

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

20 päivänä marraskuuta 2008 (1)

Asia C-302/07

J D Wetherspoon PLC

vastaan

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(VAT and Duties Tribunalin (Lontoo) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisäverosummien pyöristäminen

1. Liiketoimista kannettavan arvonlisäveron kannasta riippumatta joissakin tapauksissa arvonlisävelan määrä koostuu maksussa käytettävän pienimmän valuuttayksikön murto-osasta. Tällaisissa tapauksissa tulee esiin pyöristämisen tarve ja saatetaan tarvita sääntelyä.

2. Vastatessaan Alankomaiden Hoge Raadin (ylimmän oikeusasteen yleinen tuomioistuin) asiassa Koninklijke Ahold(2) esittämään kahteen ennakkoratkaisukysymykseen yhteisöjen tuomioistuin totesi lähinnä, että jäsenvaltioiden on säänneltävä pyöristämistä verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukaisesti ja että yhteisön oikeus ei sisällä velvoitetta, jonka mukaan jäsenvaltioiden on sallittava se, että verovelvolliset pyöristävät arvonlisäveron määrän tuotekappalekohtaisesti alaspäin.

3. VAT and Duties Tribunal (Lontoo) esittää nyt esillä olevassa ennakkoratkaisupyyntönsä kaksi asiassa Koninklijke Ahold äskettäin ratkaistuihin kysymyksiin rinnastettavaa kysymystä sekä kaksi yksityiskohtaisempaa lisäkysymystä. Näistä ensimmäisessä se tiedustelee, vaaditaanko yhteisön lainsäädännössä pyöristämistä jollakin nimenomaisella tasolla (kuten jokaisen tuotteen tai jokaisen liiketoimen tasolla tai jollakin muulla tasolla). Toiseksi se pyytää selvennystä siihen, mikä vaikutus on yhdenvertaista kohtelua ja verotuksen neutraalisuutta koskevilla periaatteilla, kun otetaan huomioon, että kansallisella tasolla on annettu ainoastaan joillekin kauppiaille lupa pyöristää arvonlisäverosummat alaspäin.

Asiaa koskeva yhteisön lainsäädäntö

4. Pääasian kannalta merkityksellinen ajanjakso ulottuu vuodesta 2004 vuoteen 2006. Sovellettava yhteisön oikeus sisältyi näin ollen ensimmäiseen ja kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin.(3) Olen maininnut merkitykselliset säännökset asiassa Koninklijke Ahold esittämäni ratkaisuehdotuksen 3–12 kohdassa, joihin viittaan. On kuitenkin hyvä palauttaa ne mieleen.

5. Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan ensimmäisen ja toisen kohdan nojalla yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä. Jokaisesta liiketoimesta kannetaan sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.
6. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.
7. Direktiivin 10 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan verotettavalla tapahtumalla tarkoitetaan tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät, eli veroviranomaiset saavat oikeuden vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä. Tämä tapahtuu periaatteessa silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.
8. Direktiivin 11 artiklan A kohdassa vahvistetaan yleissääntö, jonka mukaan veron perusteena on lähinnä kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan liiketoimista ostajalta tai joltain muulta saaman vastikkeen.
9. Direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään, että kunkin jäsenvaltion on vahvistettava arvonlisäveron yleinen verokanta prosenttiosuutena veron perusteesta, että sen on oltava vähintään 15 prosenttia ja että jäsenvaltiot voivat lisäksi soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.
10. Direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään, että verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on maksettu tavaroista tai palveluista, jotka hän käyttää verollisiin tavaroihinsa tai palveluihinsa. Direktiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta 22 artiklan 3 kohdan mukaisen laskun hallussapitoa.
11. Direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään, että verovelvollisen on toimitettava lasku toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen suorittamistaan tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista (tämä viittaa siis siihen, että tätä ei vaadita silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan loppukuluttajille, jotka ovat luonnollisia henkilöitä), ja 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa edellytetään, että laskussa on mainittava muiden tietojen lisäksi veron peruste, sovellettu arvonlisäveron verokanta, maksettavan arvonlisäveron määrä sekä asiakkaan täydelliset nimi- ja osoitetiedot. Direktiivin 22 artiklan 9 kohdan d alakohdassa jäsenvaltioille annetaan kuitenkin mahdollisuus säätää, että tietyissä, etenkin pieniä summia koskevissa laskuissa ei tarvitse mainita kaikkia tavanomaisesti edellytettäviä tietoja; aina on kuitenkin ilmoitettava ”maksettava veron määrä tai tiedot, joiden perusteella se voidaan laskea”.
12. Direktiivin 22 artiklan 5 kohdassa edellytetään, että jokainen verovelvollinen maksaa arvonlisäveron nettomäärän (eli myynnistä suoritettavan veron, josta on vähennetty ostoihin sisältyvä vero) kutakin verokautta koskevan säännönmukaisen ilmoituksen tekemisen yhteydessä.
13. Lisäksi on syytä mainita direktiivi 98/6/EY,(4) jonka tarkoituksena on säännellä kauppiaiden kuluttajille tarjoamien tuotteiden myyntihinnan ja yksikköhinnan ilmoittamista kuluttajavalistuksen lisäämiseksi ja hintavertailun helpottamiseksi (1 artikla). Direktiivin 2 artiklan a kohdassa säädetään, että ”myyntihinnalla” tarkoitetaan tuotteen lopullista yksikköhintaa tai tuotteen tietyn

määrän hintaa, mukaan lukien arvonlisävero ja kaikki muut verot, ja e kohdassa säädetään, että ”kuluttajalla” tarkoitetaan luonnollista henkilöä, joka ostaa tuotteen sellaiseen tarkoitukseen, joka ei sisälly hänen kaupalliseen tai ammatilliseen toimintaansa. Direktiivin 3 artiklan 1 kohdassa edellytetään, että myyntihinta on ilmoitettava kauppiaiden kuluttajille tarjoamien kaikkien tuotteiden osalta.

Yhdistyneen kuningaskunnan asian kannalta merkityksellinen lainsäädäntö

14. Vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen (Value Added Tax Regulationsin, jäljempänä VAT Regulations) mukaan arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneiden kauppiaiden *on laadittava* tehdyistä veronalaisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista arvonlisäveron sisältävä lasku ainoastaan, jos asiakas on toinen verovelvollinen.⁽⁵⁾ Kaikki arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneet kauppiat *voivat* kuitenkin laatia halutessaan kaikille asiakkaille arvonlisäveron sisältävän laskun. Täydelliseen arvonlisäveron sisältävään laskuun on sisällyttävä tiettyjä tietoja, kuten asiakkaan nimi ja osoite.⁽⁶⁾ Arvonlisäveron sisältävistä kokonaismääristä, jotka eivät ylitä 100:aa Englannin punttaa (GBP), voidaan laatia ”vähemmän yksityiskohtainen arvonlisäverolasku”; tällaisissa laskuissa ei tarvitse ilmoittaa asiakkaasta erityisiä tietoja mutta on mainittava kunkin sovellettavan verokannan osalta ”bruttomääräinen maksettava arvonlisäveron sisältävä summa ja sovellettava arvonlisäverokanta”.⁽⁷⁾

15. Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (jäljempänä HMRC) on laatinut arvonlisäverovelvollisille arvonlisäveroalan soveltamisohjeen (ilmoitus nro 700). Ohjeen 17.5 ja 17.6 kohdassa käsitellään pyöristämistä ja siinä todetaan seuraavaa:

”17.5 Arvonlisäveron laskeminen laskuissa – summien pyöristäminen

Huom. Tässä kohdassa annettu lupa pyöristää arvonlisäverosummia alaspäin koskee laskuttavia kauppiaita, ja sitä sovelletaan vain tapauksissa, joissa asiakkaalta kannettu arvonlisävero ja Customs and Exciselle [verohallinnolle] maksettu arvonlisävero ovat samat. Yleisen säännön mukaan alaspäin pyöristämistä koskeva lupa ei päde vähittäiskauppiaisiin, joita pyydetään tutustumaan tämän ohjeen 17.6 kohtaan.

Arvonlisäveron sisältävässä laskussa kaikista tavaroista ja palveluista maksettava yhteen laskettu arvonlisäverosumma voidaan pyöristää alaspäin kokonaiseen pennnyyn. Pennyn murto-osat voidaan jättää ottamatta huomioon.

17.5.1 Arvonlisäveron laskeminen tavara- tai palvelulajien perusteella

Jos arvonlisävero halutaan määrittää erikseen sellaisten tavaroiden- tai palvelujen lajin osalta, jotka sisältyvät samaan laskuun muiden tavaroiden ja palvelujen ohella, erilliset arvonlisäverosummat on laskettava pyöristämällä joko

- alaspäin lähimpään 0,1 pennnyyn – esimerkiksi 86,76 pennyä pyöristettäisiin alaspäin 86,7 pennnyyn, tai
- lähimpään kokonaiseen pennnyyn tai 0,5 pennnyyn – esimerkiksi 86,76 pennyä pyöristettäisiin ylöspäin 87 pennnyyn.

Valittua pyöristystapaa on sovellettava johdonmukaisesti.

Lopullinen yhteenlaskettu maksettava arvonlisäverosumma voidaan pyöristää alaspäin lähimpään kokonaiseen penceen.

17.6 Arvonlisäveron laskeminen vähittäismyynnissä

Useimmat vähittäiskauppiaat laskevat arvonlisäveron vähittäismyyntijärjestelmän mukaisesti. Jos arvonlisävero lasketaan tällä tavoin, siihen ei sovelleta tätä kohtaa.

Vähittäiskauppiaat käyttävät yhä useammin kehittyntä kassatekniikkaa kustakin liiketoimesta kannettavan arvonlisäveron määrittämisessä ja laskun laatimisessa. Jos arvonlisäveron määrittämisessä ei käytetä vähittäismyyntijärjestelmää, vaan arvonlisävero lasketaan tuotelajin[(8)] tai laskun tasolla, arvonlisäverosummaa ei saada pyöristää alaspäin. Kuitenkin kukin arvonlisäverolaskelma voidaan pyöristää (ylös- tai alaspäin)."

16. Tässä ilmoituksessa ei määritellä "laskuttavia kauppiaita". HMRC:n käsikirjassa V1-24A "Trader's records" (kauppiaiden kirjanpito) (HMRC:n henkilöstölle tarkoitettuja ohjeita sisältävä julkinen asiakirja) selitetään, mitä erottelu laskuttaviin kauppiaisiin ja vähittäiskauppiaisiin tarkoittaa.

17. Käsikirjan 12.1 kohdassa todetaan ilmoituksen nro 700 17.5 kohdan tulkinnan yhteydessä, että "on tärkeää panna merkille, että laskuttavia kauppiaita koskevissa säännöissä pyöristäminen ei vaikuta verotukseen. Tämä johtuu siitä, että yleensä vaikutus ulottuu sekä myyjän myynnistä suoritettavaan arvonlisäveroon että asiakkaan ostoihin sisältyvään veroon. Tämä tarkoittaa sitä, että kun laskuttava kauppias laskee arvonlisäveron nettoarvoista, veloitettava summa ja asiakkaan maksettava summa voidaan pyöristää alaspäin".

18. Käsikirjan 12.2 kohdassa todetaan muun muassa seuraavaa:

"Kehittyneiden tilinpitojärjestelmien ansiosta vähittäiskauppiaille on mahdollisuus määrittää arvonlisävero tuotelajin tasolla ja/tai laatia arvonlisäverolaskuja. — —

Yleisen säännön mukaan alaspäin pyöristämistä koskeva lupa ei päde vähittäiskauppiaisiin. Loppukuluttajilta veloitettavan arvonlisäveron pyöristämisellä alaspäin ei näet alenneta maksettavaa arvonlisäveroa (arvonlisäverokanta kertaa vastike) vaan vain vähennetään HMRC:lle tilitettävää veroa.

Useimmat vähittäiskauppiaat laskevat arvonlisäveron yhä vähittäismyyntijärjestelmän mukaisesti. Pyöristämisestä aiheutuu ongelmia ainoastaan vähittäiskauppiaille, joiden tilinpitojärjestelmissä on mahdollista määrittää vero tuotelajin tasolla ja laatia laskuja. — —

— —

Voimassa olevaa pyöristämistä koskevaa lupaa voidaan soveltaa vähittäiskauppiaisiin, jotka vilpittömästi määrittävät hinnat arvonlisäverottomalta pohjalta siten, että asiakkaalta veloitettava arvonlisävero on yhtä suuri kuin HMRC:lle tilitetty arvonlisävero. Tällaista järjestelmää harkittaessa on tarkasteltava, kuinka hinnat varsinaisesti määritetään. Jos vähittäiskauppias vilpittömästi käyttää arvonlisäveron sisältävän myyntihinnan perustana kokonaisina pennyinä ilmaistua nettoarvoa, voimassa olevaa pyöristämistä koskeva lupa voidaan soveltaa. — —"

19. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan useimmat Yhdistyneen kuningaskunnan suuret vähittäiskauppiaat tekevät HMRC:n kanssa erillisen sopimuksen (arvonlisäveroasioita koskevassa ohjeessa ja käsikirjassa V1-24A "vähittäismyyntijärjestely") siitä, kuinka ne laskevat arvonlisäveronsa. Tällaisten sopimusten nojalla HMRC on valmis hyväksymään aritmeettisen pyöristämisen (ylös- tai alaspäin lähimpään penniin) tuotelajien tasolla tai myyntitapahtuman tasolla. HMRC:n käsikirjan V1-24A 12.3 kohdassa todetaan kuitenkin, että "kauppiaan ehdottaessa vaihtoehtoja pyöristämisestä sitä on tutkittava ja se on hyväksyttävä, jos se johtaa

hyväksyttävään ja kohtuulliseen lopputulokseen”.

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

20. J D Wetherspoon PLC (jäljempänä J D Wetherspoon) pitää yli 670:tä anniskeluravintolaa (pubia) eri puolilla Yhdistynyttä kuningaskuntaa. Suurin osa sen myynnistä on peräisin ruoan ja juomien vähittäismyynnistä loppukuluttajille.
21. Se esittää asiakkailleen vähittäismyyntituotteista hinnat, joihin sisältyy arvonlisävero. Se ei laadi asiakkailleen täydellisiä arvonlisäverolaskuja vaan antaa ruoista ja kuumista juomista sekä asiakkaan pyynnöstä muistakin juomista kuitenkin, jota pidetään vähemmän yksityiskohtaisena arvonlisäverolaskuna.
22. Vuoteen 2004 asti J D Wetherspoon tilitti arvonlisäveron määrittämällä arvonlisäveron osuuden kustakin myyntitapahtumasta ja laskemalla ostoskorista maksettavan arvonlisäveron. Se laski arvonlisäveron kaikista yleisen verokannan alaisista liiketoimista 7/47:na(9) yhteenlasketusta kokonaishinnasta ja pyöristi summaa aritmeettisesti ylös- tai alaspäin lähimpään penceen. Nämä arvonlisäverosumat laskettiin yhteen kunkin päivän päätteeksi kunkin anniskeluravintolan osalta, jolloin saatiin HMRC:lle säännöllisesti toimitettavien arvonlisäveroilmoitusten osalta maksettava arvonlisävero.
23. Sittemmin J D Wetherspoon on laskenut ja pyöristänyt arvonlisäveron tuotelajitasolla kunkin yksilöidyn tuotteen osalta kymmenesosan penceen tarkkuudella. Tämän jälkeen se laskee nämä arvonlisäveromäärät yhteen ja pyöristää ne lähimpään penceen ostoskorin tasolla.
24. HMRC kielsi J D Wetherspoonia pyöristämästä alaspäin kustakin liiketoimesta kannettavaa arvonlisäveroa. J D Wetherspoon valitti tästä kiellosta ja kahdesta arvonlisäverosaatavan arviota koskevasta ilmoituksesta.
25. Muutoksenhakutuomioistuin, VAT and Duties Tribunal, huomauttaa, ettei yhteisön lainsäädännössä eikä kansallisessakaan lainsäädännössä täsmennetä, millaista pyöristämistapaa olisi sovellettava silloin, kun yleisen kannan soveltamisen tuloksena syntyy arvonlisäverosumma, johon sisältyy pienimmän valuuttayksikön murto-osa. Vaihtoehtoisesti voidaan pyöristää lukua alaspäin kaikissa tapauksissa tai pyöristää aritmeettisesti. Missään lainsäädännössä ei myöskään täsmennetä, missä vaiheessa pyöristäminen olisi tehtävä. Kun sama asiakas ostaa samanaikaisesti useita tavaroita, summa voidaan pyöristää
- a) ”tuotekohtaisesti” kussakin liiketoimessa myydyin kunkin tuotteen kunkin kappaleen osalta
 - b) ”tuotelajin tasolla” kunkin tuotteen osalta, jos samassa liiketoimessa ostetaan useampi kuin yksi kappale kyseistä tuotetta
 - c) ”luovutuksen tai suorituksen tasolla” kunkin luovutuksen tai suorituksen osalta, kun yhdessä liiketoimessa tehdään useita erillisiä arvonlisäveron alaisia luovutuksia tai suorituksia
 - d) ”ostoskorin tasolla”, jolloin pyöristetään kunkin asiakkaan kanssa tehdyn liiketoimen kokonaissumma
 - e) ”arvonlisäveron tilityskaudella”, jolloin kaikkien tilityskaudella myytyjen tavaroiden, joihin sovelletaan yleistä verokantaa, arvonlisäverot lasketaan yhteen, ja tämä yhteenlaskettu summa pyöristetään

f) jollain muulla tasolla, kuten kunkin myymälän yhden päivän bruttotuotos tai kauppiaan kaikkien vähittäismyymälöiden yhden päivän bruttotuotos.

26. Tämän vuoksi Tribunal esittää seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Perustuuko arvonlisäverosummien pyöristäminen pelkästään kansalliseen lainsäädäntöön vai säädetäänkö siitä yhteisön lainsäädännössä? Erityisesti kysytään, vahvistetaanko ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin (1.1.2004 voimassa ollut toisinto) 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa ja/tai 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa ja/tai 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa se, että pyöristäminen kuuluu yhteisön oikeuden alaan?

2) Erityisesti kysytään,

i) estääkö yhteisön lainsäädäntö sellaisen kansallisen säännön tai kansallisen veroviranomaisen käytännön soveltamisen, jossa edellytetään kaikkien arvonlisäverosummien pyöristämistä ylöspäin aina, kun kyseessä olevan pienimmän valuuttayksikön murto-osa on 0,50 tai enemmän (esimerkiksi 0,50 pennya on pyöristettävä ylöspäin lähimpään kokonaiseen pennyyneen)?

ii) edellyttääkö yhteisön oikeus, että verovelvolliset voivat pyöristää alaspäin kaikki arvonlisäverosumat, joihin sisältyy käytettävissä olevan pienimmän valuuttayksikön murto-osa?

3) Kun myynti tapahtuu arvonlisäverolliseen hintaan, millä tasolla pyöristäminen on yhteisön lainsäädännön mukaan tehtävä: kunkin yksittäisen tuotteen tasolla, kunkin tuotelajin tasolla, luovutusten tai suoritusten tasolla (jos ostoskori käsittää useita luovutuksia tai suorituksia), kunkin liiketoimen / kokonaisostoskorin tasolla arvonlisäveron tilityskaudella vai jollakin muulla tasolla?

4) Onko yhdenvertaista kohtelua ja verotuksen neutraalisuutta koskevilla yhteisön oikeuden periaatteilla vaikutusta näihin kysymyksiin erityisesti, kun otetaan huomioon se, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa asianomaiset veroviranomaiset ovat antaneet ainoastaan joillekin kauppiaille luvan pyöristää tilitettävät arvonlisäverosumat alaspäin?”

27. J D Wetherspoon, Yhdistyneen kuningaskunnan, Kreikan ja Alankomaiden hallitukset sekä komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. J D Wetherspoon, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio esittivät suullisen huomautuksen istunnossa.

Oikeudellinen arviointi

Ensimmäinen kysymys

28. Yhteisöjen tuomioistuin on suurelta osin vastannut ensimmäiseen kysymykseen – sovelletaanko arvonlisäsummien pyöristämiseen kansallista lainsäädäntöä vai yhteisön lainsäädäntöä – asiassa Koninklijke Ahold antamassaan tuomiossa.

29. Yhteisöjen tuomioistuin totesi antamansa tuomion 24–33 kohdassa, että arvonlisäverodirektiivit eivät sisällä mitään nimenomaisia arvonlisäveron määrän pyöristämistä koskevia säännöksiä, että erityisesti kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta ja 22 artiklan 3 kohdan b alakohta eivät sisällä mitään nimenomaisia sääntöjä tai tiettyä pyöristysmenetelmää ja että tästä seuraa, että koska yhteisön lainsäädäntöä ei ole, jäsenvaltioiden on määritettävä nämä menettelytavat ja säännöt oikeusjärjestyksissään. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin täsmensi kuitenkin, että kun jäsenvaltiot vahvistavat tai sallivat tietyn pyöristämismenetelmän, niiden on noudatettava yhteistä arvonlisäverojärjestelmää koskevia

periaatteita, kuten verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta.(10)

30. Nyt esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan ja 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan lisäksi ensimmäisen direktiivin 2 artiklan ensimmäiset kaksi kohtaa, joissa säädetään arvonlisäverojärjestelmän periaatteista ja erityisesti siitä, että vero on täsmälleen suhteutettu hintoihin, ja kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan, jossa säädetään, että arvonlisäveron verokannat on vahvistettava prosenttiosuutena veron perusteesta. On selvää, että kumpaankaan näistä säädöksistä ei sisälly mitään nimenomaista arvonlisäveron määrän pyöristämistä koskevaa sääntöä tai menetelmää, mutta kummassakin mainitaan suhteellisuusperiaate, jota jäsenvaltioiden on noudatettava, kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Koninklijke Ahold antamassaan tuomiossa.

Toinen kysymys

31. VAT and Duties Tribunal kysyy pääasiallisesti, että kun arvonlisäverosumma sisältää käytettävissä olevan pienimmän valuuttayksikön murto-osan, i) estääkö yhteisön lainsäädäntö sellaisen säännön tai käytännön soveltamisen, jossa verovelvollisten edellytetään pyöristävän summan aritmeettisesti ylös- tai alaspäin, tai ii) edellyttääkö yhteisön lainsäädäntö, että verovelvolliset voivat pyöristää johdonmukaisesti alaspäin.

32. Asiassa Koninklijke Ahold antamansa tuomion 34–43 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin toteaa, ettei yhteisön oikeus – eivätkä erityisesti ensimmäisen ja kuudennen direktiivin säännökset sekä verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate – sisällä mitään erityistä velvoitetta, jonka mukaan jäsenvaltioiden olisi sallittava se, että verovelvolliset pyöristävät arvonlisäveron määrän tuotekappalekohtaisesti alaspäin.

33. Yhteisöjen tuomioistuin on erityisesti todennut, että verotuksen neutraalisuus ei edellytä mitään tiettyä pyöristämismenetelmää, kunhan veroviranomaiselle maksettava arvonlisäveron määrä vastaa täysin sitä summaa, joka on ilmoitettu laskussa ja jonka kuluttaja on suorittanut verovelvolliselle,(11) ja että vaikka suhteellisuusperiaate edellyttää, että mikä tahansa pyöristetty summa vastaa mahdollisimman tarkasti voimassa olevan verokannan mukaista määrää, tämä vaatimus on sovitettava yhteen sen käytännön tarpeen kanssa, että järjestelmä, joka perustuu verovelvollisen veroilmoituksiin, toimii tehokkaasti.(12) Oli selvää, että useampi kuin yksi menetelmä – ja erityisesti aritmeettisen pyöristämisen menetelmä – pystyi täyttämään nämä vaatimukset.(13)

34. Yhteisöjen tuomioistuimen toteamus, jonka mukaan jäsenvaltiot eivät ole velvollisia sallimaan verovelvollisille arvonlisäverosumman tuotekohtaista pyöristämistä alaspäin, vastaa suurelta osin kansallisen tuomioistuimen nyt esillä olevassa asiassa esittämän toisen kysymyksen ii osaan, ja saman kysymyksen i osaan voidaan katsoa vastattavan toteamuksella, jonka mukaan aritmeettinen menetelmä on yhteisön lainsäädännön vaatimusten mukainen. On totta, että asiassa Koninklijke Ahold esitetty toinen kysymys koski ainoastaan tuotekohtaisesti tehtävää pyöristämistä, kun taas nyt esillä olevassa asiassa ei ole kyse ainoastaan tuotekohtaisesti tehtävästä pyöristämisestä. Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan käsittele perusteluissaan nimenomaisesti pyöristämisen tasoa.

Kolmas kysymys

35. Nyt esillä olevassa asiassa esitetyn kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen kohteena on taso, jolla pyöristämisen – mahdollisesti – edellytetään tapahtuvan.

36. Kysymyksessä viitataan nimenomaisesti arvonlisäverollisilla hinnoilla tapahtuvaan myyntiin.

Kauppias määrittää tällaisen arvonlisäverollisen hinnan (joka ei voi maksamisen onnistumiseksi sisältää käytettävissä olevan pienimmän valuuttayksikön murto-osaa), josta osa (Yhdistyneessä kuningaskunnassa 40/47 hinnasta) on arvonlisäverotonta ja osa (Yhdistyneessä kuningaskunnassa 7/47 hinnasta) muodostaa arvonlisäveron määrän. Monissa tapauksissa (Yhdistyneessä kuningaskunnassa silloin, kun hinta ei ole 0,47 GBP:n kerrannainen) nämä suhdeluvut johtavat käytettävissä olevan pienimmän valuuttayksikön murto-osaan. Edellyttääkö yhteisön lainsäädäntö pyöristämistä jollakin nimenomaisella tasolla, kun kauppiaat veloittavat tällaisen hinnan?

37. Kuten olen todennut asiassa Koninklijke Ahold esittämässäni ratkaisuehdotuksessa,(14) pyöristäminen johtaa aina pieniin häiriöihin, ja mitä alhaisemmalla tasolla pyöristäminen tehdään (alhaisimpana tasona pidetään pyöristämistä tuotekohtaisesti ja korkeimpana tasona pyöristämistä arvonlisäveroilmoituksen tasolla), sitä todennäköisempää on, että häiriöstä muodostuu merkittävä. Lisäksi totesin ratkaisuehdotuksessa,(15) että ylös- tai alaspäin aina tapahtuva pyöristäminen johtaa suurempiin häiriöihin, kun taas aritmeettinen pyöristäminen vaikuttaa vähentävän häiriöitä (jolloin ylöspäin pyöristetyt määrät kumoavat alaspäin pyöristetyt määrät), ja muilla lisätarkkuuksilla häiriöitä voidaan edelleen lieventää.

38. Tässä häiriö tarkoittaa vähittäishintaan sisältyvän arvonlisäveron täsmällisen osuuden ja kauppiaan veroviranomaiselle ilmoittaman ja suoritaman arvonlisäveron määrän eroa. Tällaiset erot ovat itsessään täsmällistä suhteuttamista koskevan vaatimuksen vastaisia. Ne johtavat joko siihen, että ylöspäin pyöristettäessä kauppias maksaa omasta voitostaan murto-osan sen määrän lisäksi, jonka hänen tarkalleen ottaen kuuluu maksaa, tai siihen, että alaspäin pyöristettäessä kauppias pitää tarkalleen sen maksettavaksi kuuluvasta arvonlisäverosta murto-osan itsellään – jolloin myös loukataan periaatetta, jonka mukaan arvonlisäveron on oltava verovelvollisiin nähden neutraali.

39. On selvää, että yhteenkään kuudennen arvonlisäverodirektiivin tai minkään muun arvonlisäverodirektiivin säännökseen ei sisälly mitään nimenomaista vaatimusta siitä tasosta, jolla pyöristäminen on suoritettava. Verotuksen neutraalisuuden periaate ja suhteellisuusperiaate (sellaisina kuin ne on ymmärrettävä arvonlisäveron yhteydessä) edellyttävät kuitenkin, että häiriö on pidettävä mahdollisimman vähäisenä. Tähän voidaan päästä toisaalta käyttämällä sellaista pyöristämismenetelmää, jossa häiriötä ei aiheudu järjestelmällisesti ainoastaan yhteen suuntaan vaan jossa häiriöt kumoaisivat toisensa. Toisaalta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmannen kysymyksen nimenomaisessa asiayhteydessä tähän voidaan päästä siten, että pyöristäminen toteutetaan vähiten kumulatiivista häiriötä aiheuttavalla tasolla, koska tällöin yksittäisiä pyöristämistapauksia on vähiten.

40. Korkein mahdollinen pyöristämisen taso on säännöllisesti toimitettavien arvonlisäveroilmoitusten taso.(16) Sikäli kuin kauppiaat myyvät loppukuluttajille ja heille ei aseteta minkäänlaista vaatimusta laatia laskua, jossa ilmoitettaisiin jokin nimenomainen arvonlisäveron määrä, tästä pyöristämisen tasosta ei näytä aiheutuvan minkäänlaista käytännön ongelmaa. Kuten ehdotin asiassa Koninklijke Ahold(17) esittämässäni ratkaisuehdotuksessa, kassakuiteissa, joita tällaisessa tilanteessa yleisesti laaditaan, ei ole tarpeen ilmoittaa lopulliseen hintaan sisältyvän arvonlisäveron täsmällistä osuutta, vaan niissä voidaan yksinkertaisesti ilmoittaa sovellettava verokanta; ja vaikka laskussa ilmoitettaisiin pyöristetty arvonlisäveron määrä, sen ei tarvitse olla sitova kauppiaan ja veroviranomaisten välillä; kuudennen arvonlisäverodirektiivin 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla pelkkä kassakuitti, joka ei ole täydellinen eikä vähemmän yksityiskohtainen arvonlisäverolasku, ei oikeuta vähennyksen tekemiseen. Vähemmän yksityiskohtaisen arvonlisäverolaskun (jonka perusteella vähennys voidaan tehdä) osalta totean, ettei kuudennen direktiivin 22 artiklan 9 kohdan d alakohdassa eikä arvonlisäveroasetuksen 16 §:n 1 momentissa edellytetä, että jokin nimenomainen arvonlisäveron määrä olisi ilmoitettava; niiden

mukaan on ilmoitettava ainoastaan ”tiedot, jotka ovat tarpeen määrän toteamiseksi” tai ”sovellettava arvonlisäverokanta”.(18)

41. Onko tilanne toinen, jos kauppias, joka käyttää myynnissään arvonlisäveron sisältäviä pyöristettyjä hintoja, laatii täydellisen arvonlisäverolaskun?(19)

42. Mikäli tällainen lasku toimitetaan, siinä on ilmoitettava veron peruste ja maksettavan arvonlisäveron määrä. Näiden kahden määrän yhteissumman on tietenkin oltava sellainen, että se voidaan maksaa luovuttajalle, joten määriin ei voi sisältyä pienimmän valuuttayksikön murto-osaa. En kuitenkaan löydä kuudennesta direktiivistä minkäänlaista nimenomaista vaatimusta, jonka mukaan kunkin erillisen summan on oltava pienimmän valuuttayksikön tasakerrannainen. En myöskään näe pakottavia syitä, miksi pyöristämistä ei voisi lykätä ja tehdä se vasta säännöllisesti toimitettavan arvonlisäveroilmoituksen yhteydessä. Luovuttaja tai suorittaja voisi laskea yhteen kaikki murto-osia sisältävät määrät ja sitten pyöristää summan ilmoituksessaan – samoin voisi tehdä asiakas, jos hän on verovelvollinen. Mikäli asiakas ei ole verovelvollinen, häntä ei vaadita ilmoittamaan pyöristettyä arvonlisäveron määrää – hänen on vain pystyttävä maksamaan arvonlisäveron sisältävä hinta sellaisenaan.

43. On totta, että kansallisessa lainsäädännössä tai hallinnollisissa määräyksissä voidaan edellyttää, että kaikki arvonlisäverolaskujen summat on ilmoitettava pienimmän valuuttayksikön kerrannaisina,(20) tai niissä voidaan antaa tilinpidon ja hallinnon helpottamiseksi kauppiaille lupa pyöristää tällaiset yksiköt. Kun tällaista pyöristämistä vaaditaan tai siihen on lupa, ilmoitettuun summaan niin sanotusti kiteytyy todellinen arvonlisäveron määrä, jonka asiakas on maksanut luovuttajalle tai suorittajalle ja joka luovuttajan tai suorittajan on tilitettävä veroviranomaisille. Tällaisessa tapauksessa pyöristämisestä aiheutuu vähiten häiriöitä, kun se tehdään koko liiketapahtumaa koskevassa laskussa, ja tällöin liiketapahtumaan voi tietenkin sisältyä useita erillisiä tuotteita tai suorituksia (tässä on kyse ”ostoskorin tasosta”, johon kansallinen tuomioistuin viittaa).

44. Vaikka yhteisön arvonlisäverolainsäädännössä ei näin ollen edellytetä pyöristämistä jollakin nimenomaisella tasolla ja vaikka jäsenvaltioille annetaan siten paljon liikkumavaraa, tätä liikkumavaraa hyödynnettäessä on noudatettava suhteellisuusperiaatetta ja neutraalisuuden periaatteita, ja tämä onnistuu parhaiten pyöristämällä myöhäisimmässä mahdollisessa vaiheessa, joka on sopusoinnussa maksuihin ja tilinpitoon liittyvien käytännön vaatimusten kanssa.

Neljäs kysymys

45. VAT and Duties Tribunal tiedustele, onko sillä, että Yhdistynyt kuningaskunta sallii laskuttavien kauppiaiden harjoittaa järjestelmällisesti pyöristämistä, minkäänlaista vaikutusta siihen menettelytapaan, jota sen on noudatettava (J D Wetherspoonin kaltaisten) vähittäiskauppiaiden osalta, etenkin kun otetaan huomioon yhdenvertaista kohtelua ja verotuksen neutraalisuutta koskevat yhteisön oikeuden periaatteet.

46. Verovelvollisille tehtyjen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten ja loppukuluttajille tehtyjen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten väliset erot ja toisaalta arvonlisäverottomien hintojen ja arvonlisäverollisten hintojen väliset erot ovat merkityksellisiä, kun mietitään, mikä olisi vähittäiskaupassa sopiva pyöristämisen menetelmä ja taso. Tarkastelen näiden erojen vaikutuksia asiassa Koninklijke Ahold esittämässäni ratkaisuehdotuksessa ja erityisesti sen 56–62 kohdassa, joihin tässä viitaan.

47. Näiden kyseisessä ratkaisuehdotuksessa esittämieni toteamusten ja mainitun ratkaisuehdotuksen 37–42 kohdan perusteella katson, että on yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista a) sallia, että kauppiaat, jotka

ilmoittavat arvonlisäverottomat hinnat pyöristettyinä lukuina, joihin arvonlisävero lisätään, voivat järjestelmällisesti pyöristää arvonlisäverosumat alaspäin, ja samanaikaisesti b) edellyttää, että kauppiaat, jotka määrittävät arvonlisäverolliset hinnat pyöristettyinä lukuina, joista on laskettava niihin sisältyvä arvonlisävero, ja jotka tekevät tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia loppukuluttajille, pyöristävät arvonlisäveron aritmeettisesti kaikissa tapauksissa.

48. Tapauksessa a) pyöristämisellä (tehdään se sitten ylös- tai alaspäin taikka aritmeettisesti) ei vähennysjärjestelmän ansiosta ole minkäänlaista vaikutusta luovuttajan tai suorittajan taikka asiakkaan verotaakkaan eikä myöskään veroviranomaisten lopulta kantaman veron kokonaismäärään. Tapauksessa b) johdonmukainen pyöristäminen ylös- tai alaspäin johtaa siihen, että kauppias maksaa ja veroviranomaiset kantavat kukin enemmän tai vähemmän arvonlisäveroa kuin on se veron täsmällinen osuus hinnasta, joka saadaan oikeaa verokantaa soveltamalla. Vääristymää voidaan huomattavasti vähentää aritmeettisellä pyöristämisellä (etenkin parilliseen lukuun pyöristämisellä), jolloin lisätään tapauksen a) ja tapauksen b) yhdenvertaista kohtelua sekä verotuksen neutraalisuutta tapauksessa b).

49. J D Wetherspoon väittää kuitenkin, että se, että joillekin kauppiaille myönnetään lupa pyöristää järjestelmällisesti alaspäin ja joiltakin kauppiailta edellytetään aritmeettista pyöristämistä, johtaa kahden kauppiaaluokan välisen kilpailun vääristymiseen – perusteella, joka on täysin mielivaltaisen, sillä missään ei ole määritelty laskuttavien kauppiaiden ja vähittäiskauppioiden luokkia. Se mainitsee esimerkiksi kaksi kauppiasta, jotka myyvät maalipurkin 4,94 GBP:lla, joka sisältää arvonlisäveron. Laskuttavan kauppiaan hinta muodostuu 4,21 GBP:n nettohinnasta sekä 0,73675 GBP:n arvonlisäverosta, joka on pyöristetty alaspäin 0,73 GBP:aan. Vähittäiskauppiaan on kuitenkin pyöristettävä arvonlisävero (joka on 7/47 arvonlisäverollisesta hinnasta, eli laskujeni mukaan 0,73574 GBP) aritmeettisesti 0,74 GBP:aan, jolloin se saa nettohintana vain 4,20 GBP. J D Wetherspoon väittää, että tämä on yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön vastaista, koska samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia ei saa kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavoin, eikä tässä yhteydessä ole merkitystä sillä, onko kilpailun vääristyminen merkittävää. (21)

50. Tässä yhteydessä on ensinnäkin todettava, että ainoastaan kansallinen tuomioistuin voi todeta, onko kauppiaat luokiteltu laskuttaviin kauppiaisiin tai vähittäiskauppiaisiin jotenkin epävarmalla tai mielivaltaisella tavalla. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on myös todeta, tarjoavatko myös laskuttavat kauppiaat, joilla on lupa pyöristää arvonlisäveron määrä alaspäin, tosiasiasella sellaisia ruokia ja juomia, jotka ovat samankaltaisia J D Wetherspoonin tarjoamien ruokien ja juomien kanssa ja niiden kanssa kilpailevia, vaikkei J D Wetherspoonilla ole lupaa pyöristää alaspäin. (22)

51. Mikäli jälkimmäinen väite voidaan osoittaa toteen, herää kysymys, rankaiseeko erilainen kohtelu yhtä kauppiastyyppejä mutta ei toista ja onko erilaisen kohteluun syynä pyöristämismenetelmä vai hinnanmuodostusmenetelmä (eli sisältääkö lähtökohtana käytetty pyöristettyinä lukuina ilmoitettu hinta arvonlisäveron vai ei). Nämäkin kysymykset ovat ensisijaisesti kansallisen tuomioistuimen ratkaistavia, mutta seuraavassa esitetyistä toteamuksista voi olla hyötyä.

52. Yhdistyneessä kuningaskunnassa laskutettaville kauppiaille myönnetty pyöristämislupa ja menetelmä, jota J D Wetherspoon haluaisi käyttää, perustuvat siihen, että pyöristäminen pienimpään valuuttayksikköön tehdään ostoskorin tasolla sen jälkeen, kun summa on tuotelajin tasolla pyöristetty alaspäin valuuttayksikön 1/10:aan. Vertailussa kannattaa siten käyttää yhden tuotteen (esim. J D Wetherspoonin mainitseman yhden maalipurkin) sijaan saman tuotteen usean kappaleen sisältävää koria (esim. kahta, viittä, kymmentä tai useampaa maalipurkkia).

53. Tilanne muuttuu, jos kauppias myy J D Wetherspoonin esimerkkitapauksessa useamman

kuin yhden maalipurkin. Laskuttavan kauppiaan myyntihinta joka perustuu korkeampaan arvonlisäverottomaan hintaan, ylittää vähittäiskauppiaan hinnan heti, kun ensimmäisen purkin kanssa myydään yksikin purkki lisää, ja erotus kasvaa purkkien määrän lisääntyessä. Kun samalla kertaa myydään yli 10 purkkia, laskuttavan kauppiaan hintoihin sisältyy enemmän arvonlisäveroa kuin vähittäiskauppiaan hintoihin, ja erotus kasvaa edelleen purkkien määrän lisääntyessä.

54. Olisi aikaavievää tehdä laskelmat kaikista mahdollisista purkkien määristä. J D Wetherspoonin esittämien lukujen perusteella voidaan kuitenkin todeta, että järjestelmällisesti alaspäin pyöristävä laskuttava kauppias myisi 20 maalipurkkia 98,93 GBP:lla, josta arvonlisäveron osuus olisi 14,73 GBP, kun järjestelmällisesti pyöristävä vähittäiskauppias myisi purkit 98,80 GBP:lla, josta arvonlisäveron osuus olisi 14,71 GBP (tässä esimerkissä vähittäiskauppiaan luvut pysyisivät samoina, vaikka hänelle annettaisiin lupa pyöristää alaspäin – näin käy aina, kun aritmeettinen pyöristäminen tehdään alaspäin). Laskuttavan kauppiaan arvonlisäveroton hinta elinkeinotoimintaa harjoittavalle asiakkaalle olisi siten 84,20 GBP ja vähittäiskauppiaan osalta 84,09 GBP.

55. Näin ollen vähittäiskauppiaan arvonlisäverollinen hinta voi olla houkuttelevampi loppukuluttajille ja vähittäiskauppiaan arvonlisäveroton hinta houkuttelevampi verovelvollisille, sillä jokainen hinta on alhaisempi laskuttavan kauppiaan hintarakenteeseen verrattuna. Kuluttajien menojen normaalin vaihtelun kannalta erot ovat kuitenkin riittävän pieniä, joten ne eivät ehkä sinällään vaikuta valintoihin – läheisyys tai ilmaisen toimituksen saatavuus voivat vaikuttaa yhtä lailla tai enemmänkin. Vähittäiskauppiaille voi siten olla mahdollisuus tarkistaa hintojaan tasoittaakseen mahdollista (yhtä lailla vähäistä) epäedullisuutta nettotulojen kannalta ilman, että ne saattaisivat itsensä yleisesti kilpailun suhteen epäedulliseen asemaan.

56. Vaikuttaa siis siltä, että laskuttavien kauppiaiden ja vähittäiskauppioiden erilaisen kohtelun vaikutukset Yhdistyneessä kuningaskunnassa a) eivät välttämättä ole sellaisia, että ne johdonmukaisesti toimisivat vähittäiskauppioiden haitaksi, ja b) saattavat johtua pikemminkin siitä erosta, joka aiheutuu siitä, käytetäänkö laskelmissa pyöristettyjä arvonlisäverottomia vai pyöristettyjä arvonlisäverollisia hintoja, kuin sovelletusta pyöristysmenetelmästä.

57. Jälkimmäisen seikan osalta on syytä muistaa, että direktiivissä 98/6 säädetään, että arvonlisäverolliset myyntihinnat – ainoa loppukuluttajan kannalta merkitsevä hinta – on ilmoitettava kaikille sellaisille tuotteille, joita kauppiaat tarjoavat luonnolliselle henkilölle, joka ostaa tuotteen sellaiseen tarkoitukseen, joka ei sisälly hänen kaupalliseen tai ammatilliseen toimintaansa, kun taas ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen oikeutettujen verovelvollisten välisessä kaupassa ainoastaan arvonlisäveroton hinta on merkityksellinen. Ei siis ole ilmeistä, että eri luokkiin kuuluvien kauppioiden erilaiset hinnanmuodostusmenetelmät rikkoisivat verotuksen neutraalisuuden tai yhdenvertaisen kohtelun periaatteita tai johtaisivat tällaiseen rikkomiseen.

58. Mikäli erilaisten pyöristämismenetelmien soveltaminen tosiaanakin perustuu kauppioiden hinnanmuodostustapojen erilaisuuksiin, katson, että HMRC:n laskuttaville kauppiaille myöntämä lupa pyöristää alaspäin ei vaikuta merkittävästi siihen lähestymistapaan, joka koskee J D Wetherspoonin kaltaisten vähittäiskauppioiden pyöristämiskäytäntöä.

59. Tältä osin on epäolennaista, että arvonlisäverollisia hintoja määrittäessään J D Wetherspoon joutuisi tilittämään huomattavasti vähemmän arvonlisäveroa, jos se pyöristäisi järjestelmällisesti alaspäin kuin jos se noudattaa järjestelmällisesti aritmeettista pyöristämistapaa. Merkityksellistä on laskuttavien kauppioiden ja vähittäiskauppioiden vertailu, ei vähittäiskauppioiden soveltamien erilaisten pyöristämismenetelmien vertailu. Se, että joillekin niistä toisiinsa rinnastettavia ja kilpailevia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia tarjoavista kauppiaista, jotka käyttävät pyöristettyjä arvonlisäverollisia hintoja, myönnettäisiin lupa pyöristää arvonlisävero järjestelmällisesti alaspäin ja toisille ei, olisi selvästi yhdenvertaista

kohtelua koskevan vaatimuksen vastaista. Tällöin kauppiaat, joilla on lupa pyöristää alaspäin, pitäisivät tarkalleen maksettavaksi kuuluvasta arvonlisäverosta murto-osan itsellään, mikä olisi myös verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista.

Ratkaisuehdotus

60. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että VAT and Duties Tribunalin (Lontoo) esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

- 1) Yhteisön erityislainsäädännön puuttuessa jäsenvaltioiden on määritettävä arvonlisäveron määrän pyöristämisestä koskevat säännöt ja menettelytavat, kuitenkin siten, että niiden on tällöin noudatettava niitä periaatteita, joihin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu, erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatetta ja suhteellisuusperiaatetta.
- 2) Yhteisön oikeus ei estä jäsenvaltioita edellyttämästä, että verovelvolliset pyöristävät arvonlisäveron määrän aritmeettisesti kaikissa tapauksissa, eikä yhteisön oikeudessa edellytetä, että jäsenvaltiot sallivat sen, että verovelvolliset pyöristävät arvonlisäveron määrän kaikissa tapauksissa alaspäin.
- 3) Kun myynnissä käytetään arvonlisäverollisia pyöristettyjä yksikköhintoja ja kun arvonlisäverosummaan sisältyy käytettävissä olevan pienimmän valuuttayksikön murto-osa, yhteisön lainsäädännössä ei edellytetä, että summa on pyöristettävä kokonaisyksikköön ennen sitä vaihetta, jossa summa on esitettävä murto-osattomana lukuna erityisesti sitä varten, että se olisi maksettavissa erillisenä summana.
- 4) Jos kauppiaille, jotka tekevät tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia arvonlisäverottomilla pyöristetyillä yksikköhinnoilla, joihin on lisättävä arvonlisävero, annetaan lupa pyöristää arvonlisävero alaspäin jokaisessa laskussa, yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteiden vastaista ei ole vaatia kauppiaita, jotka tekevät tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia arvonlisäverollisilla pyöristetyillä yksikköhinnoilla, joista on laskettava arvonlisäveron osuus, pyöristämään arvonlisäverosumma aritmeettisesti.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Asia C-484/06, Koninklijke Ahold, tuomio 10.7.2008, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.

3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 71, s. 1301); jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; sellaisena kuin se on muutettuna useaan kertaan). Molemmat direktiivit on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), jolla on tavoitteena esittää kaikki sovellettavat yhteisön arvonlisäverosäännökset selkeästi ja toimivasti uudelleenmuotoiluissa rakenteessa ja uudelleenmuotoiluun sanamuodoin ilman, että lähtökohtaisesti muutettaisiin olemassa olevan lainsäädännön sisältöä.

4 – Kuluttajansuojasta kuluttajille tarjottavien tuotteiden hintojen ilmoittamisesta 16.2.1998 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EYVL L 80, s. 27).

5 – Mikäli luovuttaja on vähittäiskauppias, arvonlisäveron sisältävä lasku on laadittava ainoastaan silloin, jos asiakas pyytää laskua.

6 – Arvonlisäveroasetuksen 14 §:n 1 momentissa säädetyt tiedot ovat lähtökohtaisesti samat kuin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa edellytetyt tiedot.

7 – Arvonlisäveroasetuksen 16 §:n 1 momentti.

8 – Termit, mm. ”tuotelaji”- ja ”ostoskori”-taso: ks. jäljempänä 25 kohta.

9 – Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäveron yleinen verokanta on 17,5 prosenttia tai 7/40 nettohinnasta (johon ei sisälly arvonlisäveroa). Vähittäismyyntihinnoista (joihin sisältyy arvonlisävero) se on siten 7/47.

10 – On syytä muistaa, että tässä yhteydessä ”verotuksen neutraalisuudella” viitataan vaatimukseen, jonka mukaan arvonlisäveron vaikutuksen verovelvollisiin ja verovelvollisten kesken on oltava neutraali, ja että ”suhteellisuusperiaatteella” on erityinen merkitys vaatimuksena, jonka mukaan veron määrän on oltava täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin (ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Koninklijke Ahold, tuomion 36 ja 38 kohta).

11 – Edellä alaviitteessä 2 mainitun tuomion 37 kohta.

12 – Edellä alaviitteessä 2 mainitun tuomion 39 kohta.

13 – Edellä alaviitteessä 2 mainitun tuomion 40 ja 41 kohta, joissa viitataan asiassa esittämäni ratkaisuehdotuksen 47 kohtaan. Ratkaisuehdotuksen 47 ja 48 kohdassa käsiteltiin laskennallista pyöristämistä ja totesin alaviitteessä 29, että yksinkertaiseen laskennalliseen pyöristämiseen sisältyy pieni virhe ylöspäin, jota voitaisiin lieventää ”pyöristämisellä parilliseen lukuun” (Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on näppärästi jättänyt tämän virheen huomiotta nyt esillä olevassa asiassa esittämiinsä huomautuksiin sisältyvissä laskelmissa).

14 – Erityisesti ratkaisuehdotuksen 37–42 ja 49–51 kohta.

15 – Ratkaisuehdotuksen 42, 47 ja 48 kohta sekä alaviite 29.

16 – Ks. asiassa Koninklijke Ahold esittämäni ratkaisuehdotuksen 49–51 kohta.

17 – Ks. erityisesti ratkaisuehdotuksen 34 ja 55 kohta.

18 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 11 ja 14 kohta.

19 – On syytä muistaa, että täydellisessä arvonlisäverolaskussa on ilmoitettava huomattava määrä tietoa (mm. asiakkaan täydellinen nimi ja osoite), ja siksi vähittäiskauppiaat, joiden myyntivolyymi on suuri mutta myyntihinnat pienet, eivät ehkä pidä tätä menettelyä houkuttelevana.

20 – Arvonlisäveroasetuksen 14 §:n 1 momentissa edellytetään, että veron määrä on ilmoitettava Englannin puntina, ja myös kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa edellytetään, että määrä on ilmoitettava kyseisen jäsenvaltion kansallisena valuuttana. Kummassakaan säännöksessä ei säädetä siitä, onko käytettävä pyöristettyjä yksiköitä.

21 – Se mainitsee erityisesti seuraavat asiat: asia C-363/05, J P Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust, tuomio 28.6.2007 (Kok. 2007, s. I-5517, 46 ja 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 55–58 kohta) ja asia C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung, tuomio 6.11.2003 (Kok. 2003, s.

I?12911, 69–74 kohta).

22 – J D Wetherspoon totesi suullisessa käsittelyssä, että sen itsensä ja catering-palveluyritysten välillä saattaa vallita tällainen tilanne kutsuilla ja vastaavissa tilaisuuksissa, jotka järjestetään sekä verovelvollisille että yksityishenkilöille. J D Wetherspoon väittää, että tällaisilla yrityksillä on lupa pyöristää alaspäin, kun taas siltä itseltään edellytetään aritmeettista pyöristämistä.