

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2008 m. sausio 24 d.(1)

Byla C-484/06

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

„Pridėtinasis vertės mokesčio sumų apvalinimas“

1. Taikant bet kokį PVM tarifą sandoriams, atsirasi atvejai, kai mokėtina suma apims mokėjimui naudojamo mažiausio piniginio vieneto dalį, išskyrus atvejus, kai galimas tarifas ir kainų pasirinkimas yra dirbtinai apribotas(2). Tokiais atvejais būtinas apvalinimas. Tuomet kyla klausimas, ar apvalinimas turi būti atliekamas iki didesnio ar iki mažesnio skaičiaus ir kuriame etape jis turi būti atliktas – kiekvienos prekės atžvilgiu, kiekvieno kasos čekio ar sąskaitos faktūros atžvilgiu, kiekvienos deklaracijos atžvilgiu ir t. t. Skirtingi atsakymai į šiuos klausimus gali nulemti didelius bendrą apskaitytiną mokesčių sumų skirtumus.

2. Šiame Nyderlandų *Hoge Raad* (Aukščiausiasis Teismas) prašyme priimti prejudicinį sprendimą klausima: a) ar apvalinimui taikoma nacionalinė, ar Bendrijos teisė ir b) jei taikoma pastaroji, ar valstybės narės privalo leisti apvalinti sumų už prekių iki mažesnio skaičiaus, net jei vienoje sąskaitoje faktūroje ar PVM deklaracijoje nurodomos skirtingos operacijos(3).

Taikytini Bendrijos teisės aktai

3. Pirmosios PVM direktyvos(4) 2 straipsnyje, galiojusiame šioje byloje nagrinėjamu laikotarpiu (2003 m. spalio mėn.), buvo numatyta:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą, prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainą tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinės vertės mokesčio, gali būti atimama pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri tiesiogiai priskiriama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims.

Bendroji pridėtinės vertės mokesčio sistema taikoma iki mažmeninės prekybos imtinai.“

4. Išsamesnės nuostatos tvirtintos Šeštojoje direktyvoje(5). Dvi iš jų susijusios su apvalinimu,

tačiau procentų, o ne sumą. 19 straipsnis(6) reglamentuoja *pro rata* pirkimo mokesčio atskaitos apskaičiavimą, kai įsigytos prekės naudojamos ir apmokestinamoms, ir atleistoms nuo mokesčių prekėms; pagal 19 straipsnio 1 dalį pirkimo mokesčio atskaitos proporcija turi būti išreiškiama iki artimiausio didesnio sveiko skaičiaus suapvalintais procentais. O 25 straipsnio 3 dalis(7) dėl bendros vienodo tarifo schemos, taikomos ūkininkams, numato, kad kompensacinis procentas galima apvalinti iki artimiausio pusės procento iki didesnio ar mažesnio skaičiaus.

5. Šios Šeštosios direktyvos nuostatos buvo nurodytos kaip taikytinos nagrinėjamai bylai.

6. 2 straipsnio 1 dalyje(8) nustatyta, kad PVM apmokestinamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip toks, prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygą. 5 straipsnio 1 dalis(9) prekių tiekimą apibrėžia kaip teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimą.

7. Pagal 10 straipsnio 1 ir 2 dalis apmokestinimo momentas yra momentas, kai vykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinose teisinėse sąlygose, o būtent kai mokesčio administratorius įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė tį mokestį sumokėti. Iš esmės tai vyksta atlikus prekių tiekimą ar paslaugos teikimą(10).

8. 11 straipsnio A dalyje(11) tvirtinta bendroji taisyklė, kad apmokestinamoji vertė iš esmės apima visą atlygą, tiekįjį gaunamą iš kliento ar bet kokio kito šaltinio už prekes ir paslaugas.

9. 12 straipsnio 3 dalies a punkte reikalaujama, kad valstybės narės nustatytų standartinį PVM tarifą, ir tam tikrą prekių ir paslaugų atžvilgiu leidžia nustatyti lengvatinius tarifus(12).

10. 17 straipsnio 1 ir 2 dalimis(13) apmokestinamiesiems asmenims suteikiama teisė iš įmokėtino pardavimo mokesčio atskaityti PVM, sumokėtą už įsigytas prekes ir paslaugas, kurias jie naudoja savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams.

11. 22 straipsnio 3 dalies a punkte(14) reikalaujama, kad apmokestinamieji asmenys užtikrintų, jog kiekvieno apmokestinamojo tiekimo kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui atveju būtų išrašyta sąskaita faktūra (taigi, iš to išplaukia, kad nereikalaujama išrašyti sąskaitą faktūrą tiekiant prekes ar teikiant paslaugas galutiniams vartotojams fiziniams asmenims(15)); o 22 straipsnio 3 dalies b punkte reikalaujama sąskaitoje faktūroje, be kitos informacijos, nurodyti kainą be mokesčio bei atitinkamą mokestį pagal kiekvieną atskirą tarifą, taip pat visus atleidimo nuo mokesčio atvejus(16). 22 straipsnio 5 dalyje(17) reikalaujama, kad pateiktą eilinę deklaraciją visi apmokestinamieji asmenys sumokėtų grynįjį PVM (t. y. iš pardavimo PVM atėmus pirkimo PVM)(18).

12. Komisija taip pat atkreipia dėmesį į kai kurias Direktyvos 98/6/EB nuostatas(19). Kalbant konkrečiau, šios direktyvos 2 straipsnio a punkte mažmeninė „pardavimo kaina“ apibrėžiama kaip galutinė prekinio vieneto ar tam tikro prekės kiekio kaina su PVM ir visais kitais mokesčiais, o 3 straipsnio 1 dalyje reikalaujama, kad pardavimo kaina būtų žymima ant visų susijusių prekių.

Taikytini Nyderlandų teisės aktai

13. Nyderlanduose PVM reglamentuoja 1968 m. Apyvartos mokesčio įstatymas (*Wet op de omzetbelasting*) ir 1968 m. įgyvendinimo nutarimas dėl apyvartos mokesčio (*Uitvoeringsbesluit omzetbelasting*). Įprastinis PVM tarifas yra 19 %. Kai kurioms prekių tiekimo ir paslaugų teikimo kategorijoms taip pat taikomas lengvatinis 6 % tarifas ir nulinis tarifas.

14. Pagrindinėje byloje nagrinėjamo laikotarpiu nuostatų, reglamentuojančių mokėtiną sumą apvalinimui, nebuvo. Nuo 2004 m. liepos 1 d. gyvendinimo nutarimas dėl apyvartos mokesčio buvo papildytas nauju 5a straipsniu:

„apskaičiuojant mokestį apmokestinamos sumos arba muitinės vertės pagrindu <...> mokėtino mokesčio suma aritmetiškai apvalinama iki sveikų centų. Aritmetinis apvalinimas turi būti atliktas taip, kad suma, kurioje trečias skaičius po kablelio yra lygus 5 arba didesnis, būtų suapvalinama iki didesnio skaičiaus, o kai trečias skaičius po kablelio yra mažesnis už 5, būtų suapvalinama iki mažesnio skaičiaus“.

15. Šios pataisos aiškinamajame rašte nurodyta, kad apvalinimo problema buvo aptarta PVM patariamajame komitete(20), o Komisijos pozicija buvo tokia, jog kadangi direktyva šiuo klausimu jokių nuostatų neįtvirtina, valstybės narės, remdamosi subsidiarumo principu, gali ją reguliuoti nacionaliniu lygmeniu.

16. Aiškinamajame rašte taip pat pažymėta, kad tvirtintas metodas taikomas tik aritmetiniam apvalinimui iki sveikų centų, tuo tarpu mokestis gali būti apskaičiuotas ir suapvalintas už kiekvieną prekių tiekimą ar paslaugų teikimą arba gali būti taikomas bendrai už sumą, apimančią keletą tiekimų.

17. Apyvartos mokesčio įstatymo 38 straipsnyje reikalaujama, kad prekybininkai prekes ar paslaugas tiekia už kainą su PVM, išskyrus atvejus, kai klientas yra apmokestinamasis asmuo arba viešoji institucija.

Faktinės aplinkybės ir procedūra

18. *Koninklijke Ahold NV* (toliau – *Ahold*) Nyderlanduose eksploatuoja prekybos centrus. Būdama mažmeninė parduodamas prekes ji privalo tiekti kainomis su PVM.

19. 2003 m. spalio mėn., atsižvelgdama į bendrą kiekvieno kasos čekio (arba „pirkinių krepšelio“) sumą, ji apskaičiavo ir deklaravo pardavimo PVM už visuose savo prekybos centruose parduotas prekes. Kiekvienoje sąskaitoje nurodytą bendrą sumą su PVM ji išskaidė į tris dalis: a) už prekes, kurioms taikomas standartinis tarifas b) už prekes, kurioms taikomas lengvatinis tarifas ir c) už prekes, kurioms PVM netaikomas ir yra iš anksto sumokamas pagal specialią schemą. Kad apskaičiuotų kainą trauktų PVM sumą, pirmąsias dvi dalis ji padaugino atitinkamai iš 19/119 ir 6/106(21). Tada kiekviena iš šių sumų buvo aritmetiškai suapvalinta iki (didesnį ar mažesnį) sveikų skaičių. Taip apskaičiuotos bendros sumos buvo deklaruotos kaip pardavimo mokestis ir naudojamos apskaičiuojant mokėtiną PVM sumą (iš pardavimo mokesčio atimtas pirkimo mokestis).

20. Tačiau dviejuose prekybos centruose ji savais tikslais atliko ir kitokį skaičiavimą remdamasi tuo, kad a) PVM suma turėtų būti apskaičiuota ne kiekvienam kasos čekiui, o kiekvienai parduotai prekei ir b) bet koks būtinas apvalinimas turi būti atliktas iki artimiausio sveiko mažesnio cento. Taip *Ahold* suskaičiavo, kad už šias dvi parduotuves aptariamam laikotarpiui ji turėjo pareigą sumokėti 1 414 eurų mažiau nei iš tikrųjų deklaravo ir sumokėjo.

21. *Ahold* skundas dėl atsisakymo grąžinti šią sumą pasiekė *Hoge Raad*. Ji tvirtina, kad bet koks apvalinimo metodas, nulemiantis kad ir kiek didesnį mokėtiną sumą nei ta, kuri būtų griežtai pritaikius atitinkamą PVM tarifą, yra nesuderinamas su Bendrijos teise.

22. *Hoge Raad* prašo priimti prejudicinį sprendimą dėl šio klausimo:

„1. Ar pridėtinės vertės mokesčio sumą apvalinimui reglamentuoja tik nacionalinė teisė, ar, ypač

atsižvelgiant ? (Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkto dešimt? ?trauk? ir ? 5 dal? bei 11 straipsnio A skirsn?), Bendrijos teis??

2. Pastaruoju atveju – ar iš nurodyt? direktyv? nuostat? išplaukia, kad valstyb?s nar?s privalo leisti apvalinti sum? už prek? iki mažesnio skai?iaus, net jei skirtingos operacijos nurodomos vienoje s?skaitoje fakt?roje ir (arba) ?traukiamos ? vien? deklaracij??“

23. *Ahold*, Graikijos, Nyderland?, Lenkijos ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s bei Komisija pateik? rašytines pastabas. Visos jos, išskyrus Lenkijos vyriausyb?, dalyvavo pos?dyje.

Vertinimas

Pirmasis klausimas – taikytina teis?

24. Akivaizdu, kad jokia kurios nors Bendrijos PVM direktyvos norma aiškiai nereglamentuoja PVM sum? apvalinimo. Nors *Hoge Raad* nurodomi 11 straipsnio A dalis ir 22 straipsnio 3 dalies b punktas yra susij? su PVM sum? nustatymu, jie n?ra pakankamai išsam?s, kad b?t? galima padaryti koki? nors konkre?i? išvad? d?l ši? sum? apvalinimo. Esant tokiai situacijai ir turint omenyje, kad apvalinimo klausimas yra neišvengiamas, b?tinas išsamus reguliavimas turi b?ti ?tvirtintas nacionalin?je teis?je(22).

25. Be to, kaip pažym?jo kelios valstyb?s nar?s, toki? išvad? patvirtina Sutarties nuostatos, susijusios su apyvartos mokes?i? derinimu (EB 93straipsnis) ir direktyvomis (EB 249straipsnio 3 dalis).

26. Vis d?lto akivaizdu, kad suderinan?ios direktyvos taikymo srityje valstyb?s nar?s negali priimti priemoni?, kurios prieštaraut? ar b?t? nesuderinamos su toje direktyvoje ?tvirtintais principais ar normomis arba bet kuriomis taikytinomis Bendrijos teis?s aukštesn?s galios normomis ar principais(23).

27. Kitaip tariant, apvalinimo klausimas yra ne tik nacionalin?s, bet ir Bendrijos teis?s reguliavimo dalykas; jis privalo b?ti išsamiai reguliuojamas nacionalin?je teis?je, ta?iau Bendrijos teis?s nustatytose ribose.

Antrasis klausimas – suapvalinimas iki mažesn?s sumos už prek?

28. Atsižvelgiant ? tai, antrasis klausimas iš esm?s yra toks: ar nacionalin? teis?s norma, kuri prekiautojams leidžia apvalinti PVM iki artimiausio cento už kiekvien? parduot? prek?, yra b?tina, suderinama ar nesuderinama su Bendrijos PVM teise, konkre?iai Šešt?ja direktyva.

29. Mano manymu, tokia norma nesuderinama su PVM taikomais principais d?l toliau nurodom? priežas?i?. Nors šis klausimas turi du aspektus – apvalinim? iki mažesnio skai?iaus ir apvalinim? už prek?, abu jie glaudžiai susij?, tod?l juos nagrin?siu kartu.

30. B?tina iškart pažym?ti, kad *Hoge Raad* klausimas iškilo d?l tiekimo galutiniams vartotojams mažmenine kaina su PVM. Šioje išvadoje analiz? apribosiu b?tent šiuo klausimu, kuris apvalinimo poži?riu skiriasi nuo tiekimo kitiems apmokestinamiesiems asmenims ir tiekimo grynosiomis kainomis, prie kuri? pridedamas PVM(24).

31. Mano manymu, yra du svarbiausi? reikšm? turintys reikalavimai: kad PVM b?t? tiksliai proporcingas kainai ir kad jis b?t? neutralus prekybinink? atžvilgiu.

32. Pirmasis reikalavimas yra aiškiai ?tvirtintas Pirmosios direktyvos 2 straipsnyje. Jis reiškia, kad ? mažmenin? kain? ?skai?iuota PVM suma, nepriklausomai nuo konkretaus PVM tarifo, turi

sudaryti tiksli? kainos proporcij?, kuri atsiranda d?l tokio tarifo taikymo. Jei tarifas yra 19 %, tiksli mokes?io proporcija mažmenin?je kainoje yra šios kainos 19/119. Ji išlieka tiksli proporcija, nepriklausomai nuo to, ar gali b?ti išreikšta sveik? cent? skai?iumi, ar ne.

33. Antrasis reikalavimas kyla iš šio straipsnio ir iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 ir 2 dalyse ?tvirtintos atskaitos sistemos. PVM privalo sumok?ti tik galutinis vartotojas, o ne ?vair?s prekybininkai ir paslaug? teik?jai, kurie prisid?jo prie galutinio produkto k?rimo ar per kuri? rankas jis per?jo(25). Priešingai, šie ?kio subjektai mokes?i? institucijoms privalo atsiskaityti už visas galutinio vartotojo sumok?tas PVM sumas ir negali ši? sum? pasilikti sau.

34. Galutiniam vartotojui, kuriam tenka PVM našta, bet kuris jo atskirai nemoka ir neatskaito v?lesniame etape, neb?tina ? mažmenin? kain? ?skai?iuotos mokes?io sumos apskai?iuoti sveikais centais. Jis gali teis?tai nor?ti gauti informacij? apie sum? ir procentus, bet šiam tikslui pakanka apytiksliai nurodyti artimiausi? cent?. Neb?tina, kad toks nurodymas kasos ?ekyje, o ne pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies reikalavimus išrašytoje PVM s?skaitoje fakt?roje kaip nors ?pareigot? mažmeninink? ar mokes?i? institucij?.

35. Priešingai, abiem pastariesiems praktiškai svarbu, kad apskai?iuojant mok?tinas sumas b?t? naudojami tiksl?s skai?iai.

36. Pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 4 ir 5 dalis apmokestinamasis asmuo savo eilin?je deklaracijoje privalo deklaruoti pardavimo mokest?, kuris bus naudojamas kaip elementas skai?iuojant gryn?j? mokest?, kur? jis prival?s sumok?ti pateikdamas deklaracij?.

37. Bet koks deklaruotos sumos padid?jimas (d?l apvalinimo iki didesnio skai?iaus) reiškia grynojo mokes?io, kuris privalo b?ti sumok?tas mokes?i? institucijoms, padid?jim?, o bet koks sumaž?jimas (d?l apvalinimo iki mažesnio skai?iaus) reiškia šio grynojo mokes?io sumaž?jim?(26).

38. Taigi, nors tiksli ? kiekvien? mažmenin? kain? ?skai?iuoto ir vartotojo sumok?to mokes?io (m?s? pavyzdžiui ? 19/119) proporcija nesikei?ia, sumos apvalinimas iki didesnio artimiausio cento eilin?je deklaracijoje ?pareigot? mažmeninink? sumok?ti dalimi cento daugiau iš savo pelno, nei iš tikr?j? priklauso, o apvalinimas iki mažesnio skai?iaus leist? jam pasilikti dal? cento kaip papildom? peln?.

39. B?t? galima paprieštarauti, kad cento dalis yra maža suma, kuri netur?t? kelti rimto pavojaus PVM sistemos vientisumui. Ta?iau kai cento dalis padauginama iš parduot? preki? atitinkamu mokestiniu laikotarpiu, poveikis gali b?ti nemažas.

40. *Ahold* skai?iavimai rodo, kad per vien? m?nes? dvieiose jos parduotuv?se susidaryt? 1 400 eur? skirtumas. *Ahold*, remiantis jos interneto svetaine, eksploatuoja virš 2 t?kstan?i? ?vairaus dydžio mažmenin?s prekybos viet? vien Nyderlanduose. Atsižvelgiant ? tai, Jungtin?s Karalyst?s apytikris skai?iavimas, kad, „jei keturiems didžiausiems prekybos centr? tinklams, vykdančioms tiekim? Jungtin?je Karalyst?je, b?t? leidžiama apvalinti iki mažesnio skai?iaus už prek? be joki? kain?, kurias sumoka vartotojai, pakeitimo, tai reikšt? ši? prekybos centr? apskai?iuoto ir sumok?to PVM apvalinim? iki mažesnio skai?iaus virš 70 milijon? svar? sterling? (virš 100 milijon? eur?) per metus“, atrodo ?tikinamas(27).

41. N?ra pagrindo manyti, kad apvalinimas iki didesnio skai?iaus sukelt? mažesn? iškraipym? nei apvalinimas iki mažesnio skai?iaus, ta?iau iškraipymas gal?t? b?ti didesnis valstyb?se nar?se, kuriose naudojamas mažiausias piniginis vienetas yra didesnis už cent?.

42. Tod?l sistemingas mok?tin? PVM sum? apvalinimas iki mažesnio ar didesnio skai?iaus už

kiekvien? parduot? prek? sukelt? nemaž? bendr? nukrypim? nuo tikslaus proporcingumo ir PVM neutralumo principus atitinkan?io rezultato(28). Apvalinant iki mažesnio skai?iaus bendrai dideles PVM sumas sumok?t? vartotojai, o pasilik? mažmenininkai, užuot, kaip priklauso, jas sumok?j? mokes?i? institucijoms; apvalinant iki didesnio skai?iaus panašias sumas iš mažmeninink? surinkt? institucijos, nors vartotojai jomis neb?t? apmokestinti ir j? nemok?t?.

43. Tod?l Bendrijos PVM teis? negali leisti, nekalbant jau apie reikalavim?, apskai?iuojant mokes?ius sistemingai apvalinti PVM iki mažesnio (ar didesnio) skai?iaus už kiekvien? mažmenininko parduot? prek?.

44. Ši išvada atsako ? antr?j? *Hoge Raad* klausim?.

45. Vis d?lto gali b?ti naudinga ?vertinti, kokie sprendimo b?dai gal?t? b?ti priimtini, atsižvelgiant ? tai, kad ši situacija susijusi su mažmenine prekyba galutiniams vartotojams kainomis su PVM.

46. Yra bent du b?dai, leidžiantys sumažinti ar minimizuoti, o galb?t ir visiškai pašalinti mano pirmiau nurodyt? iškraipym?. Jie gali b?ti taikomi savarankiškai arba kartu.

47. Pirma, kaip pabr?ž? visos rašytines pastabas pateikusios valstybi? nari? vyriausyb?s, bendras aritmetinio apvalinimo metodas, pagal kur? bet kuri už 0,5 cento mažesn? dalis apvalinama iki artimiausio mažesnio skai?iaus, o bet kuri 0,5 ir didesn? dalis apvalinama iki artimiausio didesnio skai?iaus, tik?tinai sumažins aptariam? iškraipym? tuo poži?riu, kad iki mažesnio skai?iaus suapvalintos sumos turi tendencij? kompensuoti iki didesnio skai?iaus suapvalintas sumas(29).

48. Toks b?das neturi ?takos PVM sumai, kuri ?skai?iuota ? vartotojo už kiekvien? prek? sumok?t? kain?, kuri, esant 19 % tarifui, išlieka 19/119 mažmenin?s kainos(30). Iš esm?s tai praktin? priemon? pasiekti ši? atskir? sum?, kurias kiekvienas mažmenininkas privalo apskaityti ir pateikti mokes?i? institucijoms savo eilin?je deklaracijoje, visumos suderinim?. Didesn? tikslumo laipsn? b?t? galima pasiekti ? kiekvienos prek?s kain? ?traukt? PVM apskai?iuojant iki, pavyzdžiui, aštunto ar dešimto skai?iaus po kablelio ir taip apskai?iuotas sumas susumuojant prieš apvalinant iki artimiausio skai?iaus, ta?iau panašu, kad toks tobulumas n?ra b?tinas (ir pernelyg apsunkint? smulkiuosius prekybininkus).

49. Antra, pl?tojant pirmiau pateiktus svarstymus, apvalinimo iš viso n?ra reikalo atlikti tol, kol atskirai nuo kain? su PVM nurodymo PVM mok?jimas faktiškai *nebuvo atliktas*. Šis etapas n?ra pasiekiamas tol, kol eilin?je deklaracijoje pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 5 dal? n?ra apskai?iuojama mok?tina suma. Iki šio momento mažmenininko apskaitoje turi atsispind?ti tik kainos su PVM kiekvienam taikytinam mokes?i? tarifui; ? šias kainas ?skai?iuota mokes?io suma paprasčiausiai gali b?ti parodyta kaip 19/119 arba 6/106, priklausomai nuo to, kokia yra taikytina dalis (Pirmosios direktyvos 2 straipsnio reikalaujama „tiksl? proporcija“). Jei apvalinimas paliekamas paskutiniam etapui, rezultatas yra tikslesnis, be to, sumaž?ja skai?iavimo našta.

50. Jei apvalinimo poveikis kiekvienam mažmenininkui kiekvienoje eilin?je deklaracijoje apsiribos tik cento dalimi už kiekvien? mokes?io tarif?, bendrai surinktos mokes?io sumos iškraipymas nebus didelis, palyginti su bendra vartotoj? sumok?ta suma, o neutralumo iškraipymas negali viršyti keli? procent? kiekvienam mažmenininkui.

51. Be to, jei apvalinimas b?t? paliekamas v?liausiam ?manomam etapui, sistemingas apvalinimas iki mažesnio skai?iaus nepaveikt? sistemos vientisumo labiau nei nedideliu mastu. Teisingumo Teismas sprendime *Elida Gibbs* nurod?, kad, galutiniu paskai?iavimu, mokes?i? institucij? pasiekusio mokes?io suma neturi viršyti galutinio vartotojo sumok?t? mokes?i?(31). Jei

šio pareiškimo būtų laikomasi griežtai, sistemingas apvalinimas iki mažesnio skaičiaus eilinės deklaracijos etape reikėtų labiausiai normas ir principus, kuri būtų laikytis, atitinkant sprendimą.

52. Jis norėtų pasakyti paskutinę pastabą. Mažmenininkai, remdamiesi Direktyva 96/8, privalo nurodyti kainas su PVM. Kaip buvo aptarta poskylyje, jie šias kainas nustato vertinimo rinkos situacijai: jis norėtų pelno maržą, kainą, kuri vartotojai yra pasiruošę mokėti, ir konkurentų nustatytą kainą. Akivaizdu, kad PVM suma apvalinimas šiam vertinimui gali daryti įtaką, ypač kai kalbama apie mažai kainuojančius didelius prekių kiekius. Tačiau PVM prekybininkų atžvilgiu turi būti neutralus, o PVM apskaičiavimas tokiems komerciniams sprendimams tokios neturėtų daryti. Šiuo požiūriu itin svarbu turėti omenyje, kad dideli prekybos centrai tikrai turi didesnes galimybes atsižvelgti į šiuos skaičiavimus nei smulkios prekybininkai, todėl bet kokia PVM apvalinimo už atskirą prekę galimybė galėtų iškreipti konkurenciją pirmąjį labai ir pastarąjį nenaudai.

53. Apibendrinant: i) kai sumos privalo būti sumuojamos, aritmetinis apvalinimas sukels mažesnį iškraipymą nei sistemingas apvalinimas iki didesnio ar mažesnio skaičiaus (o tolygus apvalinimas iškraipymą sumažintų dar labiau); ii) iškraipymas gali būti veiksmingiau sumažintas, kai mokėtinos sumos skaičiuojamos jau susumavus atskiras sumas su PVM už kiekvieną mokesčių laikotarpį; iii) šiame etape, siekiant išvengti per didelio mokėjimo mokesčių institucijoms, visais atvejais priimtina mokėtinas sumas apvalinti iki artimiausio mažesnio minimalaus piniginio vieneto.

54. Būtina pažymėti, kad mano aptarti būdai neturėtų būti suprantami kaip vienintelės valstyboms narėms manomos galimybės. Priimtinas bet koks atitinkamas taisyklės ir principus gerbiančias sprendimas, o būtų toks, kuris iš mažmenininko nereikalauja pasilikti arba sumokėti bet kokį tikslios PVM dalies mažmenininko kainoje ir sumos, apskaitytos mokesčių institucijoms, skirtum.

Kainos be PVM ir tiekimas apmokestinamiesiems asmenims

55. Hoge Raad nagrinėjama byla susijusi su mažmenininkais kainomis su PVM. Pirmiau išdėstyti svarstymai yra susiję su šiuo konkrečiu aspektu ir remiasi prielaida, kad parduodama galutiniams vartotojams. Kaip minėjau, tokie vartotojai turi teisę žinoti apie į jo sumokėtą kainą įtraukto PVM dalį ir gali būti informuojami, kokia tai suma iki artimiausio cento. Ši informacija paprastai pateikiama mažmenininko kasos čekiuose, tačiau prekybininko ir mokesčių institucijos santykiuose nėra pareigojanti.

56. Tačiau kai parduodama apmokestinamiesiems asmenims, kurie atitinkamas prekes naudos savo apmokestinamiesiems sandoriams, remiantis Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalimi būtina išduoti PVM sąskaitą faktūrą. Šioje sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyta ir kaina be mokesčio, ir mokesčio suma, o abu jie turi būti išreikšti sumomis, kurias galima sumokėti.

57. Tokios situacijos paprastai susijusios ne su mažmenininkais, o su prekybininkais, kuri verslas iš esmės yra tiekimas kitiems apmokestinamiesiems asmenims. Skirtingai nuo mažmenininkų, paprastai kainą jie nustato sveikais centais be mokesčio, o tada šiai kainai pritaiko atitinkamą PVM tarifą. Norint nurodyti PVM sumą sveikais centais, dažnai vėlgi teks apvalinti iki didesnio ar mažesnio skaičiaus.

58. Tačiau tokioje situacijoje pirmiau minėtų iškraipymų arba neatsiranda, arba jie turi gerokai mažesnį poveikį.

59. Kalbant apie atskirus sandorius, kai tiekėjo surenkamas pardavimo mokeskis atstoja pirkimo mokesčių, kur vėliau atskaitys klientas, suma net vienai šaliai nesukelia nei naštos, nei naudos ir,

kadangi veikiant atskaitos sistemai pardavimo mokestis ir pirkimo mokestis vienas kitą kompensuoja, PVM grandinės pabaigoje už tiekimo galutiniam vartotojui surinkta suma išlieka nepakitusi.

60. Retesniais atvejais, kai tiekama galutiniam vartotojui, apvalinimas tiekėjo požiūriu, nors ir turi nedidelį įtaką vartotojo sumokėjimui ir mokesčių institucijai surinktai sumai, nedaro įtakos mokesčių neutralumui. Skaitytoje nurodyta suma yra suma, kuri turi būti apskaityta mokesčių institucijoms, o dalis, kuri suapvalinama, bet kuriuo atveju nedaro įtakos tiekėjo maržai(32).

61. Reikia pripažinti, kad *kumuliatyvus* apvalinimo tokiuose sandoriuose poveikis gali turėti įtakos bendrai valstybės narės surinktai PVM pajamų sumai, tačiau ši įtaka bus ribota. Galutiniai vartotojai daugiausia perka iš mažmenininkų, kurie privalo parduoti kainomis su PVM. Kartais, kai jie to nedaro, jų pirkimas tikėtina bus didesnės vertės, todėl mažiau nei vieno cento apvalinimas sudarys gerokai mažesnę proporcinę skirtumą. Jei apvalinimas aritmetinis, jo poveikis ir bendrai PVM skaitoms, ir atskiriems vartotojams bus ribotas.

62. Kai išimtinai atskiri sandorių atveju apmokestinamasis asmuo iš mažmenininko perka prekes, kurias naudos savo apmokestinamiesiems sandoriams, dėl PVM, kurį norės atskaityti, jis paprašys išrašyti skaitį, parodantį grynąjį kainą ir mokesčio sumą. Tokiu atveju, norėdamas parodyti šias sumas sveikais centais, mažmenininkas privalės šiek tiek pakeisti kainą. Tačiau dėl mano minėtų priežasčių toks pakeitimas neturės įtakos nei abiem šalims, nei galiausiai surinktai PVM sumai.

Išvada

63. Atsižvelgdama į visus pirmiau pateiktus svarstymus, siūlau Teisingumo Teismui *Hoge Raad* pateiktus klausimus atsakyti taip:

„1. Bendrijos PVM direktyvos išsamiai nereglamentuoja PVM sumų apvalinimo. Todėl tokios taisyklės turi būti nustatytos nacionalinėje teisėje, tačiau ji šiuo požiūriu privalo atitikti visas direktyvose esančias atitinkamas normas ir principus.

2. Šios taisyklės ir principai draudžia mažmenininkams, nustatant pardavimo mokestį, kurį jie privalo deklaruoti savo eilinėse deklaracijose, PVM sumą kainoje su PVM apvalinti iki mažesnio skaičiaus už kiekvieną parduotą prekę.“

1 – Originalo kalba: anglų.

2 ? Šioje byloje, susijusioje su sumomis eurais, mažiausias vienetas, kurį minėsiu, yra centas, tačiau vieneto pavadinimas nėra svarbus.

3 ? Panašūs klausimai iškelti byloje C-302/07 *Wetherspoon*, kuri šiuo metu nagrinėja Teisingumo Teismas. Joje taip pat klausama: c) ar gali būti nustatytas bendras aritmetinis apvalinimo iki didesnio arba mažesnio skaičiaus metodas; d) kuriame etape turi būti atliktas apvalinimas ir e) kokių įtakų situacijoms, kai mokesčių administratorius kai kuriems, bet ne visiems, prekybininkams sistemingai leidžia apvalinti iki mažesnio skaičiaus, turi vienodo požiūrio ir PVM neutralumo principai.

4 ? 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3). Nuo 2007 m. sausio 1 d. Pirmąją direktyvą panaikino ir pakeitė 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1). 1 straipsnio 2 dalis tvirtina tas pačias nuostatas su nedideliais

kalbiniais pakeitimais. Direktyvos 2006/112 tikslas – aiškiai ir racionaliai išdėstyti taikytinas Bendrijos PVM nuostatas naujai išdėstyta ir suformuluota redakcija iš esmės nekeičiant galiojančių teisės aktų (žr. 3 konstatuojamąjį dalį). Todėl toliau pateikiamos nuorodos ? Direktyvos 2006/112 nuostatas nereiškia formuluočių tapatumo su lygiavertėmis panaikintos direktyvos nuostatomis.

5 ? 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, daug kartų iš dalies keista; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23). Šeštąją direktyvą panaikino ir pakeitė Direktyva 2006/112, tačiau skaitymo paprastumo dėlei jį nurodysiu esamuoju laiku. Šis nuostatas esmės ir didžioji dalis formuluočių išlieka galioti lygiavertėse Direktyvos 2006/112 nuostatose.

6 ? Direktyvos 2006/112 175 straipsnis.

7 ? Direktyvos 2006/112 295–305 straipsniai, žr. 298 straipsnį.

8 ? Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punktas.

9 ? Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 1 dalis.

10 ? Direktyvos 2006/112 62, 63 ir 66 straipsniai.

11 ? Direktyvos 2006/112 73 straipsnis.

12 ? Direktyvos 2006/112 96–99 straipsniai.

13 ? Direktyvos 2006/112 167 ir 168 straipsniai.

14 ? Pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu taikytiną 22 straipsnio tekstą buvo galima rasti Šeštosios direktyvos 28h straipsnyje, kaip vienoje iš „pereinamųjų“ nuostatų; 22 straipsnio 3 dalies a punkto atitikmuo šiuo metu yra Direktyvos 2006/112 220 straipsnyje.

15 ? Bent vidaus prekyboje šis reikalavimas taikomas visam gavimo valstybėje narėje apmokestinamam nuotoliniam pardavimui, taip pat Bendrijos vidaus prekių tiekimui nepriklausomai nuo vartotojo tipo.

16 ? Faktiškai ši 22 straipsnio 3 dalies b punkto redakcija aptariamuoju laikotarpiu pasikeitė dėl 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyvos 2001/115/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB siekiant supaprastinti, patobulinti ir suderinti sės skaitos faktūros išrašymo sąlygas atsižvelgiant ? pridėtinės vertės mokestį (OL L 15, 2002, p. 24; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 352), kuri tvirtino išsamesnį reikalavimą srašą. Direktyva 2001/115 ?sigaliojo 2002 m. vasario 6 d., bet valstybės narės jį ?gyvendinti privalėjo iki 2004 m. sausio 1 dienos. Atrodo, kad Nyderlanduose perkėlimas ?sigaliojo b?tent t? dieną (2003 m. gruodžio 18 d. ?statymas (*Staatsblad*), Nr. 530, 2003 m. gruodžio 29 d., p. 1). *Hoge Raad* nurodo „Šeštosios direktyvos (taikytinos iki 2004 m. sausio 1 d.) 22 straipsnio 3 dalies b punkto dešimtą ?trauką“, tačiau tik Direktyva 2001/115 pataisytoje redakcijoje yra dešimta ?trauka, kuri reikalauja, kad s?skaitoje fakt?roje būtų nurodyta mokėtina PVM suma. Vis dėlto, kadangi esminis aspektas yra tas, jog PVM s?skaitoje fakt?roje turi būti nurodyta sandorio PVM suma, supainiojimas nėra reikšmingas. Šiuo metu lygiavertės nuostatos yra Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje.

17 ? Direktyvos 2006/112 206 straipsnis.

18 ? Pagal 22 straipsnio 4 dalies a punktą kiekviena valstybė narė privalo nustatyti m?nesio,

dviejų ar trijų mėnesių ar kitokio laikotarpio, neviršijančio vienerių metų, mokestinį laikotarpį, o eilinę deklaraciją privalo būti pateikta per vėlgį valstybių narių nustatytą laikotarpį, kuris negali būti ilgesnis kaip du mėnesiai po mokestinio laikotarpio pabaigos (šiuo metu žr. Direktyvos 2006/112 252 straipsnį).

19 ? 1998 m. vasario 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 98/6/EB dėl vartotojų apsaugos žymint vartotojams siūlomų prekių kainas (OL L 80, 1998, p. 27; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 4 t., p. 32).

20 ? Šeštosios direktyvos 29 straipsnio (Direktyvos 2006/112 398 straipsnio) pagrindu steigtas susirinkimas, kuriame valstybių narių ir Komisijos atstovai aptaria su PVM taikymu susijusius klausimus.

21 ? Svarbu turėti omenyje, kad mažmeninių kainų atveju PVM turi būti apskaičiuotas atgal nuo nustatytos kainos su PVM, o ne ? priek ? nuo teorinės kainos be PVM. Mažmeninė pardavimo kaina su 19 % PVM sudaro 119 % grynosios kainos be mokesčio. Todėl PVM suma bus ne 19/100 (19 %), o 19/119 mažmeninės kainos. Toks pats skaičiavimas *mutatis mutandis* taikomas bet kuriam kitam PVM tarifui.

22 ? Kaip analogiškų pavyzdžių žr. 2007 m. kovo 15 d. Sprendimų *Reemtsma* (C-35/05, Rink. p. I-2425, 38 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

23 ? Aspektas, kurį Teisingumo Teismas yra ne kartą pabrėžęs mokesčių srityje: žr. neseniai priimtą 2007 m. spalio 11 d. Sprendimų *Hollmann* (C-443/06, Rink. p. I-0000, 33 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

24 ? Pastarųjų situacijų aptarimą žr. 55 ir tolesniuose punktuose.

25 ? Žr., pavyzdžiui, 2007 m. vasario 8 d. Sprendimų *Investrand* (C-435/05, Rink. p. I-1315, 22 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

26 ? Arba, jei atitinkamu mokestiniu laikotarpiu pirkimo mokestis išimtiniais atvejais viršija pardavimo mokestį, grynosios sumos sumažėjimą arba padidėjimą atitinkamai grąžins mokesčių institucijos.

27 ? Posėdyje Jungtinių Karalystų atstovas kalbėjo apie dar didesnius skaičius – nuo 200 milijonų iki 800 milijonų svarų sterlingų.

28 ? Atsižvelgiant ? didžiulį kiekį kasdien kiekvienoje valstybėje narėje išrašomų sąskaitų, sistemingas apvalinimas kasos ?ekio arba „pirkinių krepšelio“ lygmeniu taip pat darytų nors ir mažesnį, bet žymų poveikį.

29 ? Posėdyje Jungtinių Karalystų ministras kalbėjo atveju, kai aritmetinis apvalinimas už prekę vienam prekybininkui per šešis mėnesius būtų sudaręs daugiau nei 17 tūkstančių svarų sterlingų mokesčių nesutapimą. Tiesa ir tai, kad dėl aritmetinio metodo yra nežymus, tačiau sisteminis padidėjimas todėl, kad 0,5 cento visada apvalinamas iki didesnio skaičiaus, nors jis yra tiksliai tarp dviejų sveikų centų. Ši problema galima sumažinti naudojant „bankinį apvalinimą“ arba „apvalinimą iki lyginio skaičiaus“, pagal kurį, pavyzdžiui, apvalinant iki sveikų skaičių, bet koks tiksliai 5 besibaigiantis skaičius, po kurio niekas neseka, apvalinamas iki artimiausio sveiko lyginio skaičiaus. Taigi, kaip ir prieš tai, 3,5 tampa 4, bet 2,5 tampa 2.

30 ? Kaip minėjau 33 punkte, vartotojui informuoti ji gali būti nurodyta suapvalinta forma. Tačiau problema galėtų kilti, jei suapvalinta suma būtų traktuojama kaip tikroji ? kainų ?traukta PVM suma. Pavyzdžiui, už 0,28 euro taikant 19 % PVM parduotos prekės kainoje yra 0,0447 euro PVM

(19/119 nuo 0,28 euro). Jei tai apvalinsime iki 0,04 euro, kaina be PVM bus 0,24 euro. Bet 19 % nuo 0,24 euro yra 0,0456, kuris turi būti apvalinamas iki 0,05 euro, todėl kaina su PVM turėtų būti 0,29 euro.

31 ? 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, Rink. p. I-5339, 18–24 punktai ir ypač 24 punktas). Nors bylos kalba buvo anglų, man atrodo, kad angliškos versijos redakcija – „mokesčių institucijos *jokiomis aplinkybomis* negali apmokestinti suma, viršijančia galutinio vartotojo sumokėtą mokestį“ – netiksliai perteikia sprendimą prancūzų kalba, kuria iš pradžių jis buvo parašytas: „l'administration fiscale ne saurait *en définitive percevoir* un montant supérieur à celui payé par le consommateur final“. (Pasviruoju šriftu pažymėta mano)

32 ? Pažymėtina, kad tai nėra išeitis tikriems mažmenininkams, kurie privalo nustatyti kainas su PVM (žr. šios išvados 12 punkte minėtą Direktyvą 98/6).