

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 20. novembril 2008¹(1)

Kohtuasi C-302/07

J D Wetherspoon plc

versus

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

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

Käibemaksusummade ümardamine

1. Tehingutelt võetava käibemaksu määra olenemata esineb juhtumeid, mille puhul tasumisele kuuluv maksusumma hõlmab väikseima tasumiseks kasutatava rahaühiku murdosa. Sellistel juhtudel tekib vajadus ümardada ning võib vaja olla regulatsiooni.
2. Kohtuasjas Koninklijke Ahold⁽²⁾ sedastas Euroopa Kohus vastuseks Madalmaade Hoge Raadi (ülemkohus) esitatud kahele küsimusele, et kui järgitakse neutraalse maksustamise põhimõtet ja proportsionaalsuse põhimõtet, on sellise ümardamise reguleerimine liikmesriigi pädevuses, ning ühenduse õigusnormid ei kohusta liikmesriike lubama maksukohustuslastel ümardada vastavat summat allapoole iga müüdud toote puhul.
3. Käesolev, Londoni VAT and Duties Tribunali esitatud eelotsusetaotlus sisaldab kahte küsimust, mis sarnanevad kohtuasjas Koninklijke Ahold hiljuti vastatuile, ning veel kahte üksikasjalikumat küsimust. Nendes küsib siseriiklik kohus esiteks seda, kas ühenduse õigusnormid nõuavad ümardamist teataval tasandil (nagu müüdud tooteühiku tasand, tehingu tasand või muu tasand). Teiseks taotleb ta selgitust võrdse kohtlemise põhimõtte ja neutraalse maksustamise põhimõtte mõju kohta, viidates siseriiklikule erandile, millega võimaldatakse käibemaksusummade allapoole ümardamist ainult teatavatele ettevõtjatele.

Asjakohased ühenduse õigusnormid

4. Põhikohtuasja asjaolud leidsid aset aastatel 2004–2006. Seega sisalduvad kohaldatavad ühenduse õigusnormid esimeses ja kuuendas käibemaksudirektiivis.⁽³⁾ Olen viidanud asjakohastele sätetele kohtuasjas Koninklijke Ahold esitatud ettepaneku punktides 3–12, millele käesolevas ettepanekus viitan. Sellest hoolimata on kasulik neid uuesti meenutada.
5. Esimese käibemaksudirektiivi artikli 2 esimese ja teise lõigu kohaselt on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks 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 käibemaks pärast seda, kui on maha arvatud eri kulutegurite pealt vahetult tasutud käibemaksu summa.

6. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud, et kaubatarned tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, maksustatakse käibemaksuga.

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, olenemata sellest, et maksu tasumise aeg võib olla edasi lükatud. See tekib üldjuhul kauba kättetoimetamisel või teenuse osutamisel.

8. Artikli 11 A osas on sätestatud üldreegel, et maksustatav summa on sisuliselt kogu tasu, mille tarnija kliendilt või muult isikult kaubatarne või teenuse osutamise eest saab.

9. Artikli 12 lõike 3 punktis a on sätestatud, et iga liikmesriik kehtestab ühtse käibemaksumäära protsendina maksustatavast summast, kusjuures see ühtne määr ei või olla väiksem kui 15%, ning liikmesriigid võivad kohaldada ka üht või kaht vähendatud maksumäära.

10. Artikli 17 lõiked 1 ja 2 annavad maksukohustuslastele õiguse arvata tasumisele kuuluvast maksust maha käibemaksusumma, mille nad on tasunud seoses maksustatavate tehingutega kasutatud sisendtarnetelt. Artikli 18 lõike 1 punkti a kohaselt peab maksukohustuslane mahaarvamisõiguse kasutamiseks omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet.

11. Artikli 22 lõike 3 punkt a nõuab maksukohustuslastelt selle 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), ning artikli 22 lõike 3 punkt b nõuab, et kõnealusel arvel peab olema muu teabe hulgas märgitud hind ilma maksuta, kohaldatud maksumäär ning kliendi täielik nimi ja aadress. Artikli 22 lõike 9 punkt d võimaldab liikmesriikidel siiski ette näha, et teatavad – eeskätt väiksemate summadega arved – ei pea sisaldama kogu harilikult nõutavat teavet; siiski tuleb sellistel arvetel alati näidata „maksusumma või selle arvutamiseks vajalik teave”.

12. Artikli 22 lõige 5 nõuab, et iga maksukohustuslane tasuks käibemaksu netosumma (s.o väljundmaksu ja sisendmaksu vahe) iga maksustamisperioodi korralise deklaratsiooni esitamisel.

13. Mainida võib ka direktiivi 98/6/EÜ,(4) mille eesmärk on sätestada ettevõtjate poolt tarbijatele pakutavate toodete müügihinna ja mõõtühiku hinna avaldamine, et parandada tarbijate informeeritust ja võimaldada hindade võrdlemist (artikkel 1). Artiklis 2 on punktis a määratletud „müügihind” kui toote tüki või toote kindlaksmääratud koguse lõpphind, kaasa arvatud käibemaks ja kõik muud maksud, ning punktis e „tarbija” kui füüsiline isik, kes ostab toote eesmärgil, mis ei ole seotud tema majandus? või kutsetegevusega. Artikli 3 lõige 1 nõuab müügihinna avaldamist kõigi toodete puhul, mida ettevõtjad tarbijatele pakuvad.

Asjakohased Ühendkuningriigi õigusnormid

14. Value Added Tax Regulations 1995 (edaspidi „1995. aasta käibemaksumäärus”) näeb ette, et käibemaksukohustuslasest ettevõtjad peavad maksustatava toote müümise korral esitama käibemaksuarve ainult siis, kui klient on samuti maksukohustuslane.(5) Kõik käibemaksukohustuslasest ettevõtjad võivad siiski esitada käibemaksuarveid kõikidele klientidele, kui nad seda soovivad. Täielik käibemaksuarve peab sisaldama mitmeid andmeid, sealhulgas

kliendi nime ja aadressi.(6) Alla 100 Inglise naela suuruste käibemaksu sisaldavate summade puhul võidakse esitada „lihtsustatud käibemaksuarve”, millel ei tule näidata kliendi andmeid, kuid tuleb iga kohaldatava käibemaksumäära suhtes näidata „maksmisele kuuluv brutosumma koos käibemaksuga ning kohaldatav käibemaksumäär”.(7)

15. The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (edaspidi „HMRC”) on välja andnud käibemaksujuhendi (teade 700) maksukohustuslastele. Selle punktid 17.5 ja 17.6 käsitlevad ümardamist ning on sõnastatud järgmiselt:

„17.5 Arvetel näidatava käibemaksu arvutamine – summade ümardamine

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

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

17.5.1 Arvutamine kauba? ja teenuseliikide põhjal

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

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

Tehtud valiku järgimisel peate olema järjepidev.

Maksmisele kuuluva käibemaksu lõpliku kogusumma võite ümardada allapoole lähima täispennini.

17.6 Käibemaksu arvutamine jaemüüjate puhul

Enamik jaemüüjaid arvestab käibemaksu jaesüsteemi alusel. Kui arvestate oma käibemaksu nii, ei puuduta käesolev punkt teid.

Järjest enam kasutavad jaemüüjad igalt tehingult tasumisele kuuluva käibemaksu kindlakstegemiseks ja arve väljakirjutamiseks keerukat kassatehnoloogiat. Kui te ei kasuta jaesüsteemi, vaid arvutate selle asemel käibemaksu arverea tasandil[(8)] või arve tasandil, ei tohi te käibemaksu summat allapoole ümardada. Küll aga võite ümardada (alla? või ülespoole) iga käibemaksuarvutust.”

16. Kirjeldatud teates ei ole määratletud „arvetega kauplejaid”. HMRC käsiraamatu V1-24A osas 12 „Ettevõtja dokumendid” (mis sisaldab HMRC personalile mõeldud juhiseid, kuid on avalikkusele vabalt saadaval) on aga märgitud, mida arvetega kauplejate ja jaemüüjate eristamise all käsitatakse.

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

ümardada allapoole”.

18. Käsiraamatu punktis 12.2 on muu hulgas märgitud:

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

Üldiselt ei ole erand, mille kohaselt lubatakse ümardada allapoole, kohaldatav jaemüüjate suhtes. Põhjuseks on see, et lõpptarbijatelt võetava käibemaksu allapoole ümardamise tulemusel ei vähene tasumisele kuuluv käibemaks (milleks on käibemaksu murdosa ? tasu), vaid ainult käibemaks HMRC?le deklareeritavas arvestuses.

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

[...]

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

19. Eelotsusetaotlusest nähtuvalt on enamikul suurematest Ühendkuningriigi jaemüüjatest HMRC?ga eraldi kokkulepe käibemaksu arvutamise kohta (ehk „jaesüsteem”, millele viidatakse käibemaksu juhendis ja käsiraamatus V1?24A). Sellistes kokkulepetes on HMRC valmis lubama aritmeetilist ümardamist (ülespoole või allapoole lähima täispennini) arverea või ostukorvi tasandil. Käsiraamatu V1?24A punktis 12.3 on siiski märgitud, et „kui ettevõtja teeb ettepaneku kasutada teistsugust ümardamismeetodit, tuleks seda kaaluda ja lubada, kui sel teel saavutatav tulemus on vastuvõetav ja mõistlik”.

Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

20. J D Wetherspoon plc (edaspidi „J D Wetherspoon”) peab Ühendkuningriigis rohkem kui 670 publi. Enamiku tema käibest moodustab toidu ja jookide müük lõpptarbijatele.

21. Ta esitab klientidele oma jaetoodete müügihinna koos käibemaksuga. Ta ei väljasta klientidele täielikke käibemaksuarveid, vaid esitab lihtsustatud käibemaksuarveteks kvalifitseeruvad kviitungid toidu ja kuumade jookide puhul, muude jookide puhul aga siis, kui klient seda nõuab.

22. Kuni 2004. aastani arvestas J D Wetherspoon käibemaksu nii, et käibemaksukohustus määrati iga müügitehingu puhul ja käibemaksu arvutati ostukorvi tasandil. Ta arvutas tasumisele kuuluva käibemaksu iga üldise käibemaksumääraga tehingu puhul kui 7/47(9) tasumisele kuuluvast kogusummast aritmeetiliselt ümardatuna lähima täispennini. Need käibemaksusummad liideti iga publi osas tööpäeva lõpus kokku ning saadud tulemus oli HMRC?le korraliste deklaratsioonide põhjal tasutav käibemaks.

23. Hiljem on J D Wetherspoon arvutanud ja ümardanud käibemaksu lähima pennikümnenendikuni arverea tasandil iga eraldi näidatud toote kohta. Seejärel liidab ta need käibemaksusummad kokku ja ümardab allapoole lähima pennini ostukorvi tasandil.

24. HMRC keeldus lubamast J D Wetherspoonil ümardada igalt tehingult tasumisele kuuluvat käibemaksu allapoole. J D Wetherspoon esitas selle keeldumise ja kahe teda puudutava maksuteate peale kaebuse.

25. Seda kaebust menetlev VAT and Duties Tribunal märgib, et ühenduse ega siseriiklikes õigusnormides ei ole ette nähtud ümardamismeetodit juhaks, kui üldise maksumäära kohaldamine annab tulemuseks käibemaksusumma, mis sisaldab väikseima rahaühiku murdosa. Võimalik on ümardada igal üksikjuhul allapoole või ümardada aritmeetiliselt. Samuti ei ole üheski õigusnormis ette nähtud seda, millisel hetkel tuleks ümardada. Kui üks ja sama klient ostab mitu tooteühikut ühel ajal, on võimalik ümardada:

- a) „tooteühiku tasandil”, st igas tehingus iga toote iga eksemplari suhtes;
- b) „arverea tasandil”, st iga toote suhtes, kui ühes tehingus ostetakse seda toodet rohkem kui üks;
- c) „tarne tasandil”, st iga müügitehingu suhtes, kui üks tehing hõlmab käibemaksu kohaldamisel mitut eraldi tarnet;
- d) „ostukorvi tasandil”, st iga kliendiga sõlmitud kogu tehingu suhtes;
- e) „käibemaksu arvestusperioodi” tasandil, liites kokku kõik perioodi jooksul müüdnud üldise käibemaksumääraga kaupade eest saadud käibemaksusummad ja seejärel ümardades kogusumma; või
- f) mingil muul tasandil, näiteks iga müügipunkti või ettevõtja kõikide müügipunktide päevase brutokäibe tasandil.

26. Sellepärast taotleb siseriiklik kohus eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas käibemaksusummade ümardamist reguleerib üksnes siseriiklik õigus või reguleerib seda ühenduse õigus? Eelkõige, kas esimese käibemaksudirektiivi artikli 2 esimene ja teine lõik ning kuuenda direktiivi (1. jaanuarist 2004 kehtiva redaktsiooni) artikli 11 A osa lõike 1 punkt a ja/või artikli 12 lõike 3 punkt a ja/või artikli 22 lõike 3 punkt b kinnitavad, et ümardamine kuulub ühenduse õiguse reguleerimisalasse?

2. Täpsemalt:

- i) Kas ühenduse õigusega on vastuolus siseriikliku korra või siseriikliku maksuhalduri kasutatava praktika rakendamine, mis nõuab käibemaksusummade ümardamist ülespoole, kui kõnealuse väikseima rahaühiku murdosa on suurem või võrdne 0,50?ga (näiteks 0,5 penni tuleb ümardada ülespoole lähima täispennini)?
- ii) Kas ühenduse õigus nõuab, et maksukohustuslastel lubataks ümardada käibemaksusummat allapoole, kui see summa sisaldab väikseima olemasoleva rahaühiku murdosa?

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

4. Kas sellised ühenduse põhimõtted nagu võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõte, eriti kui viidata Ühendkuningriigis kehtivale maksuhalduri lubatud erandile, mis lubab

deklareeritavaid käibemaksusummasid allapoole ümardada üksnes teatud ettevõtjatel, mõjutavad vastust neile küsimustele?”

27. Kirjalikke märkusi on esitanud J D Wetherspoon, Kreeka, Madalmaade ja Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon. Kohtuistungil esitasid suulisi märkusi J D Wetherspoon, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon.

Hinnang

Esimene küsimus

28. Esimesele küsimusele – kas käibemaksusummade ümardamist reguleerib siseriiklik või ühenduse õigus – on Euroopa Kohus kohtuasjas Koninklijke Ahold sisuliselt vastanud.

29. Nimetatud kohtuotsuse punktides 24-33 sedastas Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivid ei sisalda ühtki sõnaselget reeglit, mis puudutaks käibemaksusummade ümardamist; et iseäranis kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a ega artikli 22 lõike 3 punktis b ei ole ette nähtud ühtki sõnaselget reeglit, mis puudutaks ümardamise viisi; ning et kuna ühenduse õigusnormid puuduvad, on liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata käibemaksusummade ümardamise eeskirjad ja meetodid. Euroopa Kohus märkis ka seda, et kui liikmesriigid kehtestavad või võtavad vastu konkreetse ümardamise meetodi, on nad kohustatud järgima ühist käibemaksusüsteemi reguleerivaid põhimõtteid, nagu neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõte.(10)

30. Käesolevas asjas nimetab eelotsusetaotluse esitanud kohus lisaks kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile a ja artikli 22 lõike 3 punktile b veel esimese direktiivi artikli 2 esimest kahte lõiku, milles on sätestatud käibemaksusüsteemi põhimõtted, eeskätt see, et maks peab olema võrdeline hinnaga, ning kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a, mille kohaselt tuleb käibemaksumäärad kehtestada protsendina maksustatavast summast. On selge, et kummaski sättes ei ole ette nähtud ühtegi konkreetset reeglit ega meetodit käibemaksusummade ümardamiseks, kuid mõlemas on väljendatud proportsionaalsuse põhimõtet, mida liikmesriigid peavad järgima, nagu Euroopa Kohus kohtuasjas Koninklijke Ahold ette nägi.

Teine küsimus

31. VAT and Duties Tribunal soovib teada sisuliselt seda, kas – kui käibemaksusummad sisaldavad väikseima kasutusel oleva rahaühiku murdosa – ühenduse õigus 1) välistab mis tahes reegli või praktika, mille puhul nõutakse, et maksukohustuslased rakendaksid aritmeetilist üles- või allapoole ümardamist, või 2) nõuab, et neil lubataks süstemaatiliselt allapoole ümardada.

32. Kohtuotsuse Koninklijke Ahold punktides 34-43 jõudis Euroopa Kohus seisukohale, et ühenduse õigus, eelkõige esimene ja kuues direktiiv ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõte ei sisalda liikmesriikidele ühtki konkreetset kohustust lubada maksukohustuslastel ümardada käibemaksusummat allapoole tootepõhiselt.

33. Euroopa Kohus täpsustas, et neutraalse maksustamise põhimõte ei nõua ühegi konkreetse ümardamise meetodi kasutamist, tingimusel et maksuhalduri kogutav käibemaksusumma vastab täpselt arvel märgitud deklareeritud käibemaksusummale, mille lõpptarbija on maksukohustuslasele tasunud,(11) ning kuigi proportsionaalsuse põhimõte nõuab, et ümardatud summa vastaks enim käibemaksusummale, mis on saadud kehtiva määra kohaldamisest, tuleb viia proportsionaalsuse nõue nii palju kui võimalik vastavusse praktilise vajadusega, et maksukohustuslaste deklareerimispõhimõttel rajanev süsteem toimiks tõhusalt.(12) Oli selge, et rohkem kui üks meetod – eriti aritmeetiline ümardamine – võib vastata nendele nõuetele.(13)

34. Otsus, et liikmesriigid ei ole kohustatud lubama maksukohustuslastel ümardada käibemaksusummasid allapoole tooteühikupõhiselt, vastab suures osas siseriikliku kohtu poolt käesolevas kohtuasjas esitatud teise küsimuse teisele osale, ning vastuse sama küsimuse esimesele osale saab tuletada tõdemusest, et aritmeetiline ümardamismeetod on kooskõlas ühenduse õiguse nõuetega. On tõsi, et kohtuasjas Koninklijke Ahold esitatud teine küsimus käsitles üksnes ümardamist tooteühiku tasandil, praegune kohtuasi aga selle tasandiga ei piirdu. Siiski ei sõltsi Euroopa Kohtu põhjenduskäik üldse sellest, millisel tasandil ümardamine toimub.

Kolmas küsimus

35. Käesolevas kohtuasjas esitatud kolmanda küsimuse ese on nõutav ümardamistasand, kui selline nõue on üldse olemas.

36. Küsimus on esitatud konkreetsele viitega müügitehingutele, mille puhul hind sisaldab käibemaksu. Sellised hinnad määrab kindlaks ettevõtja müügihinnale (mis selleks, et seda saaks maksta, ei tohi sisaldada väikseima kasutusel oleva rahaühiku murdosa), millest üks proportsionaalne osa (Ühendkuningriigis 40/47) on hind ilma käibemaksuta ning teine proportsionaalne osa (Ühendkuningriigis 7/47) on käibemaksusumma. Paljudel juhtudel (Ühendkuningriigis siis, kui hind ei jagu täpselt 47 Inglise penniga) sisaldavad need proportsionaalsed osad väikseima kasutusel oleva rahaühiku murdosa. Kas ühenduse õigus nõuab selliseid hindu küsivate ettevõtjate puhul summade ümardamist teataval konkreetsetel tasandil?

37. Nagu märkisin oma ettepanekus kohtuasjas Koninklijke Ahold,(14) tekitab ümardamine alati väikese moonutuse ning mida madalam on selle tekkimise tasand (kui pidada madalaimaks tasandiks ümardamist tooteühiku põhjal ja kõrgeimaks ümardamist käibemaksudeklaratsiooni põhjal), seda suurem on tõenäosus, et moonutuse kogusumma osutub märkimisväärseks. Samuti osutasin,(15) et alati ülespoole või alati allapoole moonutamine tekitab suurema moonutuse, samal ajal kui aritmeetiline ümardamine kaldub seda moonutust vähendama (kuna ülespoole ümardatud summad tasakaalustavad allapoole ümardatud summasid), ning muude täpsustustega saab seda moonutust veelgi leevendada.

38. Tekkiv moonutus on lahknevus jaehinnas sisalduva käibemaksu täpse proportsionaalse osa ning ettevõtja poolt maksuhaldurile deklareeritava ja tasutava käibemaksusumma vahel. Juba määratlusest tulenevalt on need lahknevused täpse proportsionaalsuse nõude rikkumine. Nendega kaasneb kas – ülespoole ümardamise korral – see, et ettevõtja maksab maksuhaldurile peale tasumisele kuuluva maksusumma teatava murdosa oma kasumist, või – allapoole ümardamise korral – see, et ettevõtja jätab teatava murdosa tasumisele kuuluvast maksusummast endale, millega samuti rikutakse põhimõtet, et käibemaksuga maksustamine peab olema maksukohustuslaste suhtes neutraalne.

39. On selge, et kuuendas ega üheski muus käibemaksudirektiivis ei ole sätestatud ühtegi konkreetset nõuet selle kohta, millisel tasandil tuleks ümardada. Neutraalse maksustamise põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõtte (nii, nagu neid põhimõtteid tuleb käibemaksu kontekstis käsitada) aga nõuavad, et moonutused peavad olema minimaalsed. Seda on võimalik saavutada ühelt poolt sellise ümardamismeetodiga, mille puhul ei esine süstemaatilist moonutust ainult ühes suunas, vaid mis võimaldab üksteist tasakaalustavaid moonutusi. Teiselt poolt saab seda eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmanda küsimuse kontekstis saavutada ümardamisega sellisel tasandil, mille puhul tekib kõige väiksem kumuleeruva moonutuse oht, kuna sellega kaasneb kõige väiksem arv ümardamistehteid.

40. Kõrgeim võimalik tasand on korralise käibemaksudeklaratsiooni tasand.(16) Niivõrd kui

ettevõtjad müüvad tooteid lõpptarbijatele ja puudub nõue esitada konkreetset käibemaksusummat sisaldav arve, ei tundu see ümardamistasand endast praktilist probleemi kujutavat. Nagu märkisin oma ettepanekus kohtuasjas Koninklijke Ahold,(17) ei tule sellistel asjaoludel tavaliselt väljastataval kassatšekil näidata lõpphinnas sisalduva käibemaksu täpset summat, vaid võib lihtsalt näidata kohaldatavat käibemaksusumma; ning ka ümardatud summa näitamise korral ei pea see olema ettevõtja ja maksuhalduri vahel siduv: kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punktist a tulenevalt ei saa mahaarvamiseõiguse teostamiseks kasutada pelgalt kassatšekki, mis ei kujuta endast ei täielikku ega lihtsustatud käibemaksuarvet. Lihtsustatud käibemaksuarve osas (mida võib kasutada mahaarvamiseks) märgin, et kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 9 punkt d ega 1995. aasta käibemaksusumma artikli 16 lõike 1 ei nõua, et näidataks konkreetne käibemaksusumma, vaid et näidataks ainult „teave, mis võimaldab seda arvutada” või „kohaldatav käibemaksusumma”.(18)

41. Kas olukord muutub, kui tooteid käibemaksu sisaldava ümardatud hinnaga müüv ettevõtja väljastab täieliku käibemaksuarve?(19)

42. Sellise arve väljastamise korral tuleb selles näidata maksustatav summa ja tasumisele kuuluv käibemaksusumma. On selge, et need kaks summat peavad kokku moodustama kogusumma, mida on võimalik tarnijale maksta, ning sellepärast ei saa selline kogusumma sisaldada väikseima rahaühiku murdosa. Sellest hoolimata ei leidnud ma kuuendast direktiivist ühtki konkreetset nõuet, mille kohaselt iga eraldiseisev summa peab olema sellise väikseima rahaühiku täisarvuline korrutis. Samuti ei tundu olevat ühtegi mõjuvat põhjust, miks ümardamist ei võiks kuni korralise käibemaksu deklaratsiooni tasandini edasi lükata. Tarnija saaks enne deklaratsiooni esitamist kõik murdosalised summad kokku liita – nagu seda saaks teha ka klient, kui ta on maksukohustuslane. Ja kui klient ei ole maksukohustuslane, ei ole ta kohustatud arvestama käibemaksu ümardatud summades, vaid ta peab pelgalt olema suuteline maksta käibemaksu sisaldava hinna sellisel kujul.

43. Tõepoolest võivad siseriiklikud õigusnormid või halduseeskirjad nõuda, et käibemaksuarvetel näidataks kõik summad kui väikseima rahaühiku täisarvulised korrutised,(20) või lubada ettevõtjatel selliseid ühikuid arvestamise ja haldamise lihtsuse huvides ümardada. Kui sellist ümardamist nõutakse või lubatakse, „kristalliseerib” näidatav summa tegeliku käibemaksusummana, mille klient maksab tarnijale ja mida tarnija peab maksuhalduri tarvis oma arvestusse märkima. Sel juhul tekitab kõige vähem moonutusi ümardamine kogu tehingu eest esitatava arve tasandil, mis muidugi võib hõlmata mitmeid eraldi tooteühikuid või tarbeid (see on „ostukorvi tasand”, millele siseriiklik kohus viitab).

44. Seega, ehkki ühenduse käibemaksualased õigusnormid ei nõua ümardamist teataval konkreetset tasandil ja võimaldavad nii liikmesriikidele diskretsiooni, tuleb seda diskretsiooni kasutada kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega ja neutraalsuse põhimõttega, mida kõige paremini teenib ümardamine kõige hilisemal etapil, mis on kooskõlas maksmise ja arvestuse praktiliste nõuetega.

Neljas küsimus

45. VAT and Duties Tribunal soovib sisuliselt teada, kas sellel, et Ühendkuningriik lubab arvetega kauplejatel süstemaatiliselt allapoole ümardada, on mingit mõju praktikale, mida ta peab järgima jaemüüjate (nagu J D Wetherspoon) suhtes, eeskätt arvestades ühenduse õiguses kehtivaid võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtet.

46. Erinevused ühelt poolt maksukohustuslastele ja lõpptarbijatele tehtavate tarnete ja teiselt poolt käibemaksu mitte sisaldavate ja käibemaksu sisaldavate hindade vahel on olulised jaekaubanduse puhul sobiva ümardamismeetodi ja ?tasandi kaalumisel. Sellepärast kaalusin

nende erinevuste mõju oma ettepanekus kohtuasjas Koninklijke Ahold, eeskätt selle punktides 56?62, millele viitan.

47. Nendest ja nimetatud ettepaneku punktides 37?42 esitatud kaalutlustest lähtudes asun seisukohale, et võrdse kohtlemise põhimõttega ega neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus see, kui a) ettevõtjatel, kes määravad käibemaksu mitte sisaldavad hinnad täisarvudes, millele lisandub käibemaks, ja müüvad tooteid maksukohustuslastele, kellel on käibemaksu mahaarvamise õigus, lubatakse ümardada käibemaksusummasid süstemaatiliselt allapoole, kui samal ajal b) nõutakse ettevõtjalt, kes määravad käibemaksu sisaldavad hinnad täisarvudes, millest lähtuvalt arvutatakse hinnas sisalduva käibemaksu summa, ja müüvad tooteid lõpptarbijatele, et nad ümardaksid käibemaksusummad alati aritmeetiliselt.

48. Juhtumi A korral ei avalda (üles? või allapoole või aritmeetiline) ümardamine mahaarvamise süsteemist tulenevalt mingit mõju tarnija ega kliendi maksukoormusele ega mõjuta lõpuks maksuhaldurile laekuva maksu kogusummat. Juhtumi B korral on üles? või allapoole ümardamise tulemusel ettevõtjale tekkiv käibemaksukohustus ja maksuhaldurile laekuva käibemaksu summa vastavalt suurem või väiksem kui hinna täpne proportsionaalne osa, mis peaks tulenema õige maksumäära kohaldamisest. Seda lahknevust vähendab oluliselt aritmeetiline ümardamine (eriti ümardamine lähima paaristäisarvuni), mis tagab seega juhtumite A ja B võrdsema kohtlemise ning maksustamise suurema neutraalsuse juhul B.

49. J D Wetherspoon märgib siiski, et süstemaatilise allapoole ümardamise aktsepteerimine teatavate ettevõtjate puhul, kui samal ajal nõutakse teistelt aritmeetilist ümardamist, viib kõnealuse kahe ettevõtjate rühma vahelise konkurentsi moonutamiseni täiesti meelevaldsel alusel, sest arvetega kauplete rühma ja jaemüüjate rühma ei ole kusagil määratletud. Ta toob näite kahest ettevõtjast, kes müüvad värvipurgi, mille hind käibemaksuga on 4,94 Inglise naela. Arvetega kauplete puhul koosneb see hind netohinnast 4,21 naela ja käibemaksust 0,73675 naela, mis ümardatakse 0,73 naelaks. Jaemüüja aga peab ümardama käibemaksusumma (mis, moodustades 7/47 käibemaksu sisaldavast hinnast, on minu arvutuse järgi 0,73574 naela) aritmeetiliselt summaks 0,74 naela ning saab netohinnaks ainult 4,20 naela. See on J D Wetherspooni väitel vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, mille kohaselt omavahel konkureerivaid sarnaseid tooteid ei tohi kohelda käibemaksu seisukohast erinevalt, hoolimata sellest, kas tekkiv konkurentsimoонutus on märkimisväärne või mitte.(21)

50. Esiteks on selles suhtes täielikult siseriikliku kohtu pädevuses tuvastada, kas ettevõtjate liigitamine arvetega kaupleteks ja jaemüüjateks on kuidagi ebamäärane või meelevaldne. Samuti on siseriikliku kohtu pädevuses tuvastada, kas J D Wetherspooni müüdavaga sarnast ja konkureerivat toitu ja jooki müüvad tegelikult ka arvetega kauplendid, kellel lubatakse ümardada käibemaksusumma allapoole, samal ajal kui J D Wetherspoonil seda teha ei lubata.(22)

51. Eeldusel, et viimati mainitud saab faktiliselt tõendada, tekib küsimus, kas selline erinev kohtlemine on samaväärne karistusega ühte liiki ettevõtja jaoks, kuid ei ole seda teist liiki ettevõtja jaoks, ning kas see tuleneb ümardamismeetodist või hinna moodustamise meetodist (st kas täisarvudes väljendatud lähtehind ei sisalda või sisaldab käibemaksu). Jällegi on need küsimused eeskätt siseriiklikule kohtule, kuid abiks võivad olla järgmised kaalutlused.

52. Ühendkuningriigis arvetega kauplete suhtes kohaldatav ümardamist puudutav erand ja meetod, mille kasutamist J D Wetherspoon taotleb, põhineb ostukorvi tasandil allapoole ümardamisel väikseima rahaühikuni pärast seda, kui arverea tasandil on ümardatud allapoole selle ühiku vastava kümnendikuni. Seega on abi sellest, kui võrrelda mitte üksikute tooteühikute (nt J D Wetherspoonis osutatud ühe värvipurgi), vaid sama toodet sisaldavate ostukorvide (nt 2, 5 või 10 värvipurki või rohkem) kohtlemist.

53. Kui ettevõtja müüb J D Wetherspooni näites rohkem kui üheainsa värvipurgi, muutub pilt. Arvetega kaupleja müügihind, mis põhineb suuremal käibemaksu mitte sisaldaval hinnal, ületab jaemüüja oma juba alates teise värvipurgi müümisest koos esimesega, ning purkide arvu suurenedes vahe kasvab. Kui ühes ostukorvis müüakse rohkem kui 10 purki värvi, on käibemaksu summa arvetega kaupleja hinnas suurem kui jaemüüja omas ning jällegi kasvab vahe purkide arvu suurenedes.

54. Arvutuste esitamine värvipurkide kõikvõimalike eri arvude kohta oleks koormav. Võib aga märkida, et J D Wetherspooni arvude põhjal müüks süstemaatiliselt allapoole ümardav arvetega kaupleja 20 purki värvi hinnaga 98,93 Inglise naela, milles sisaldub käibemaks 14,73 naela, samal ajal kui jaemüüja müüks need värvipurgid hinnaga 98,80 naela, milles sisaldub käibemaks 14,71 naela (selles näites oleksid jaemüüja arvud tõepoolest samad ka siis, kui tal lubataks ümardada allapoole – nagu kõikidel juhtudel, kui aritmeetiline ümardamine leiab aset allapoole). Seega oleks ärikliendi makstav hind ilma käibemaksuta 84,20 naela arvetega kaupleja puhul ja 84,09 naela jaemüüja puhul.

55. Selle tulemusel võiks jaemüüja hind koos käibemaksuga olla huvipakkuvam lõpptarbijatele ning jaemüüja hind ilma käibemaksuta olla huvipakkuvam maksukohustuslastele, sest mõlemal juhul on hind väiksem vastavast hinnast arvetega kaupleja hinnastruktuuri korral. Tarbijakulutuste tavapärase ulatuse juures on need erinevused siiski nii vähetähtsad, et need ise tõenäoliselt ei mõjuta valikut: sellised tegurid nagu asukoha lähedus või tasuta kättetoimetamise võimalus võivad olla sama kaalukad või kaalukamad. Seega võib jaemüüjatel olla võimalik kohandada oma hindu nii, et tasakaalustada mis tahes (sama vähetähtis) ebasoodsam tegur netosissetulekus, ilma et nad satuksid üldiselt ebasoodsamasse konkurentsiolukorda.

56. Nõnda näib, et arvetega kauplejate ja jaemüüjate erineva kohtlemise mõju Ühendkuningriigis a) ei ole tingimata selline, mis toimiks süstemaatiliselt jaemüüjate kahjuks, ning b) võib tuleneda pigem erinevusest käibemaksu mitte sisaldavate ja käibemaksu sisaldavate täisarvudes väljendatud hindade kasutamise vahel arvutamise alusena kui kohaldatavast ümardamise meetodist.

57. Viimati nimetatud aspektis tuleb meenutada, et direktiiv 98/6 nõuab käibemaksu sisaldava müügihinna – lõpptarbija jaoks ainsana olulise hinna – näitamist kõikide toodete suhtes, mida ettevõtjad pakuvad füüsilistele isikutele, kes ostavad neid tooteid eesmärgil, mis ei ole seotud nende majandusega ega kutsetegevusega, samal ajal kui kaubanduses maksukohustuslaste vahel, kellel on õigus maha arvata sisendkäibemaks, on ainsaks oluliseks hinnaks hind ilma käibemaksuta. Sellepärast ei sisaldu selles – ega tulene sellest –, kui eri liiki ettevõtjad moodustavad oma hinnad eri meetoditel, mingisugust ilmset neutraalse maksustamise ega võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumist.

58. Sellepärast tundub mulle, et – kui eri ümardamise meetodite kohaldamise aluseks on tõepoolest ettevõtjate poolt hindade moodustamiseks kasutatavate viiside eristamine – allapoole ümardamist lubaval erandil, mida HMRC võimaldab arvetega kauplejatele, ei ole mingit olulist mõju võrreldes selliste jaemüüjate nagu J D Wetherspoon puhul ümardamise suhtes rakendatava lähenemisviisiga.

59. Selles suhtes ei oma tähtsust, et J D Wetherspoon, kes määrab hinnad käibemaksu sisaldavalt, peaks süstemaatilise allapoole ümardamise korral esitama oma arvestuses tunduvalt vähem käibemaksu kui süstemaatilise aritmeetilise ümardamise korral. Asjakohane on võrrelda arvetega kauplejaid ja jaemüüjaid, mitte jaemüüjate poolt kasutatavaid eri ümardamise meetodeid. Siiski oleks see, kui käibemaksu sisaldavate täisarvudes väljendatud hindade põhjal sarnaseid ja konkureerivaid tarneid tegevast ettevõtjate rühmast mõnel lubataks süstemaatiliselt ümardada

käibemaksu allapoole ja teistel mitte, ilmselgelt vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega. Ning sel juhul saaksid ettevõtjad, kellel lubatakse ümardada allapoole, jätta endale murdosa tasumisele kuuluvast täpsest käibemaksusummast, mis oleks vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

Ettepanek

60. Eespool esitatud kaalutlustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Londoni VAT and Duties Tribunali esitatud küsimustele järgmiselt:

1. Täpsemate sellealaste ühenduse õigusnormide puududes on käibemaksusummade ümardamise reeglid ja meetodid liikmesriikide otsustada, tingimusel et nad järgivad neid otsuseid tehes ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtteid, eriti neutraalse maksustamise põhimõtet ja proportsionaalsuse põhimõtet.
2. Ühenduse õigus ei keela liikmesriikidel nõuda maksukohustuslastelt kõikidel juhtudel käibemaksusummade aritmeetilist ümardamist ega nõua, et liikmesriigid lubaksid sellistel isikutel ümardada käibemaksusummad kõikidel juhtudel allapoole.
3. Kui on tegu käibemaksu sisaldava, täisarvudes väljendatud ühikuhinnaga ning käibemaksusumma sisaldab väikseima kasutusel oleva rahaühiku murdosa, ei nõua ühenduse õigus selle summa ümardamist täisühikuks enne etappi, mil see summa tuleb väljendada sellist murdosa mitte sisaldava arvuna eelkõige eesmärgil, et see oleks makstav kui eraldiseisev summa.
4. Kui ettevõtjatel, kes teevad tarneid täisarvudes väljendatud hindade põhjal, mis ei sisalda käibemaksu ja millele peab lisanduma käibemaks, lubatakse ümardada käibemaksusumma igal arvel allapoole, ei välista võrdse kohtlemise põhimõtte ja neutraalse maksustamise põhimõtte käibemaksusumma aritmeetilise ümardamise nõudmist ettevõtjalt, kes müüvad tooteid käibemaksu sisaldavate täisarvudes väljendatud hindade põhjal, millest lähtudes tuleb arvutada käibemaksu osa.

1 – Algkeel: inglise.

2 – 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-484/06 (EKL 2008, lk I-0000).

3 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3); 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). Mõlemad direktiivid 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) ning mille eesmärk on esitada kehtivad sätted selgelt ja otstarbekalt ümbersõnastatud kujul, tegemata sisulisi muudatusi kehtivates õigusnormides.

4 – 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).

5 – Ning kui tarnija on jaemüüja, siis ainult juhul, kui klient nõuab arvet.

6 – Need andmed, mis on ette nähtud määruse artikli 14 lõikega 1, on sisuliselt samad kui need, mida nõuab kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkt b.

7 – Artikli 16 lõige 1.

8 – Termineid „arverea”, „ostukorvi” jms tasand on selgitatud käesoleva ettepaneku punktis 25.

9 – Ühendkuningriigis on üldine käibemaksumäär 17,5% ehk 7/40 netohinnast (mis ei sisalda käibemaksu). Seega on käibemaksu osa jaehinnas (mis sisaldab käibemaksu) 7/47.

10 – Tuleks meeles pidada, et selles kontekstis viitab „neutraalne maksustamine” nõudele, et käibemaksu mõju peab olema neutraalne nii maksukohustuslaste suhtes kui ka maksukohustuslaste vahel, ning „proportsionaalsuse põhimõtte” eritähendus on nõue, et maksusumma peab olema täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga (vt kohtuotsus Koninklijke Ahold, punktid 36 ja 38).

11 – Kohtuotsuse punkt 37.

12 – Punkt 39.

13 – Punktid 40 ja 41, kus viidatakse minu poolt kõnealuses kohtuasjas esitatud ettepaneku punktidele 47. Ettepaneku punktides 47 ja 48 käsitlesin aritmeetilist ümardamist, märkides 29. joonealuses märkuses, et lihtne aritmeetiline ümardamine kätkeb endas väikest kaldumist ülespoole (millest Ühendkuningriik on käesolevas kohtuasjas esitatud märkustes pakutud arvutustes osavalt mööda läinud), mida võiks leevendada „ümardamisega lähima paaristaisarvuni”.

14 – Nimelt punktides 37?42 ja 49?51.

15 – Punktid 42, 47 ja 48, samuti 29. joonealune märkus.

16 – Vt minu poolt kohtuasjas Koninklijke Ahold esitatud ettepaneku punktid 49?51.

17 – Vt eriti minu ettepaneku punktid 34 ja 55.

18 – Vt käesoleva ettepaneku punktid 11 ja 14.

19 – Võib meenutada, et täielikud käibemaksuarved peavad sisaldama märkimisväärsel hulgal teavet (sealhulgas kliendi täisnime ja aadressi), mis võib muuta sellise praktika vähem huvipakkuvaks jaemüüjatele, kes müüvad suures mahus väikese väärtusega tooteid.

20 – 1995. aasta käibemaksumääruse artikli 14 lõige 1 nõuab maksusumma väljendamist Inglise naeltes, nii nagu kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkt b nõuab selle väljendamist asjaomase liikmesriigi vääringus. Kummaski sättes ei ole mainitud midagi selle kohta, kas tuleb kasutada ümardatud ühikuid.

21 – Ta viitab nimelt 28. juuni 2007. aasta otsusele kohtuasjas C?363/05: J P Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust (EKL 2007, lk I?5517, punktid 46 ja 47) ning seal viidatud kohtupraktikale, samuti 10. septembri 2002. aasta otsusele kohtuasjas C?141/00: Kügler (EKL 2002, lk I?6833, punktid 55?58) ning 6. novembri 2003. aasta otsusele kohtuasjas C?45/01: Christoph-Dornier-Stiftung (EKL 2003, lk I?12911, punktid 69?74).

22 – Kohtuistungil pakkus J D Wetherspoon, et selline olukord võiks tekkida tema ja toitlustusettevõtjate vahel seoses vastuvõttude ja muude seesuguste üritustega, mida võidakse korraldada nii maksukohustuslastele kui ka füüsilistele isikutele. J D Wetherspooni väitel lubatakse sellistel ettevõtjatel ümardada allapoole, samal ajal kui tema on kohustatud ümardama

aritmeetiliselt.