega jaemüüki. Eespool esitatud kaalutlused on seotud selle spetsiifilise kontekstiga ja rajanevad eeldusel, et müük toimub lõpptarbijatele. Nagu olen märkinud, on sellistel tarbijatel õigus teada nende tasutud hinnas sisalduva käibemaksu proportsiooni ja olla informeeritud selle maksu summast lähima sendi täpsusega. Harilikult antakse see teave jaemüüja tšekil, kuid see ei pruugi olla siduv ettevõtja ja maksuhalduri vahelises suhtes.

56. Kui aga müük toimub maksukohustuslastele, kes kasutavad kõnealuseid kaupu seoses omaenda maksustatavate tehingutega, siis on vaja väljastada käibemaksuarve vastavalt kuuenda direktiivi artikli 22 lõikele 3. Selles arves tuleb märkida nii hind ilma käibemaksuta kui ka maksu summa ning kumbki summa tuleb väljendada sellise summana, mida on võimalik välja maksta.

57. Harilikult on sellised olukorrad seotud mitte jaemüüjatega, vaid selliste ettevõtjatega, kelle tegevus seisneb peamiselt teistele maksukohustuslastele kaubatarnete tegemises ja teenuste osutamises. Erinevalt jaemüüjatest määravad need ettevõtjad harilikult hinna – täissentides – ilma käibemaksuta ja kohaldavad seejärel selle hinna suhtes asjakohast käibemaksumäära. Selleks et näidata käibemaksu summa täissentides, on sageli jälle vaja summa üles? või allapoole ümardada.

58. Moonutusi, millele olen eespool osutanud, sellises olukorras siiski kas ei teki või on nende mõju suuresti leevendatud.

59. Mis puudutab *üksiktehinguid*, mille puhul kaubatarne tegijale või teenuse osutajale tasutav

maks vastab sisendkäibemaksule, mille seejärel arvab maha klient, ei koorma see summa kumbagi poolt ega too kummalegi poolele ka kasu ning kuivõrd kõnealune tasumisele kuuluv maks ja kõnealune sisendkäibemaks teineteist mahaarvamissüsteemi toimet tasakaalustavad, ei mõjuta see summat, mis võetakse käibemaksuahela lõpus lõpptarbijale tehtavalt kaubatarnelt või osutatavalt teenuselt.

60. Haruldasematel juhtudel, mil kaubatarne tehakse või teenus osutatakse lõpptarbijale, ei mõjuta ümardamine kauba tarnija või teenuse osutaja seisukohast maksu neutraalsust, ehkki selline ümardamine mõjutab pisut summat, mille tasub klient maksuhaldurile. Arvele kirjutatud summa on see, mida tuleb maksuhaldurile arvutada, ja mürdosa, mille võrra see summa ümardatakse, ei mõjuta kummalgi juhul kauba tarnija või teenuse osutaja kasumimarginaali.(32)

61. Tõepoolest võib ümardamise *kumuleeruv* mõju sellistele tehingutele mõjutada liikmesriigi võetava käibemaksutulu kogusummat, kuid see mõju on piiratud. Lõpptarbijad ostavad kaupu ja teenuseid valdavalt jaemüüjatelt, kellel on kohustus müüa käibemaksu sisaldavate hindadega. Nendel juhtudel, kui nad seda ei tee, on ostutehingud tõenäolisemalt kaalukama väärtusega, nii et ümardamine vähem kui ühe sendi võrra vastab oluliselt väiksemale proportsionaalsele vahele. Kui ümardamine on aritmeetiline, on selle mõju nii käibemaksust saadavale kogutulule kui ka üksikklientidele piiratud.

62. Kui maksukohustuslane ostab erandlike üksiktehingute puhul jaemüüjalt tooteid, mida ta kasutab seoses omaenda maksustatavate tehingutega ja mille hinnas sisalduva käibemaksu ta soovib maha arvata, taotleb ta arvet, milles on näidatud netohind ja maksu summa. Sel juhul peab jaemüüja oma hinda pisut korrigeerima, et neid summasid oleks võimalik näidata täissentides. Põhjustel, mida olen selgitanud, ei mõjuta see korrigeerimine siiski kumbagi poolt ega lõpuks kasseeritava käibemaksu summat.

Ettepanek

63. Kõikidest eespool esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadi esitatud küsimustele järgmiselt.

1. Ühenduse käibemaksualased direktiivid ei reguleeri üksikasjalikult käibemaksusummade ümardamist. Sellepärast peab seda reguleerima siseriiklik õigus, mis siiski peab selles suhtes vastama kõikidele kõnealustest direktiividest tulenevatele asjakohastele õigusnormidele ja põhimõtetele.

2. Nende õigusnormide ja põhimõtete kohaselt ei või jaemüüjad korralistes deklaratsioonides märgitava maksusumma kindlaksmääramisel ümardada käibemaksu summat allapoole eraldi iga müüdud toote käibemaksu sisaldava hinna osas.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Käesolevas kohtuasjas, milles käsitletakse eurodes väljendatud summasid, on väiksem rahaühik eurosent, millele edaspidi ka viitan, kuid rahaühiku nimetus ei puutu asjasse.

3 – Samalaadsed küsimused on tõstatatud Euroopa Kohtus alles arutamisel olevas kohtuasjas C-302/07: J. D. Wetherspoon PLC vs. The Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs, kus küsitakse ka seda, c) kas saab sisse seada ühise aritmeetilise meetodi üles? või allapoole ümardamiseks, d) millisel etapil tuleb ümardada ja e) millised tagajärjed tulenevad võrdse kohtlemise põhimõttest ja neutraalse maksustamise põhimõttest, kui maksuhaldur lubab süstemaatiliselt allapoole ümardada mõnedel, kuid mitte kõikidel ettevõtjatel.

4 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (ELT eriväljaanne 09/01, lk 3). Kõnealune esimene direktiiv tunnistati kehtetuks alates 1. jaanuarist 2007 ning asendati nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) ja mille artikli 1 lõige 2 sisaldab samu sätteid väiksemate keeleliste muudatustega. Direktiivi 2006/112 eesmärk on esitada kõik kohaldatavad ühenduse käibemaksualased õigusnormid selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, kuigi see ei too põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi olemasolevates õigusaktides (vt direktiivi põhjendus 3). Sellepärast ei pretendeeri käesolevas ettepanekus edaspidi esitatud viited direktiivile 2006/112 identsusele kehtetuks tunnistatud direktiivide vastavate sätete sõnastusega.

5 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; korduvalt muudetud). Ka kõnealune kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati direktiiviga 2006/112, kuid parema arusaadavuse huvides viitan kuuenda direktiivi sätetele olevikus. Nende sätete sisu – ja suurel määral ka sõnastus – on jäänud kehtima direktiivi 2006/112 vastavates sätetes.

6 – Direktiivi 2006/112 artikkel 175.

7 – Direktiivi 2006/112 artiklid 295–305, vt artikkel 298.

8 – Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt a.

9 – Direktiivi 2006/112 artikli 14 lõige 1.

10 – Direktiivi 2006/112 artiklid 62, 63 ja 66.

11 – Direktiivi 2006/112 artikkel 73.

12 – Direktiivi 2006/112 artiklid 96–99.

13 – Direktiivi 2006/112 artiklid 167 ja 168.

14 – Kohaldatav artikli 22 tekst sisaldus asjassepuutuval ajal kuuenda direktiivi artiklis 28h kui üks „üleminekusätteid”; praegu sisaldub artikli 22 lõike 3 punktile a vastav säte direktiivi 2006/112 artiklis 220.

15 – Vähemalt sisekaubanduses – kõnesolev nõue laieneb kogu sihtliikmesriigis maksustatavale kaugmüügile ja ühendusesisestele kaubatarnetele, sõltumata kliendi liigist.

16 – Tegelikult oli kõnealune artikli 22 lõike 3 punkti b redaktsioon asjassepuutuvaks ajaks asendatud nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ käibemaksu kohta arve esitamise tingimuste lihtsustamiseks, ajakohastamiseks ja ühtlustamiseks (EÜT 2002, L 15, lk 24; ELT eriväljaanne 09/01, lk 352–356), milles sätestati üksikasjalikum nõuete loetelu. Direktiiv 2001/115 jõustus 6. veebruaril 2002, kuid liikmesriikide jaoks oli selle rakendamise tähtpäev 1. jaanuar 2004. See direktiiv võeti Madalmaades üle nimetatud kuupäeval (18. detsembri 2003. aasta seadus, *Staatsblad* nr 530, 29.12.2003, lk 1). Hoge Raad viitab „kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkti b kümnendale taandele (kuni 1. jaanuarini 2004 kehtinud redaktsioonis)” – ent tegelikult sisaldab ainult direktiivist 2001/115 tulenev muudetud redaktsioon kümnendat taanet, milles nõutakse tasumisele kuuluva käibemaksusumma märkimist arvel. Kuivõrd asjakohane on siiski see, et käibemaksuarvel tuleb näidata tehingult tasutava käibemaksu summa, ei ole see eksitus oluline. Praegu sisalduvad

vastavad sätted direktiivi 2006/112 artiklis 226.

17 – Direktiivi 2006/112 artikkel 206.

18 – Artikli 22 lõike 4 punkti a kohaselt võib iga liikmesriik määrata maksustamisperioodiks ühe kuu, kaks kuud, kolm kuud või muu perioodi, mis ei ületa üht aastat, ning korraline deklaratsioon tuleb esitada liikmesriikide kindlaksmääratava tähtaja jooksul, mis ei või olla pikem kui kaks kuud iga maksustamisperioodi lõpust (vt praegune direktiivi 2006/112 artikkel 252).

19 – Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. veebruari 1998. aasta direktiiv tarbijakaitse kohta tarbijatele pakutavate toodete hindade avaldamisel (EÜT 1998, L 80, lk 27; ELT eriväljaanne 15/04, lk 32).

20 – Kuuenda direktiivi artikli 29 (direktiivi 2006/112 artikkel 398) alusel moodustatud foorum, kus liikmesriikide ja komisjoni esindajad arutavad käibemaksu rakendamisega seotud küsimusi.

21 – On oluline meeles pidada, et jaehindade puhul tuleb käibemaks arvutada tagurpidiselt, lähtudes käibemaksu sisaldavast teadaolevast hinnast, mitte edaspidiselt, lähtudes oletatavast hinnast, mis ei sisalda käibemaksu. Jaemüügihind, mis sisaldab 19% käibemaksu, moodustab 119% netohinnast, mis maksu ei sisalda. Seega on käibemaksu summa mitte 19/100 (19%), vaid 19/119 jaehinnast. Mis tahes muu käibemaksumäära puhul kehtib *mutatis mutandis* sama arvutusviis.

22 – Analoogete näitega tutvumiseks vt 15. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-35/05: Reemtsma (EKL 2007, lk I-2425, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 – Euroopa Kohtu poolt maksustamise valdkonnas palju kordi sedastatud põhimõte: vt viimati 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-443/06: Hollmann (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata; punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika)

24 – Viimati mainitud olukordi on käsitletud käesoleva ettepaneku punktis 55 jj.

25 – Vt nt 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Investrand (EKL 2007, lk I-1315, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 – Või – erandolukorras, kus sisendkäibemaks ületab vastavalt maksustamisperioodil tasumisele kuuluvat käibemaksu – vastavalt maksuhalduri poolt hüvitatava netosumma vähenemist või suurenemist.

27 – Kohtuistungil mainis Ühendkuningriigi esindaja koguni suuremaid arve, mis jäävad vahemikku 200-800 miljonit Inglise naela.

28 – Süstemaatilisel ümardamisel kassatšeki või „ostukorvi” tasandil peab olema ka oluline, kuigi väiksem mõju, arvestades mis tahes liikmesriigis iga päev väljastatavate selliste tšekkide suurt arvu.

29 – Kohtuistungil viitas Ühendkuningriigi juhtumile, mille puhul aritmeetiline ümardamine iga toote suhtes oleks tekitanud üheainsa ettevõtja puhul kuue kuu jooksul tekkivaks maksuarvestuslikuks lahknemiseks rohkem kui 17 000 Inglise naela. Samuti vastab tõele see, et kõnealune aritmeetiline meetod kätkeb endas väikest, kuid süstemaatilist kaldumist ülespoole, sest 0,5 senti ümardatakse alati ülespoole, ehkki see väärtus jääb täpselt kahe täissendi vahele. Seda probleemi võiks leevendada „pangandusliku ümardamisega” (*banker's rounding*) ehk „ümardamisega lähima paaristäisarvuni”, milles näiteks täisarvuni ümardamise puhul ümardatakse mis tahes summa, mille lõpus on *täpselt* ,5 ilma mingi järgneva numbri, lähima paaristäisarvuni. Nii tekib 3,5

ümardamise tulemuseks 4 nagu varemgi, kuid 2,5 ümardamise tulemuseks tekib 2.

30 – Seda võib kliendi teavitamiseks näidata ümardatud kujul, nagu pakkusin välja eespool punktis 34. Siiski võib tekkida probleeme, kui kõnealust ümardatud summat käsitletakse kui *tegelikku* hinnas sisalduvat käibemaksusummat. Nt sisaldab toode, mida müüakse hinnaga 0,28 eurot, 19% käibemaksumäära puhul 0,0447 euro suurust käibemaksu (19/119 summast 0,28 eurot). Kui ümardada see käibemaksusumma 0,04 euroks, on hind ilma käibemaksuta 0,24 eurot. Kuid 19% summast 0,24 eurot on 0,0456 eurot, mis tuleks ümardada 0,05 euroks, ja nii oleks pidanud käibemaksu sisaldav hind olema 0,29 eurot.

31 – Euroopa Kohtu 24. oktoobri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-317/94: Elida Gibbs (EKL 1996, lk I-5339, punktid 18-24, eriti punkt 24. Ehkki kohtumenetluse keel oli inglise, näib mulle, et ingliskeelne sõnastus – „the tax authorities may not *in any circumstances charge* an amount exceeding the tax paid by the final consumer” – ei ole täpselt vastavuses prantsuskeelsega, milles kõnealune kohtuotsus algselt koostati – „l’administration fiscale ne saurait *en définitive percevoir* un montant supérieur à celui payé par le consommateur final” (kohtujuristi kursiiv).

32 – Tuleks märkida, et seda võimalust ei saa kasutada tegelikud jaemüüjad, kes on kohustatud määrama käibemaksu sisaldavaid hindu (vt eespool punktis 12 viidatud direktiiv 98/6).