

ENERGĀDĀVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES

[ELEANORSHARPSTON] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 24. janvārī 1(1)

Lieta C-484/06

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

pret

Staatssecretaris van Financiën

PVN summu noapaļošana

1. Lai arī kāda ir darījumiem piemērojamā PVN likme, ja vien iespējams, likmju un cenu izvēle netiek mērķtiecīgi ierobežota, vienmēr pastāv šādas gadījumi, kuros maksājumu summas veidos daļu no maksājumu lietotāju valsts maksu vienību (2). Šādos gadījumos ir nepieciešama noapaļošana. Tad rodas jautājumi par to, vai noapaļošana ir veicama uz augšu vai uz leju, un par to, kurā stadijā tā ir veicama – katrā atsevišķai precei, katram kases čekam vai rēķinam, katrā nodokļu deklarācijai utt. Dažādas atbildes uz šiem jautājumiem var radīt būtiskas atšķirības kopējās aprēķinātās nodokļu summās.

2. *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākā tiesa] lūgumā sniegt prejudiciālu nolikumu jautā, a) vai noapaļošanu nosaka valsts vai Kopienas tiesības un, b) ja to nosaka Kopienas tiesības, vai dalībvalstīm ir pienākums atļaut noapaļošanu uz leju katrā precei pat tad, ja vienā rēķinā vai PVN deklarācijā tiek ietverti vairāki darījumi (3).

Atbilstošais Kopienas tiesiskais regulējums

3. Pirmās PVN direktīvas (4), kas bija spēkā šīs lietas izskatīšanas laikā (2003. gada oktobrī), 2. pantā bija noteikts:

“Pievienotās vērtības nodokļa kopējās sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli.

Par katru darījumu pievienotās vērtības nodokli, ko aprēķina no preču vai pakalpojumu cenām pēc attiecīgām precēm vai pakalpojumiem piemērotas likmes, uzliek pēc tam, kad atņemti dažādi izmaksu komponenti tieši piemērotas pievienotās vērtības nodoklis.

Pievienotās vērtības nodokļa kopējā sistēmā piemēro līdz mazumtirdzniecības stadijai, to ieskaitot.”

4. Detalizēti noteikumi ir ietverti Sestajā direktīvā (5). Divi no tiem attiecas uz noapaļošanu, lai arī procentu, nevis summu noapaļošanu. 19. pantā (6) reglamentēts atskaites priekšnodokļa *pro rata* aprēķins, ja priekšnodoklis tiek piemērots gan ar nodokli apliekamiem, gan nepaliekamiem nodokļu maksājumiem; atbilstoši 19. panta 1. punktam priekšnodokļa *atskaites* mērķa tiek izteikta procentos un noapaļota uz augšu līdz nākamajam veselajam skaitlim. 25. panta 3. punktā (7) par kopējās vienotas likmes režīmu lauksaimniekiem noteikts, ka kompensācija procentos var tikt noapaļota uz augšu vai leju līdz tuvākajai pusvienībai.
5. Šādi Sestās direktīvas noteikumi tiek minēti kā būtiski šīs lietas izskatīšanai.
6. 2. panta 1. punktā (8) ir noteikts, ka PVN uzliek preču piegādei, ko par atlīdzību kādā daļēbvalsts teritorijā veic nodokļu maksātājs, kas rakstojas kā tāds. 5. panta 1. punktā (9) preču piegāde ir definēta kā tiesību nodošana rakstoties ar materiālu pašumu kā pašniekam.
7. Atbilstoši 10. panta 1. un 2. punktam nodokļa iekasējamības gadījums ir notikums, iestājoties kuram ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kātu iekasējams, proti, tad, kad nodokļu iestādei rodas tiesības pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā. Tas principā notiek tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti (10).
8. 11. panta A daļā (11) ir izteikts vispārējais princips, ka summa, kurai uzliek nodokli, būtībā ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis par piegādi no pircēja vai kādas citas personas.
9. 12. panta 3. punkta a) apakšpunktā noteikts, ka daļēbvalstī ir jānosaka PVN pamatlīdzība, un tām atbilstošā paredzētā samazinātās likmes noteiktā preču kategorijā (12).
10. 17. panta 1. un 2. punktā (13) nodokļu maksātājam piešķirtas tiesības atskaitīt no maksājama nodokļa to PVN, kas ir nomaksāts par precēm, kas izmantotas, lai īstenotu savus ar nodokli apliekamos darījumus.
11. 22. panta 3. punkta a) apakšpunktā (14) noteikts, ka nodokļu maksātājam ir jāizsniedz rēķins par katru ar nodokli apliekamo piegādi citam nodokļu maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļu maksātājs (kas nozīmē, ka šāda prasība nepastāv attiecībā uz piegādātā gala patērētājiem, kas ir fiziskas personas (15)), bet 22. panta 3. punkta b) apakšpunktā noteikts, ka rēķinā papildus citai informācijai ir ietverama cena bez nodokļa un attiecīgais nodoklis ar atbilstošajām likmēm, kā arī jebkādi atbrīvojumi (16). 22. panta 5. punktā (17) noteikts, ka katram nodokļu maksātājam, iesniedzot PVN deklarāciju, ir jāsamaksā PVN neto summa (proti, no priekšnodokļa atņemot maksājamo nodokli) (18).
12. Komisija pievērš uzmanību arī atsevišķiem Direktīvas 98/6/EK noteikumiem (19). It īpaši šīs direktīvas 2. panta a) punktam, kurā definēta mazumtirdzniecības "pārdošanas cena" kā preces vienas vai daudzuma galīgā cena, iekļaujot PVN un visus citus nodokļus, un 3. panta 1. punktam, kurā noteikts, ka pārdošanas cena ir jānorāda vismaz tajā precēm.

Atbilstošais Nīderlandes tiesiskais regulējums

13. Nīderlandē PVN reglamentē 1968. gada *Wet op de omzetbelasting* [Likums par apgrozījuma nodokli] un 1968. gada *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting* [Apgrozījuma nodokļa ieviešanas dekrēts]. PVN standarta likme ir 19 %, un pastāv arī samazinātā 6 % likme.
14. Attiecīgo notikumu laikā nepastāvja noteikumi, kas regulētu maksājamo summu noapaļošanu. 2004. gada 1. jūlijā stājās spēkā 5.a pants, kas tika pievienots *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting*

:

“Apr??inot nodokli, pamatojoties uz nomaks?to summu un muitas v?rt?bu [...], maks?jamais nodoklis ir aritm?tiski j?noapa?o l?dz veseliem centiem. Aritm?tisk? noapa?ošana ir j?veic t?d?j?di, ka, ja trešais skaitlis aiz komata ir vien?ds vai liel?ks par 5, tad summa ir noapa?ojama uz augšu, bet, ja trešais skaitlis aiz komata ir maz?ks par 5, tad summa ir noapa?ojama uz leju.” [Neofici?ls tulkojums]

15. Š? groz?juma anot?cij? tika min?ts, ka noapa?ošanas jaut?jums ir ticis p?rrun?ts PVN konsultat?vaj? komitej? (20) un Komisija uzskata, ka, t? k? direkt?v? nav iek?auti šo jomu reglament?joši noteikumi, tad atbilstoši subsidiarit?tes principam dal?bvalst?m t? j?reglament? valsts l?men?.

16. Anot?cij? ar? tiek min?ts, ka noteikto metodi ierobežo pras?ba veikt aritm?tisku noapa?ošanu l?dz veseliem centiem, tom?r nodoklis var tikt apr??in?ts un noapa?ots katrai pre?u pieg?dei vai sniegtajam pakalpojumam, vai ar? noapa?ošana var tikt piem?rota kop?jai summai par vair?k?m pieg?d?m.

17. *Wet op de omzetbelasting* 38. pant? noteikts, ka tirgot?jiem ir j?piev? preces vai pakalpojumi par cenu, kur? iek?auts PVN, iz?emot gad?jumu, ja pirc?js ir nodok?u maks?t?js vai publisko ties?bu iest?de.

Pr?vas priekšv?sture un process

18. *Koninklijke Ahold NV* (turpm?k tekst? – “*Ahold*”) N?derland? vada lielveikalus. K? mazumtirgot?jam tam ir pien?kums pied?v?t p?rdodam?s preces par cenu, kur? iek?auts PVN.

19. 2003. gada oktobr? uz??mums apr??in?ja un deklar?ja maks?jamo PVN par p?rdodam?m prec?m visos lielveikalos, pamatojoties uz kases ?eku summu vai “pirkuma grozu”. Kop?j? summa ar PVN, kas tiek uzr?d?ta katr? kases ?ek?, tika sadal?ta tr?s apakšsumm?s atbilstoši pre?u kategorij?m: a) piem?rojot standarta likmi, b) piem?rojot samazin?to likmi, c) kategorija, par kuru PVN nav j?deklar?, jo tas jau ir ticis nomaks?ts saska?? ar speci?lu sist?mu. Uz??mums attiec?gi reizin?ja pirm?s divas apakšsummas ar 19/119 un 6/106, lai ieg?tu PVN summu, kas iek?auta cen? (21). Katra no š?m summ?m tika aritm?tiski noapa?ota (uz augšu vai uz leju) l?dz veseliem centiem. T?d?j?di noteikt? kop?j? summa tika deklar?ta k? maks?jamais nodoklis un izmantota, lai apr??in?tu maks?jamo PVN (no maks?jam? nodok?a at?emot priekšnodokli).

20. Tom?r divos lielveikalos uz??mums pats sav?m vajadz?b?m veica cita veida apr??inu, pamatojoties uz to, ka a) PVN summa ir j?nosaka nevis katram kases ?ekam, bet gan par katru p?rdoto preci, un b) visi nepieciešamie noapa?ojumi vienm?r veicami *uz leju* l?dz veseliem centam. T?d?j?di *Ahold* apr??in?ja, ka noteiktaj? period? abu min?to veikalu saist?bas ir par EUR 1414 maz?kas, nek? tika deklar?ts un nomaks?ts.

21. *Ahold* s?dz?ba par atteikumu atmaks?t min?to summu tika iesniegta *Hoge Raad*. Uz??mums uzskata, ka jebkura noapa?ošanas metode, kuras rezult?t? maks?jamais nodoklis, lai ar? nedaudz, bet ir augst?ks par summu, kas ieg?ta, prec?zi piem?rojot atbilstošo PVN likmi, nav sader?ga ar Kopienu ties?b?m.

22. *Hoge Raad* l?dz sniegt prejudici?lu nol?mumu par š?diem jaut?jumiem:

“1) Vai PVN summu noapa?ošānu reglament? tikai valsts ties?bu akti vai ar? šai jomai ir piem?rojamās Kopienas ties?bas – it ?paši ?emot v?r? [Sest?s direkt?vas 11. panta A da?u un 22. panta 3. punkta b) apakšpunktu un 5. punktu]?”

2) Ja ir piem?rojamās Kopienas ties?bas, – vai no min?tajiem direkt?vas noteikumiem izriet, ka dal?bvalst?m ir pien?kums at?aut noapa?ošānu uz leju katrai atseviš?ai precei ar? gad?jum?, ja daž?di dar?jumi tiek nor?d?ti vien? r??in? un/vai nodok?u deklar?cij??”

23. Rakstveida atbild?m ir iesniegus?as *Ahold*, Grie?ija, N?derlande, Polija, Apvienot? Karaliste un Komisija, kas visas, iz?emot Polijas vald?bu, piedal?j?s tiesas s?d?.

V?rt?jums

Pirmais jaut?jums – piem?rojam?s ties?bas

24. Ir skaidrs, ka nevien? no Kopienas PVN direkt?v?s ietvertajiem noteikumiem skaidri nav reglament?ta PVN summu noapa?ošāna. Lai ar? 11. panta A da?a un 22. panta 3. punkta b) apakšpunkts, uz kuriem atsaucas *Hoge Raad*, attiecas uz PVN summu noteikšanu, tom?r tie nav pietiekami prec?zi, lai izdar?tu konkr?tus secin?jumus par šo summu noapa?ošānu. Past?vot š?dam apst?klim un ?emot v?r?, ka jaut?jums par noapa?ošānu ir neizb?gams, nepieciešamie detaliz?tie noteikumi ir j?ietver valsts ties?bu aktos (22).

25. K? ir nor?d?jušās vair?kas dal?bvalstis, š?du secin?jumu turkl?t atbalsta L?guma noteikumi par apgroz?juma nodok?u saska?ošānu (EKL 93. pants) un direkt?vas (EKL 249. panta treš? da?a).

26. Tom?r ir vienl?dz skaidrs, ka jom?, uz kuru attiecas saska?ošānas direkt?va, dal?bvalstis nevar noteikt pas?kumus, kas ir pretrun? vai nav sader?gi ar tiem noteikumiem vai principiem, kas paredz?ti šaj? direkt?v?, vai ar augst?ka l?me?a Kopienas ties?bu noteikumiem vai principiem (23).

27. Citiem v?rdiem sakot, jaut?jums par noapa?ošānu nav tikai valsts vai Kopienas ties?bu jaut?jums; tas detaliz?ti ir j?nosaka valsts ties?bu aktos Kopienas ties?bu pras?bu ietvaros.

Otrais jaut?jums – noapa?ošāna uz leju katrai precei

28. ?emot v?r? iepriekš min?to, sniedzot atbildi uz otro jaut?jumu, ir b?tiski, vai valsts ties?bu norma, kur? noteikts, ka tirgot?jiem ir at?auts PVN noapa?ot uz leju l?dz vesalam centam par katru p?rdoto preci, ir vai nav sader?ga ar Kopienas PVN ties?b?m, it ?paši ar Sesto direkt?vu.

29. Pamatojoties uz turpm?k min?tajiem atbild?m, es uzskatu, ka š?da ties?bu norma nav sader?ga ar principiem, kas reglament? PVN. Tom?r jaut?jumam ir divi aspekti – noapa?ošāna uz leju un noapa?ošāna katrai precei, kas abi ir cieši savstarp?ji saist?ti, un es tos apskat?šu kop?.

30. Ir j?s?k ar to, ka šis jaut?jums rad?s *Hoge Raad* saist?b? ar pieg?d?m gala pat?r?t?jiem par mazumtirdzniec?bas cenu ar PVN. Vispirms veikšu jaut?juma anal?zi šaj? kontekst?, kurš no noapa?ošānas viedok?a nedaudz atš?iras no pieg?d?m citiem nodok?u maks?t?jiem un pieg?d?m par neto cen?m ar PVN (24).

31. Uzskatu, ka ir ?paši b?tiski divi nosac?jumi: PVN ir j?nosaka tieši proporcion?li cenai, un tam ir j?b?t neitr?lam attiec?b? uz tirgot?jiem.

32. Pirmais no šiem nosac?jumiem ir skaidri izteikts Pirm?s direkt?vas 2. pant?. Tas noz?m?, ka mazumtirdzniec?bas cen? iek?autajai PVN summai ar jebk?du noteikto likmi ir j?b?t tieši

proporcionalai cenai, kas rodas, piemērojot šo likmi. Ja likme ir 19 %, tad mazumtirdzniecības cenas tieši proporciāli no šīs cenas ir 19/119. Šī ir tieši proporciāla neatkarīgi no tā, vai to var izteikt veselos centos vai nē.

33. Otrais nosacījums izriet gan no jau minētā panta, gan arī no atskaitēšanas sistēmas, kas ir noteikta Sestās direktīvas 17. panta 1. un 2. punktā. PVN slogs ir attiecināms tikai uz gala patērētāju, nevis uz dažādiem tirgotājiem un pakalpojumu sniedzājiem, kuri ir snieguši savu ieguldījumu gala produktā vai kuru starpniecības pakalpojumi ir izmantoti (25). Tieši otrādi, šiem uzņēmumiem ir jāsniedz atskaites nodokļu iestādēm par visu PVN summu, ko nomaksājis gala patērētājs, un tām nav tiesību ieturēt jebkādu šīs summas daļu kā savu peļņu.

34. Gala patērētājam, kuram ir jāmaksā PVN, bet kurš to nemaksā nedz atsevišķi, ne arī vēlāk to atskaita, nav līdz veselīem centiem jānosaka nodokļa summa, kas iekāuta mazumtirdzniecības cenā. Viņam ir tiesības tikt informētam par summu un tās procentuālo attiecību, tomēr, lai sasniegtu šo mērķi, ir pietiekami sniegt aptuvenu norādi par tuvāko veselo centu. Šāda norāde uz kases ēka, nevis uz PVN rādītāju, kas izsniegts atbilstoši Sestās direktīvas 22. panta 3. punktam, nekādi nav saistoša ne mazumtirgotājam, ne nodokļu iestādei.

35. Turpretī abiem pārdotājiem minētajiem ir jāpaši būtiski, lai, aprēķinot maksājuma summas, tiktu lietoti precīzi skaitļi.

36. Atbilstoši Sestās direktīvas 22. panta 4. un 5. punktam maksājuma nodokļa summu deklarē nodokļu maksātājs, iesniedzot kārtājo nodokļu deklarāciju, un šī summa tiek piemērota, aprēķinot neto nodokļa summu, kas ir maksājama, iesniedzot nodokļu deklarāciju.

37. Jebkāda deklarējuma summas palielināšana (noapaļošana uz augšu rezultātā) nozīmē tās neto nodokļa summas palielinājumu, kas ir maksājama nodokļu iestādei, bet jebkāds minētās summas samazinājums (noapaļošana uz leju rezultātā) nozīmē neto nodokļa summas samazinājumu (26).

38. Tādējādi, lai arī nodokļa proporcija, kas ir iekāuta katras preces mazumtirdzniecības cenā un kuru nomaksā patērētājs (šajā gadījumā – 19/119 no cenas), nemainās, tomēr kārtājo nodokļu deklarācijā norādītās summas noapaļošana uz augšu līdz tuvākajam centam uzliktu mazumtirgotājam pienākumu, iesniedzot nodokļu deklarāciju, nomaksāt no savas peļņas lielāku centa daļu, nekā faktiski būtu maksājams, bet noapaļošana uz leju dotu iespēju paturēt centa daļu kā papildu peļņu.

39. Varētu iebilst, ka centa daļa ir niecīga summa un tā nevarētu būtiski apdraudēt PVN sistēmas vienotību. Tomēr, ja centa daļu reizina ar to preču skaitu, kas ir pārdošanas konkrētajā nodokļu taksācijas periodā, tad šādas summas ietekme var būt būtiska.

40. *Ahold* aprēķini parāda, ka divos tās veikalos starpība viena mēneša laikā būtu apmēram EUR 1400. Atbilstoši informācijai tās interneta mājas lapā *Ahold* tikai Nīderlandē vada vairāk nekā 2000 dažāda lieluma mazumtirdzniecības veikalus. Ēmot vēl minēto, šī ietīcāms Apvienotās Karālistes vērtējums, ka, “ja vērtējam lielākajām to lielveikalu ķēdēm, kas veic piegādes Apvienotajā Karālistē, būtu atļāuts veikt noapaļošanu uz leju katrai precei, nemainot cenu, ko maksā patērētāji, šo lielveikālu aprēķinātā un nomaksātā PVN summa tiktu noapaļota uz leju vairāk nekā par 70 miljoniem GBP (100 miljoni EUR) gadā” (27).

41. Nav iemesla domāt, ka noapaļošānas uz augšu rezultātā tiktu radīti mazāki traucējumi nekā noapaļošānas uz leju rezultātā, bet šie traucējumi varētu būt lielāki tajās dalībvalstīs, kurās mazāki lietojamā valūtas vienība ir lielāka par centu.

42. Tādējādi sistematiska par katru pārdoto precī maksājums PVN summas noapaļošana uz leju vai uz augšu radītu būtisku novirzi no rezultāta, kas būtu pilnībā saderīgs ar PVN tiešās proporcionalitātes un neitralitātes principu (28). Ja kopumā tiktu veikta noapaļošana uz leju, būtiskas PVN summas nomaksētu patērētāji un vairumtirgotājs tās paturētu, nevis nomaksētu nodokļu iestādei; ja tiktu veikta noapaļošana uz augšu, iestādes iekasētu līdzīgā summas no mazumtirgotājiem, lai gan patērētājiem tās nebūtu jāmaksē un viņi arī tās nemaksētu.

43. Līdz ar to Kopienā PVN tiesības nevar tikt atlaistas un vēl jo mazāk uzlikts pienākums, iesniedzot nodokļu deklarāciju, veikt sistematisku PVN noapaļošanu uz leju (vai uz augšu) par katru mazumtirgotāju pārdoto precī.

44. Šis secinājums sniedz atbildi uz *Hoge Raad* otro jautājumu.

45. Tomēr var būt lietderīgi atbildēt, kādi risinājumi veidi būtu piemērojami, paturot prātā, ka izskatāmā situācija attiecas uz mazumtirdzniecību gala patērētājiem par cenu ar PVN.

46. Vismaz divi risinājumi šāiet piemēroti, lai samazinātu, padarītu iespējami mazākus vai pat pilnībā novērstu iepriekš minētos traucējumus. Šie risinājumi var tikt piemēroti atsevišķi vai kopā.

47. Pirmkārt, kā ir norādījušas visu dalībvalstu, kas iesniedza savus atbildējumus, valdības, parastā noapaļošanas aritmētiskā metode, kuru pielietojot, jebkura centa daļa, kas ir mazāka par 0,5 centiem, tiek noapaļota uz leju, bet daļa, kas ir vienāda vai lielāka par 0,5 centiem, tiek noapaļota uz augšu līdz tuvākajam centam, visticamāk samazinātu attiecīgo traucējumu, jo uz leju noapaļotās summas dzīstas uz augšu noapaļotās summas (29).

48. Šādai pieejai nav jāietekmē PVN summas, kas ir iekasētas cenā, ko maksā katrs patērētājs par katru precī, kura, piemērojot 19 % likmi, ir 19/119 no mazumtirdzniecības cenas (30). Tas drīzāk ir praktisks līdzeklis, lai kopējai summai pietuvinātu atsevišķās summas, par kurām katram mazumtirgotājam ir jāatskaitās nodokļu iestādēm kārtējā nodokļu deklarācijā. Lielāku precizitāti ir iespējams sasniegt, aprēķinot PVN summu katras preces cenā, piemēram, vienu astoto vai vienu desmito daļu, un saskaitot tādējādi aprēķinātās summas pirms noapaļošanas līdz veselam centam, tomēr šāda detalizācija pakāpē būtu pārāk sarežģīta (un apgrūtināša mazajiem tirgotājiem).

49. Otrkārt, turpinot pārdoto atbildējumus, noapaļošana vispār nav jāveic līdz brīdim, kad faktiski tiek veikts PVN maksājums, neatkarīgi no jebkādam cenā ar PVN norādīto. Šā stadija netiek sasniegta līdz brīdim, kad maksājuma summa tiek aprēķināta atbilstoši Sestās direktīvas 22. panta 5. punktam. Līdz tam brīdim mazumtirgotāju grāmatvedībā ir jānorāda tikai cenas ar PVN, piemērojot noteikto nodokļu likmi; nodokļa summa, kas iekasēta šādas cenas, vienkārši var tikt norādīta kā 19/119 vai 6/106, vai kā jebkura cita piemērojamā daļa ("tiešā proporcija", kas noteikta Pirmās direktīvas 2. pantā). Ja noapaļošana tiek veikta tikai beigu stadijā, tās rezultāts ir daudz precīzāks un tas atvieglo aprēķināšanas procesu.

50. Ja noapaļošanas rezultātā iegūtā summa tādējādi tiek ierobežota līdz centa daļai katram mazumtirgotājam pie jebkuras nodokļu likmes kārtējā nodokļu deklarācijā, tad kopējā iekasētā nodokļu summa netiks būtiski ietekmēta salīdzinājumā ar patērētāju samaksāto kopējo summu un novirze no neitralitātes principa nevar būt lielāka par dažiem centiem katram mazumtirgotājam.

51. Turklāt, ja noapaļošana tiek atlikta līdz iespējami vēlīnā stadijai, sistematiska noapaļošana uz leju tikai nebūtiski ietekmēs sistēmas vienotību. Tiesa spriedumā lietā *Elida Gibbs* precizēja, ka galīgajā aprēķinā summa, kuru iekasē nodokļu iestāde, nedrīkst pārsniegt

nodokli, kuru ir samaks?jis gala pat?r?t?js (31). Ja tieši seko šim nor?d?jumam, sistem?tiska noapa?ošana uz leju k?rt?j?s nodok?u deklar?cijas stadij? b?tu risin?jums, kas ?autu vistieš?k iev?rot attiec?gos noteikumus un principus.

52. Es v?l?tos izteikt vienu p?d?jo piebildi. Pamatojoties uz Direkt?vu 98/6, mazumtirgot?jiem ir j?nor?da p?rdošanas cenas ar PVN. K? tika apspriests Tiesas s?d?, mazumtirgot?ji nosaka cenas atbilstoši tirgus apst?k?iem: v?lamai pe??ai, cenai, k?du v?las maks?t pirc?ji, un cenai, kuru ir noteikuši konkurenti. Ir skaidrs, ka PVN summu noapa?ošana var ietekm?t šos apst?kus, it ?paši attiec?b? uz plaš? apgroz?b? esoš?m zemas cenas prec?m. Tom?r PVN ir j?b?t neitr?lam attiec?b? uz tirgot?jiem, un PVN apr??in?šana nedr?kst?tu ietekm?t š?da veida ekonomiskos l?mumus. T?d?j?di it ?paši svar?gi ir patur?t pr?t?, ka lielaj?m lielveikalu ??d?m ir daudz liel?kas iesp?jas ?emt v?r? š?dus apr??inus nek? mazajiem tirgot?jiem un jebkura PVN noapa?ošana katrai atseviš?ai precei var trauc?t konkurenci par labu lielajiem tirgot?jiem, radot kait?jumu mazajiem tirgot?jiem.

53. Kopsavilkums: i) ja summas tiek saskait?tas, tad aritm?tisk?s noapa?ošanas rezult?t? tiek rad?ti maz?ki trauc?jumi nek? sistem?tiskas noapa?ošanas uz augšu vai uz leju rezult?t? (un noapa?ošana l?dz p?ra skaitlim v?l vair?k samazin?s trauc?jumus); ii) trauc?jumus var samazin?t v?l vair?k, apr??inot maks?jam?s summas tikai p?c tam, kad ir saskait?tas atseviš??s summas, kur?s ir iek?auts PVN, par katru nodok?u taks?cijas periodu; iii) lai neveiktu p?rm?r?gus maks?jumus nodok?u iest?d?m, ir pie?emams, ka šaj? stadij? summa visos gad?jumos tiek noapa?ota uz leju l?dz maz?kajai maks?juma vien?bai.

54. Ir j?uzsver, ka min?t? pieeja nav noteikti uzskat?ma par vien?gaj?m dal?bvalst?m pieejam?m iesp?j?m. Ir atz?stams jebkurš risin?jums, kas ?auj iev?rot noteiktos nosac?jumus un principus, – it ?paši t?ds, kur? mazumtirgot?jam nav j?patur vai j?maks? jebk?da starp?ba starp PVN, kas ir iek?auts mazumtirdzniec?bas cen?, tiešo proporciju un nodok?u iest?d?m maks?jamo summu.

Cenas bez PVN un pieg?des nodok?u maks?t?jiem

55. *Hoge Raad* izskat?m? lieta attiecas uz mazumtirdzniec?bu par cen?m, kur?s ir iek?auts PVN. Iepriekš izkl?st?tie apsv?rumi ir saist?ti ar šo konkr?to kontekstu, pie?emot, ka preces tiek p?rdotas gala pat?r?t?jiem. K? nor?d?ju, šiem gala pat?r?t?jiem ir ties?bas zin?t PVN proporciju, kas ir iek?auta cen?, kuru vi?i maks?, un vi?i var tikt inform?ti par t? summu, kas noapa?ota l?dz tuv?kajam centam. Š?da inform?cija parasti tiek iek?auta mazumtirgot?ju izsniegtajos kases ?ekos, bet tai nav j?b?t saistošai attiec?b?s starp tirgot?ju un nodok?u iest?di.

56. Tom?r, ja preces tiek p?rdotas nodok?u maks?t?jiem, kas š?s preces izmantos savos ar nodokli apliekamajos dar?jumos, tad atbilstoši Sest?s direkt?vas 22. panta 3. punktam ir j?izsniedz PVN r??ins. Š?d? r??in? ir j?nor?da gan cena bez nodok?a, gan nodok?a summa, kas abas ir j?izsaka k? maks?jamas summas.

57. Š?das situ?cijas parasti attiecas nevis uz mazumtirgot?jiem, bet gan uz tirgot?jiem, kuru pamatnodarbošan?s ir pre?u pieg?de citiem nodok?u maks?t?jiem. Atš?ir?b? no mazumtirgot?jiem tie parasti nosaka cenu veselos centos bez nodok?a un tad šai cenai piem?ro PVN saska?? ar noteikto likmi. Lai nor?d?tu PVN summu veselos centos, bieži vien b?s j?noapa?o summa uz augšu vai uz leju.

58. Tom?r š?d? situ?cij? iepriekš aprakst?tie trauc?jumi vai nu nerodas, vai ar? tiem ir ?oti ierobežotas sekas.

59. *Individu?lajos* dar?jumos, kuros pieg?d?t?ja piem?rotais maks?jama nodoklis vienlaic?gi

ir ar? priekšnodoklis, ko v?l?k atskaita pat?r?t?js, summa nedz apgr?tina, nedz ar? sniedz labumu k?dai no pus?m, un, t? k? maks?jams nodoklis un priekšnodoklis savstarp?ji tiek dz?sti atbilstoši atskait?šanas sist?mai, summa, kas tiek iekas?ta pieg?d? gala pat?r?t?jam, netiek ietekm?ta PVN ??des nosl?gum?.

60. Retos gad?jumos, kuros preces tiek pieg?d?tas gala pat?r?t?jam, noapa?ošana, kas gan nedaudz ietekm? summu, kuru nomaks? pirc?js, un to, kuru iekas? nodok?u iest?de, no pieg?d?t?ja viedok?a neietekm? nodok?a neitralit?ti. Summa, kas nor?d?ta r??in?, ir t?, kas ir j?deklar? nodok?u iest?d?, un da?a, par k?du š? summa tiek noap?ota, nek?di neietekm? pieg?d?t?ja pe??u (32).

61. Paties?bai atbilst, ka kop?j? ietekme, ko š?diem dar?jumiem rada noapa?ošana, var ietekm?t kop?jo PVN ie??mumu summu, kuru iekas? dal?bvalsts, tom?r š? ietekme ir ierobežota. Gala pat?r?t?ji p?rsvar? ieg?d?jas preces no mazumtirgot?jiem, kuru pien?kums ir iek?aut PVN p?rdošanas cen?s. Ja tie to nedara, tad pirkumiem ir liel?ka v?rt?ba un t?d?j?di noapa?ošana vien?b?s, kas ir maz?kas par vienu centu, veido daudz maz?ku proporcion?lo atš?ir?bu. Ja noapa?ošana tiek veikta aritm?tiski, tad ietekme uz kop?jiem PVN r??iniem un individu?lajiem pirc?jiem b?s ierobežota.

62. Ja atseviš?os individu?los dar?jumos nodok?u maks?t?js iep?rk no mazumtirgot?ja preces lietošanai savos ar nodokli apliekamos dar?jumos, par ko pirc?js v?l?sies atskait?t PVN, viš? pieprasa r??inu, kur? ir nor?d?ta neto cena kop? ar nodok?a summu. Š?d? gad?jum? mazumtirgot?jam ir j?veic neliela cenas korekcija, lai uzr?d?tu š?s summas veselos centos. Tom?r jau min?to iemeslu d?? š?da korekcija neietekm?s nevienu no pus?m, ne ar? v?l?k iekas?to PVN summu.

Secin?jumi

63. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, pied?v?ju Tiesai uz *Hoge Raad* uzdotajiem jaut?jumiem atbild?t š?di:

1) Kopien? PVN direkt?v?s netiek detaliz?ti reglament?ta PVN summu noapa?ošana. T?d?j?di š?ds regul?jums ir j?paredz valsts ties?b?s, kur?m šaj? sakar? tom?r ir j?b?t sader?g?m ar visiem atbilstošo direkt?vu noteikumiem un principiem;

2) attiec?gie noteikumi un principi ne?auj mazumtirgot?jiem noapa?ot PVN summu katras p?rdo?s preces cen?, kur? ir iek?auts PVN, lai noteiktu maks?jam? nodok?a summu, kas ir nor?d?ma k?rt?j? nodok?u deklar?cij?.

1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.

2 – Šaj? liet?, kur? lietot? val?ta ir *euro*, š? maz?k? vien?ba, uz ko es atsaucos, ir cents, lai gan vien?bas nosaukums nav b?tisks.

3 – L?dz?gi jaut?jumi tika uzdoti liet? C?302/07 *Wetherspoon*, ko izskata Tiesa un kur? papildus min?tajiem tiek uzdoti ar? š?di jaut?jumi: c) vai var piem?rot parasto aritm?tisko noapa?ošanas uz augšu vai uz leju metodi, d) kur? stadij? ir j?veic noapa?ošana un e) k?das sekas rada vienl?dz?gas attieksmes un PVN neitralit?tes princips, ja nodok?u iest?des ?auj dažiem, bet ne visiem tirgot?jiem sistem?tiski veikt noapa?ošanu.

4 – Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirm? direkt?va 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 71, 1301. lpp.). 2007. gada 1. janv?r? Pirm? direkt?va tika atcelta un aizst?ta ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu

(OV L 347, 1. lpp.), kuras 1. panta 2. punktā iekārtoti tie paši noteikumi, tikai ar nelielām lingvistiska rakstura atšķirībām. Direktīvas 2006/112 mērķis ir skaidri un racionāli izteikt visus piemērojamos Kopienas PVN noteikumus ar pārstrādātu struktūru un formulējumiem, principā neveicot būtiskas izmaiņas pastāvošajos tiesību aktos (skat. preambulas trešo apsvērumu). Tādējādi turpmākās atsauces uz Direktīvas 2006/112 noteikumiem nevienu tieši atbilst atcelto direktīvu formulējumam.

5 – Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., vairākkārt grozīta). Ar Sestās direktīvu tika atcelta un aizstāta ar Direktīvu 2006/112, bet, lai tekstu darītu saprotamāku, atsauksos uz Sestās direktīvas noteikumiem tagadnes laikā. Šo noteikumu būtība un – lielā mērā – formulējums – ir palikuši spēkā Direktīvas 2006/112 attiecīgajos noteikumos.

6 – Direktīvas 2006/112 175. pants.

7 – Direktīvas 2006/112 295.–305. pants, it īpaši 298. pants.

8 – Direktīvas 2006/112 2. panta 1. punkta a) apakšpunkts.

9 – Direktīvas 2006/112 14. panta 1. punkts.

10 – Direktīvas 2006/112 62., 63. un 66. pants.

11 – Direktīvas 2006/112 73. pants.

12 – Direktīvas 2006/112 96.–99. pants.

13 – Direktīvas 2006/112 167. un 168. pants.

14 – Piemērojamais 22. panta teksts lietas izskatīšanas laikā bija atrodams Sestās direktīvas 28.h pantā kā viens no “pārējās noteikumiem”; 22. panta 3. punkta a) apakšpunkta ekvivalents pašlaik ir Direktīvas 2006/112 220. pants.

15 – Vismaz iekšzemes tirdzniecībā – šā prasība ir attiecināma uz visiem tirdzniecības darījumiem ar ārvalstīm, piemērojot nodokli tajā dalībvalstī, kurā preces ir ievestas, un Kopienas iekšējā preču tirdzniecībā neatkarīgi no pircēja veida.

16 – Šā 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta redakcija attiecīgajā laikā tika aizstāta ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvu 2001/115/EK, ar kuru tika grozīta Direktīva 77/388/EEK, lai vienkāršotu, modernizētu un saskaņotu nosacījumus, kas nosaka pievienotās vērtības nodokļa iekārtāšanu rīcības (OV 2002, L 15, 24. lpp.), un ar to tika ieviesti daudz detalizētāki noteikumi. Direktīva 2001/115 stājās spēkā 2002. gada 6. februārī, bet dalībvalstīm tās ieviešanas termiņš tika noteikts 2004. gada 1. janvārī. Šīet, ka Nīderlandē transponēja šo direktīvu ar minēto datumu (2003. gada 18. decembra likums, *Staatsblad* Nr. 530, 2003. gada 29. decembris, 1. lpp.). *Hoge Raad* atsaucas uz “Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta desmito ievilkumu (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2004. gada 1. janvārim)”, – tomēr tikai Direktīvas 2001/115 grozījājā redakcijā tika iekārtots desmitais ievilkums, kas paredzēja pienākumu rīcībā iekārtot maksājamo PVN summu. Tomēr, tā kā ir būtiski, ka rīcībā ir jānorāda darījuma PVN summa, šai kārtā nav nozīmes. Attiecīgais noteikums pašlaik ir ietverts Direktīvas 2006/112 226. pantā.

17 – Direktīvas 2006/112 206. pants.

18 – Atbilstoši 22. panta 4. punkta a) apakšpunktam nodokļu taksācijas periodu nosaka katra

dalībvalsts un tas var būt viens, divi vai trīs mēneši, vai jebkāds cits laika posms, kas nav ilgāks par vienu gadu, un nodokļu deklarācija ir iesniedzama termiņā, kuru tātāt nosaka dalībvalsts, tomēr tas nevar būt ilgāks par diviem mēnešiem pēc nodokļa maksājuma perioda beigām (skat. pašreizējo Direktīvas 2006/112 252. pantu).

19 – Eiropas Parlamenta un Padomes 1998. gada 16. februāra Direktīva 98/6/EK par patērētāju aizsardzību, norādot patērētājiem piedāvāto produktu cenas (OV L 80, 27. lpp.).

20 – Apspriede, kas sarīkota atbilstoši Sestās direktīvas 29. pantam (Direktīvas 2006/112 398. pants), kurā dalībvalstu un Komisijas pārstāvji pārrunā jautājumus par PVN piemērošanu.

21 – Ir būtiski paturēt prātā, ka mazumtirdzniecības cenām PVN ir jāaprēķina ar atpakaļejošu spēku no noteiktās cenas, kurā jau iekļauts PVN, nevis iepriekš no fiktīvas cenas bez PVN. Mazumtirdzniecības pārdošanas cena, kurā iekļauts 19 % PVN, ir 119 % no preces neto cenas bez PVN. Tādējādi PVN summa būs nevis 19/100 (19 %), bet gan 19/119 no mazumtirdzniecības cenas. Šāds aprēķinu veids *mutatis mutandis* ir piemērojams arī jebkurai citai PVN likmei.

22 – Skat. pēc analoģijas 2007. gada 15. marta spriedumu lietā C-35/05 *Reemtsma* (Krājums, I-2425. lpp., 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 – Viedoklis, kuru Tiesa vairākkārt ir izteikusi jautājumos par nodokļiem; skat. neseno 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-443/06 *Hollmann* (Krājums, I-8491. lpp., 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 – Minēto situāciju analizē skat. šo secinājumu 55. un turpmākos punktus.

25 – Skat. 2007. gada 8. februāra spriedumu lietā C-435/05 *Investrand* (Krājums, I-1315. lpp., 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 – Vai arī, ja izņēmuma kārtā priekšnodoklis pārsniedz maksājamo nodokli noteiktajā nodokļu maksājuma periodā, iestāde atmaksā attiecīgā samazinājuma vai palielinājuma summas neto summu.

27 – Tiesas sēdē Apvienotās Karalistes pārstāvis minēja pat lielākas summas – no 200 līdz 800 miljoniem GBP.

28 – Sistemātiskai noapaļošanai kases ēka jeb “pirkuma groza” lēmējam arī būtu būtiska, tomēr mazāka ietekme, ņemot vērā milzīgo šādu ēku apjomu, kas katru dienu tiek izsniegti jebkurā dalībvalstī.

29 – Tiesas sēdē Apvienotā Karaliste minēja lietu, kurā aritmētiskās noapaļošanas katrai precei rezultātā vienam tirgotājam radās nodokļu atšķirība GBP 17 000. Patiesībā atbilst arī tas, ka aritmētiskā metode ietver nelielu, tomēr sistemātisku nobīdi, jo 0,5 centi vienmēr tiek noapaļoti uz augšu, lai arī tie ir tieši puse no vesela centa. Šis jautājums varētu tikt risināts, piemērojot “bankas noapaļošanu” jeb “noapaļošanu līdz pāra skaitlim”, saskaņā ar kuru, piemēram, noapaļojot līdz veseliem skaitļiem, jebkurš cipars, kas beidzas tieši ar 0,5 un kam neseko neviens cits cipars, tiek noapaļots līdz tuvākajam veselajam pāra skaitlim. Tādējādi 3,5 kļūst par 4, kļūst par 2, kļūst par 2.

30 – Patērētājiem sniegtajā informācijā to var norādīt noapaļotā veidā, kā ierosināju šo secinājumu 34. punktā. Tomēr problēmas var rasties tad, ja noapaļotā summa tiek uzskatīta par *faktisko* PVN summu, kas ir iekļauta cenā. Piemēram, ja prece tiek pārdoata par EUR 0,28, piemērojot 19 % PVN likmi, tad PVN ir EUR 0,0447 (19/119 no EUR 0,28). Ja šā summa tiek noapaļota līdz EUR 0,04, tad cena bez PVN ir EUR 0,24. Tomēr 19 % no EUR 0,24 ir EUR

0,0456, kas b?tu j?noapa?o l?dz EUR 0,05, t?tad cenai ar PVN ir j?b?t EUR 0,29.

31 – 1996. gada 24. oktobra spriedums liet? C?317/94 (*Recueil*, I?5339. lpp., 18.–24. punkts, it ?paši 24. punkts). Lai ar? tiesved?bas valoda ir ang?u, tom?r uzskatu, ka ang?u valod? izteiktais formul?jums – “nodok?u iest?des *nek?d? gad?jum? nedr?kst iekas?t* liel?ku summu nek? nodoklis, kuru ir nomaks?jis gala pat?r?t?js” – prec?zi nesakr?t ar redakciju fran?u valod?, kur? tika sagatavots spriedums, – “l’administration fiscale ne saurait *en définitive percevoir* un montant supérieur à celui payé par le consommateur final” (mans izc?lums).

32 – J?atz?m?, ka min?to iesp?ju nevar izmantot ?stie mazumtirgot?ji, kuriem ir j?nosaka cenas ar PVN (skat. Direkt?vu 98/6, iepriekš min?ta šo secin?jumu 12. punkt?).