

GENERALINIS ADVOKATAS

ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2008 m. lapkričio 20 d.(1)

Byla C-302/07

J D Wetherspoon PLC

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(*VAT and Duties Tribunal, London* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM sumų apvalinimas“

1. Taikant bet kokį PVM tarifų sandoriams, atsirastą atvejį, kai mokėtina PVM suma apima mokėjimams naudojamą mažiausio piniginio vieneto dalį. Tokiais atvejais bus būtina apvalinti ir gali prireikti nustatyti atitinkamas taisykles.
2. Byloje *Koninklijke Ahold* (2) atsakydamas į du Nyderlandų Aukščiausiojo Teismo (*Hoge Raad*) klausimus, Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad valstybės narės pačių privalo nustatyti tokio apvalinimo taisykles, laikydamosi fiskalinio neutralumo ir proporcingumo principų, ir kad Bendrijos teisė jų nepareigoja leisti apmokestinamiesiems asmenims apvalinti PVM už prekių iki mažesnę sumą.
3. Šiame Londono *VAT and Duties Tribunal* prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikiami du klausimai, panašūs į tuos, kuriuos neseniai buvo atsakyta *Koninklijke Ahold* byloje, bei kiti du detalesni klausimai. Pastaraisiais klausimais pirmiausia klausiama, ar Bendrijos teisė reikalauja apvalinti konkrečiu lygiu (pavyzdžiui, pagal kiekvieną atskirą vienetą, pagal kiekvieną sandorį ar kitokiu lygiu). Antra, prašoma išaiškinti vienodo vertinimo ir fiskalinio neutralumo principų poveikį, atsižvelgiant į nacionalinę išimtį, tik kai kuriems prekybininkams leidžiančią apvalinti PVM sumas iki mažesnio skaičiaus.

Taikytina Bendrijos teisė

4. Pagrindinei bylai svarbus laikotarpis apima 2004–2006 metus. Todėl taikytini Bendrijos teisės aktai yra Pirmoji ir Šeštoji PVM direktyvos(3). Svarbias nuostatas citavau savo išvados byloje *Koninklijke Ahold* 3–12 punktuose. Vis dėlto tikslinga jas priminti.
5. Pagal Pirmosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 ir 2 dalis PVM sistemos principas reiškia, kad prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas jų kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese. Nustatyto tarifo PVM apskaičiuojamas už kiekvieną sandorį, atimant įvairioms sėnaud

sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM sum?.

6. Šeštosios PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM apmokestinamas apmokestinamojo asmens, veikian?io kaip toks, atliekamas prek? tiekimas ar paslaug? teikimas už atlyg?.

7. Pagal 10 straipsnio 1 ir 2 dalis apmokestinimo momentas yra momentas, kada ?vykdomos prievolei apskai?iuoti PVM atsirasti b?tinos teisin?s s?lygos, o b?tent kai mokes?i? institucija ?gyja teis? reikalauti mokes?io iš asmens, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, net ir tuo atveju, kai mok?jimo terminas gali b?ti atid?tas. Iš esm?s tai ?vyksta atlikus prek? tiekim? ar paslaug? teikim?.

8. 11 straipsnio A skirsnyje ?tvirtinta bendroji taisykl?, kad apmokestinamoji vert? iš esm?s apima vis? atlyg?, tiek?jo gaunam? iš kliento ar kito šaltinio už prekes ar paslaugas.

9. 12 straipsnio 3 dalies a punkte numatyta, kad kiekviena valstyb? nar? nustato standartin? PVM tarif? kaip tam tikr? procent? nuo apmokestinamosios vert?s, kuris negali b?ti mažesnis nei 15 %, ir kad valstyb?s nar?s gali taikyti vien? arba du lengvatinius tarifus.

10. 17 straipsnio 1 ir 2 dalys suteikia apmokestinamiesiems asmenims teis? iš j? mok?tino pardavimo mokes?io atskaityti PVM, sumok?t? už ?sigytas prekes ir paslaugas, kurias jie naudoja savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams. Pagal 18 straipsnio 1 dalies a punkt?, kad gal?t? pasinaudoti teise ? atskait?, apmokestinamasis asmuo privalo tur?ti pagal 22 straipsnio 3 dal? išrašyt? s?skait? fakt?r?.

11. 22 straipsnio 3 dalies a punktas reikalauja, kad kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrint?, jog b?t? išrašyta s?skaita fakt?ra, kai prek?s tiekiamos ar paslaugos teikiamos kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui (iš to išplaukia, kad nereikalaujama išrašyti s?skait? fakt?r? tiekiant prekes ar teikiant paslaugas galutiniams vartotojams fiziniams asmenims), o 22 straipsnio 3 dalies b punktas reikalauja s?skaitoje fakt?roje, be kitos informacijos, nurodyti apmokestinam?j? vert?, taikom? PVM tarif?, mok?tin? PVM sum? ir kliento vis? pavadinim? ar vard? ir adres?. Ta?iau 22 straipsnio 9 dalies d punktas leidžia valstyb?ms nar?ms numatyti, kad tam tikrose, vis? pirma s?skaitose fakt?rose mažoms sumoms neprivalu nurodyti visos paprastai reikalaujamos informacijos; vis d?lto jose visada turi b?ti nurodomas „mok?tinas mokestis ar jam apskai?iuoti b?tina informacija“.

12. 22 straipsnio 5 dalyje reikalaujama, kad pateikt? eilin? kiekvieno mokestinio laikotarpio deklaracij? visi apmokestinamieji asmenys sumok?t? gryn?j? PVM (t. y. iš pardavimo PVM at?mus pirkimo PVM).

13. Galima pamin?ti taip pat Direktyv? 98/6/EB(4), kuria siekiama nustatyti prekybininko vartotojams si?lom? prek? pardavimo kain? ir prek? matavimo vieneto kain? žym?jimo taisykles, kurios leist? pagerinti vartotojui teikiamos informacijos kokyb? ir palengvint? galimyb? palyginti kainas (1 straipsnis). 2 straipsnio a punktas apibr?žia „pardavimo kain?“ kaip galutin? prekinio vieneto ar tam tikro prek?s kiekio kain? su PVM ir visais kitais mokes?iais, o „vartotoj?“ – kaip bet kok? fizin? asmen?, kuris perka prek? siekdamas tiksl?, nesusijusi? su jo verslu ar profesija. Pagal 3 straipsnio 1 dal? reikalaujama žym?ti pardavimo kainas ant prekybinink? vis? vartotojams si?lom? prek?.

Taikytinos Jungtin?s Karalyst?s teis?s nuostatos

14. Pagal 1995 m. PVM taisykli? (Value Added Tax Regulations 1995, toliau – PVM taisykl?s) PVM mok?tojais ?registruoti prekybininkai *privalo* išrašyti PVM s?skait? fakt?r? tik jei klientas taip

pat yra apmokestinamasis asmuo(5). Tačiau visi PVM mokėtojai sūregistruoti prekybininkai, gali laisvai išrašyti sūskaitų faktūras bet kuriam savo klientui, jei šis pageidauja. Standartinėje PVM sūskaitoje faktūroje privalo būti tam tikri rekvizitai, sūskaitant kliento pavadinimą ar vardą ir adresą.(6). „Supaprastinta PVM sūskaita faktūra“ gali būti išrašoma sumoms iki 100 GBP, sūskaitant PVM; tokiose sūskaitose faktūrose neprivalu nurodyti kliento rekvizitų, tačiau kiekvienam taikomam mokesčio tarifui būtina nurodyti „mokėtiną sumą kartu su PVM ir taikomą PVM tarifą“(7).

15. *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – HMRC) išleido PVM gaires (Pranešimas 700) apmokestinamiesiems asmenims. 17.5 ir 17.6 punktai susiję su apvalinimu ir suformuluoti taip:

„17.5 PVM apskaičiavimas sūskaitose faktūrose – sumų suapvalinimas

Pastaba: šiame punkte tvirtinta PVM sumų apvalinimo iki mažesnio skaičiaus išimtis skirta sūskaitas faktūras išrašantiems prekybininkams ir taikoma, tik kai iš klientų gautas ir Muitų ir akcizų tarnybai sumokėtas PVM visiškai sutampa. Pagal bendrą taisyklę apvalinimo iki mažesnio skaičiaus išimtis netaikoma mažmenininkams, kurie turi vadovautis 17.6 punktu.

Leidžiama apvalinti PVM sūskaitoje faktūroje nurodytą nuo visų prekių ir paslaugų mokėtiną bendrą PVM sumą iki mažesnės viso penso sumos. Leidžiama nekreipti dėmesio į bet kokią penso dalį.

17.5.1 Prekių ar paslaugų grupėmis pagrįstas skaičiavimas

Norint atskirai apskaičiuoti prekių ar paslaugų, įtrauktų į sūskaitų faktūras su kitomis prekėmis ar paslaugomis, grupės PVM, reikia skaičiuoti atskiras PVM sumas apvalinant:

– iki artimiausios mažesnės dešimtosios penso dalies, pavyzdžiui, 86,76 penso reikėtų apvalinti iki 86,7 penso; arba

– iki artimiausio viso penso ar 0,5 penso, pavyzdžiui, 86,76 penso reikėtų apvalinti iki 87 pensų.

Pasirinkus bet kurį variantą, reikia nuosekliai jo laikytis.

Galutiną bendrą mokėtiną PVM sumą leidžiama suapvalinti iki artimiausios mažesnės viso penso sumos.

17.6 Mažmenininkų PVM apskaičiavimas

Dauguma mažmenininkų apskaičiuoja PVM naudodami mažmeninį schemą. Jei Jūs apskaičiuojate PVM šiuo būdu, šis punktas Jums netaikomas.

Mažmenininkai vis dažniau naudoja sudėtingas kasos technologijas tam, kad nustatytų kiekvienam sandoriui taikomą PVM ir išrašytų sūskaitų faktūras. Jei Jūs nenaudojate mažmeninės schemos, o apskaičiuojate PVM pagal grupę(8) ar sūskaitų faktūras, Jūs neturite apvalinti PVM sumos iki mažesnio skaičiaus. Tačiau Jūs galite apvalinti (iki didesnio ar mažesnio skaičiaus) kiekvieną kartą apskaičiuodami PVM.“

16. Pranešime neapibrėžta „sūskaitas faktūras išrašanti prekybininkų“ sūvoka. Tačiau HMRC veiklos vadovo V124A „Prekybininko prašai“ (kuriame tvirtintos HMRC personalui skirtos gairės, tačiau kuris yra viešai prieinamas) 12 skirsnyje paaiškinama, kaip suprantamas skirtumas tarp sūskaitas faktūras išrašanti prekybininkų ir mažmenininkų.

17. Šio vadovo 12.1 punkte nurodoma, jog aiškinant Pranešimo 700 17.5 punktą „svarbu

pažymėti, kad, taikant s?skaitas fakt?ras išrašantiems prekybininkams skirtas taisyklės, apvalinimas yra neutralus mokes?i? atžvilgiu. Taip yra todėl, kad paprastai jis tur?s ?takos tiek tiek?jo pardavimo mokes?iui, tiek vartotojo pirkimo mokes?iui. Tai reiškia, kad kai s?skaitas fakt?ras išrašantis prekybininkas skai?iuoja PVM nuo gryniosios vert?s, nurodom? ir vartotojo mok?tin? sum? galima apvalinti iki mažesnio skai?iaus“.

18. Vadovo 12.2 punkte, be kita ko, nurodoma:

„Sud?tingos apskaitos programos leidžia mažmenininkams nustatyti PVM grup?s lygiu ir (arba) išrašyti PVM s?skaitas fakt?ras. <...>

Pagal bendr? taisykl? išimtis, leidžianti apvalinti iki mažesnio skai?iaus, netaikoma mažmenininkams. Taip yra todėl, kad apvalinant iš galutinio vartotojo renkam? PVM iki mažesnio skai?iaus siekiama ne sumažinti mok?tin? PVM (kuris apskai?iuojamas PVM tarif? dauginant iš atlygio sumos), o tik sumažinti HMRC apskaityt? mokest?.

Dauguma mažmeninink? apskai?iuoja PVM naudodami mažmenin? schem?. Apvalinimo problema kyla tik mažmenininkams, kuri? apskaitos sistemos leidžia nustatyti mokest? grup?s lygiu ir išrašyti s?skait? fakt?r?. <...>

<...>

Jei mažmenininkas iš tikr?j? nurodo kainas be PVM, d?l ko iš vartotoj? renkamas ir HMRC apskaitytas PVM sutampa, esama apvalinimo lengvata gali tikt. Vertinant toki? sistem? reikia ištirti, kaip iš tikr?j? nustatomos kainos. Jei mažmenininkas iš tikr?j? apskai?iuoja pardavimo kain? su PVM, remdamasis sveiku pens? skai?iumi išreikšta gryn?ja verte, esama lengvata gali tikt. <...>“

19. Kaip nurodyta prašyme priimti prejudicin? sprendim?, stamb?s Jungtin?s Karalyst?s mažmenininkai paprastai yra sudar? atskiras sutartis su HMRC d?l to, kaip jie skai?iuos PVM („mažmenin? schema“, nurodyta PVM gair?se ir Vadove V1-24A). Šiose sutartyse HMRC yra pasiruošusi leisti aritmetin? apvalinim? (iki didesnio ar mažesnio sveiko pens? skai?iaus) pagal grup? ar krepšel?. Ta?iau Vadovo V1-24A 12.3 punkte nurodyta, kad „prekybininkui pasi?lius alternatyv? apvalinimo metod?, jis turi b?ti apsvaistytas ir leistas, jei duoda priimtini? ir proting? rezultat?“.

Faktin?s aplinkyb?s, proced?ra ir pateikti klausimai

20. *J D Wetherspoon PLC* (toliau – *J D Wetherspoon*) eksploatuoja daugiau kaip 670 bar? visoje Jungtin?je Karalyst?je. Didžiausia ieškov?s pardavim? dalis yra mažmeninis maisto ir g?rim? pardavimas galutiniams vartotojams.

21. Ji klientams nurodo mažmenin? prek? pardavimo kain? su PVM. Ji klientams neišrašo standartini? PVM s?skait? fakt?r?, bet išduoda kvitus, kurie prilygsta supaprastintoms PVM s?skaitoms fakt?roms, perkant maist? ir karštus g?rimus, o kitiems g?rimams kvitai išduodami kliento prašymu.

22. Iki 2004 m. *J D Wetherspoon* apskaitydavo PVM, nurodydama nuo kiekvieno pardavimo mok?tin? PVM ir apskai?iuodama mok?tin? PVM pagal krepšel?. Ji skai?iuodavo nuo kiekvieno sandorio, kuriam taikomas standartinis PVM tarifas, mok?tin? PVM kaip 7/47 (9) bendros mok?tin?os sumos, aritmetiškai apvalindama iki artimiausios didesn?s ar mažesn?s viso penso sumos. Dienos pabaigoje šios PVM sumos buvo sumuojamos kiekvienam barui, gaunant pagal periodines PVM deklaracijas HMRC mok?tin? PVM.

23. Nuo to laiko *J D Wetherspoon* apskai?iuoja ir apvalina PVM iki dešimtosios penso dalies pagal kiekvienos atskirai nurodytos prek?s grup?. V?liau ji susumuoja šias PVM sumas ir suapvalina rezultat? iki artimiausios mažesn?s viso penso sumos krepšelio lygiu.

24. HMRC atsisak? leisti *J D Wetherspoon* apvalinti iki mažesnio skai?iaus nuo kiekvieno sandorio mok?tin? PVM. *J D Wetherspoon* apskund? š? atsisakym? ir jo pagrindu išsi?stus du pranešimus apie mok?tin? mokest?.

25. Skund? nagrin?jantis *VAT and Duties Tribunal* pažymi, kad nei Bendrijos, nei nacionalin?s teis?s aktai nepatikslinka, kok? apvalinimo metod? taikyti, kai pritaikius standartin? PVM tarif? susidariusi PVM suma apima mažiausio piniginio vieneto dal?. Galimi variantai yra kiekvienu atveju apvalinti iki mažesnio skai?iaus arba apvalinti aritmetiškai. Teis?s aktai taip pat nepatikslinka, kada reik?t? taikyti apvalinim?. Tuo atveju, kai tas pats klientas vienu metu perka kelis prek? vienetus, galima b?t? apvalinti taip:

a) „vieneto lygiu“, t. y. pagal kiekvieno sandorio dalyku esan?ios kiekvienos prek?s kiekvien? vienet?;

b) „grup?s lygiu“, t. y. pagal kiekvien? atskir? prek?, kai vykdant t? pat? sandor? nuperkamas daugiau nei vienas šios prek?s vienetas;

c) „tiekimo lygiu“, t. y. pagal kiekvien? atskir? tiekim?, kai vienas sandoris apima kelis atskirus tiekimus PVM tikslais;

d) „krepšelio lygiu“, t. y. pagal vis? su kiekvienu klientu sudaryt? sandor?;

e) „PVM apskaitos laikotarpio“ lygiu, t. y. susumuojant visas PVM sumas, gautas per apskaitos laikotarp? už parduotas prekes, kurioms taikomas standartinis PVM tarifas, ir apvalinant gaut? bendr? sum?, arba

f) kitokiu lygiu, pavyzdžiui, atsižvelgiant ? kiekvieno prekybos taško dienos bendras pajamas ar vis? prekybininko turim? mažmenin?s prekybos tašk? dienos bendras pajamas.

26. D?l šios priežasties *Tribunal* prašo priimti prejudicin? sprendim? šiais klausimais:

„1) Ar PVM sum? apvalinim? reglamentuoja tik nacionalin? teis?, ar Bendrijos teis?? Konkre?iai kalbant, ar Pirmosios direktyvos 2 straipsnio pirmoji ir antroji pastraipos bei Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas ir (arba) 12 straipsnio 3 dalies a punktas ir (arba) 22 straipsnio 3 dalies b punktas (2004 m. sausio 1 d. redakcija) patvirtina, kad apvalinim? reglamentuoja Bendrijos teis??

2) Konkre?iai kalbant:

i) ar Bendrijos teis? draudžia taikyti nacionalin? taisykl? ar nacionalin?s mokes?i? institucijos praktik?, reikalaujan?i? apvalinti iki didesnio skai?iaus bet koki? PVM sum?, kai mažiausio piniginio vieneto dalis lygi 0,5 arba didesn? (pavyzdžiui, 0,5 penso reikalaujama apvalinti iki

artimiausios didesnės viso penso sumos)?

ii) Ar pagal Bendrijos teisę reikalaujama leisti mokesčių mokėtojams apvalinti iki mažesnio skaičiaus bet kurią PVM sumą, apimančią mažiausio piniginio vieneto dalį?

3) Pardavimo su PVM atveju, kokių lygiu Bendrijos teisę reikalauja taikyti apvalinimą apskaičiuojant mokėtiną PVM: pagal kiekvieną atskirą vienetą, pagal kiekvieną prekių grupę, pagal kiekvieną tiekimą (jei tai patys krepšelis, traukti keli tiekimai), pagal kiekvieną sandorą ar visą krepšelį arba pagal kiekvieną PVM apskaitos laikotarpį ar kitokiu lygiu?

4) Ar atsakymui bet kurį iš pateiktų klausimų turi įtakos Bendrijos teisėje tvirtinti vienodo vertinimo ir fiskalinio neutralumo principai, ypač atsižvelgiant į kompetentingos mokesčių institucijos nustatytos išimties buvimą Jungtinėje Karalystėje, tik kai kuriems prekybininkams leidžiančios apvalinti apskaitytino PVM sumas iki mažesnio skaičiaus?

27. *J D Wetherspoon*, Graikijos, Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija pateikė rašytines pastabas. Per posūdį *J D Wetherspoon*, Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija pateikė argumentus žodžius.

Vertinimas

Pirmasis klausimas

28. Pirmąjį klausimą, ar PVM suma apvalinimą reglamentuoja nacionalinis, ar Bendrijos teisės, Teisingumo Teismas iš esmės atsakė sprendime *Koninklijke Ahold*.

29. Šios sprendimo 24–33 punktuose Teisingumo Teismas nurodė, kad PMV direktyvose nėra aiškos taisyklės dėl PVM suma apvalinimo; konkrečiai kalbant, Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte ir 22 straipsnio 3 dalies b punkte nėra tvirtinta kokia nors aiški taisyklė ar specialus apvalinimo metodas; todėl, nesant Bendrijos teisės akto, tokios taisyklės ar metodai turi būti tvirtinti valstybių narių teisinėje sistemoje. Tačiau Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad valstybės narės, tvirtindamos ar leisdamos konkretų apvalinimo metodą, privalo laikytis bendrosios PVM sistemos principų, kaip antai fiskalinio neutralumo ir proporcingumo(10).

30. Nagrinėjamoje byloje prašymą pateikęs teismas, be Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto ir 22 straipsnio 3 dalies b punkto, taip pat mini Pirmosios direktyvos 2 straipsnio pirmąsias dvi dalis, tvirtinančias PVM sistemos principus, visų pirma mokesčio tikslaus proporcingumo kainai principą, ir Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punktą, reikalaujantį, kad PVM tarifas būtų nustatomas kaip apmokestinamosios vertės procentinė dalis. Akivaizdu, kad nėra viena iš šių nuostatų nenustato specialios PVM suma apvalinimo taisyklės ar metodo, tačiau abi išreiškia proporcingumo principą, kurio valstybės narės turi laikytis, kaip Teisingumo Teismas nusprendė sprendime *Koninklijke Ahold*.

Antrasis klausimas

31. *VAT and Duties Tribunal* iš esmės klausia, ar tuo atveju, kai PVM suma apima mažiausio piniginio vieneto dalį, Bendrijos teisė i) draudžia bet kokią taisyklę ar praktiką, reikalaujančią iš apmokestinamųjų asmenų apvalinti aritmetiškai iki didesnės ar mažesnio skaičiaus, arba ii) reikalauja leisti jiems reguliariai apvalinti iki mažesnio skaičiaus.

32. Sprendimo *Koninklijke Ahold* 34–43 punktuose Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad Bendrijos teisė, būtent Pirmosios ir Šeštosios direktyvų nuostatos ir fiskalinio neutralumo bei proporcingumo principai, nenumato jokios specialios valstybių narių pareigos leisti apmokestinamiesiems asmenims apvalinti PVM sumą už prekę iki mažesnio skaičiaus.

33. Teisingumo Teismas konkrečiai pažymėjo, kad fiskalinis neutralumas nereikalauja taikyti konkretaus apvalinimo metodo, jei mokesčių administratoriaus gaunama PVM suma tiksliai atitinka sąskaitoje faktūroje nurodytą ir vartotojo apmokestinamajam asmeniui sumokėtą PVM sumą⁽¹¹⁾, ir kad nors proporcingumo principas reikalauja, kad suapvalinta suma kuo labiau atitiktų PVM sumą, apskaičiuotą pagal taikytiną tarifą, tai turi būti suderinta su praktiniu apmokestinamųjų asmenų deklaracijomis grindžiamos sistemos efektyvaus veikimo poreikiu⁽¹²⁾. Buvo aišku, kad šiuos reikalavimus galėtų atitikti daugiau nei vienas metodas, visų pirma aritmetinis apvalinimas⁽¹³⁾.

34. Išvada, kad iš valstybių narių nereikalaujama leisti apmokestinamiesiems asmenims apvalinti PVM sumą už prekę iki mažesnio skaičiaus, atsako į nemažą nacionalinio teismo šioje byloje pateikto antrojo klausimo II dalį, o atsakymą į šio klausimo I dalį galima išvesti iš pastebėjimo, kad aritmetinis apvalinimas yra suderinamas su Bendrijos teisės reikalavimais. Tiesa, byloje *Koninklijke Ahold* antrasis klausimas buvo susijęs tik su apvalinimu vieneto lygiu, o nagrinėjamoje byloje jis neapsiriboja šiuo lygiu. Tačiau Teisingumo Teismo motyvai niekaip nesusiję su lygiu, kuriuo taikomas apvalinimas.

Trečiasis klausimas

35. Reikalaujamas apvalinimo lygis, jei toks apskritai yra, yra nagrinėjamoje byloje pateikto trečiojo klausimo dalykas.

36. Klausimas yra siejamas su pardavimais nustatant kainą su PVM. Tokias kainas prekybininkas nustato kaip pardavimo kainą (kuri tam, kad ji būtų galima sumokėti, negali apimti mažiausio piniginio vieneto dalies), kurios dalis (Jungtinėje Karalystėje – 40/47) yra kaina be PVM, o dalis (Jungtinėje Karalystėje – 7/47) yra PVM suma. Daugelyje atvejų (Jungtinėje Karalystėje kiekvieną kartą, kai kaina nesidalija iš 0,47 GBP) minėtos proporcijos apims mažiausią piniginio vieneto dalį. Jei prekybininkai nustato tokias kainas, ar Bendrijos teisė reikalauja apvalinti kokiu nors konkrečiu lygiu?

37. Kaip pažymėjau išvadoje byloje *Koninklijke Ahold*,⁽¹⁴⁾ apvalinimas visada sukels nedidelį neatitikimą, ir kuo žemesnis yra lygis, kuriuo jis taikomas (preziumuojant, kad apvalinimas vieneto lygiu yra žemiausias, o PVM deklaracijos lygiu – aukščiausias), tuo didesnė tikimybė, kad bendrasis neatitikimas bus didelis. Aš taip pat pažymėjau⁽¹⁵⁾, kad apvalinant vieną iki didesnio ar vieną iki mažesnio skaičiaus neatitikimas bus didesnis, o aritmetinis apvalinimas sumažins jį (nes iki didesnio skaičiaus apvalinamos sumos kompensuos iki mažesnio skaičiaus apvalinamas sumas), o kiti patobulinimai gali dar labiau sušvelninti neatitikimą.

38. Nurodomas neatitikimas yra skirtumas tarp tikslios PVM sudarančios mažmeninės kainos dalies ir prekybininko deklaruojamos ir mokesčių institucijoms sumokamos PVM sumos. Tokie skirtumai savaime pažeidžia tikslaus proporcingumo reikalavimą. Tuo atveju, kai apvalinama iki didesnio skaičiaus, prekybininkas mokesčių institucijoms, be griežtai reikalaujamos sumos, sumoka dalį savo gauto pelno, o kai apvalinama iki mažesnio skaičiaus, dalį griežtai reikalaujamos PVM sumos prekybininkas pasilieka sau, pažeisdamas taip pat PVM neutralumo apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu principą.

39. Akivaizdu, kad jokia Šeštosios ar bet kurios kitos PVM direktyvos nuostata neįtvirtina specialaus reikalavimo dėl lygio, kuriuo turi būti apvalinama. Vis dėlto fiskalinio neutralumo ir

proporcingumo principai (kaip jie suprantami PVM kontekste) reikalauja sumažinti neatitikimus iki minimumo. Šio tikslo galima pasiekti, pirma, naudojant apvalinimą, kuris ne visada lemia vienpusį neatitikimą, bet leidžia neatitikimams atsverti vienas kitą. Antra, prašymą pateikusių teismo trečiojo klausimo ypatingajame kontekste šio tikslo galima pasiekti apvalinant tokiu lygiu, kuriuo suvestinio neatitikimo pavojus mažiausias, nes jis apima mažiausią individualų apvalinimą skaičių.

40. Aukščiausias galimas lygis yra periodinis PVM deklaracijų lygis(16). Kadangi prekybininkai prekes parduoda galutiniams vartotojams ir nereikalaujama išrašyti sąskaitos faktūros nurodant konkretų PMV sumą, šis apvalinimo lygis, atrodo, nekels praktinių problemų. Kaip nurodžiau byloje *Koninklijke Ahold*(17), tokioje situacijoje paprastai išduodamame kasos kvite neprivalu nurodyti tikslios PVM sumos galutinėje kainoje, bet užtenka tiesiog nurodyti taikomą PVM tarifą; net ir nurodžius suapvalintą sumą, ji neturėtų būti privaloma prekybininko ir mokesčių institucijos santykiuose; pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktą paprastu kasos kvitu, kuris nėra nei standartinis, nei supaprastinta PVM sąskaita faktūra, negalima remtis siekiant pasinaudoti teise atsikaitėti. Supaprastintos PVM sąskaitos faktūros (kuria galima remtis atskaitos tikslais) atveju aš pažymiu, kad Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 9 dalies d punktas ir PVM taisyklės 16 taisyklės 1 dalis reikalauja nurodyti ne konkretų PVM dydį, o tik „jam apskaičiuoti būtina informaciją“ ar „taikomą PVM tarifą“(18).

41. Ar situacija keičiasi, jei prekybininkas, parduodantis prekes suapvalintomis kainomis su PVM, išrašo standartinę sąskaitą faktūrą?(19)

42. Išrašant tokios sąskaitos faktūrą reikia nurodyti apmokestinamąjį vertę ir mokėtiną PVM sumą. Aišku, kad sudėjus šias dvi sumas turi būti gauta suma, kuri bus galima sumokėti tiekėjui, todėl ji negali apimti mažiausio piniginio vieneto dalies. Vis dėlto Šeštojoje direktyvoje negaliu surasti konkretaus reikalavimo, kad kiekviena atskirai paimta suma būtų šio mažiausio vieneto suapvalintas kartotinis. Taip pat, atrodo, nėra jokios būtinos priežasties, kodėl apvalinimo negalima būtų atidėti iki periodinės PVM deklaracijos pateikimo stadijos. Tiekėjas galėtų sudėti visus trupmeninius skaičius prieš apvalindamas deklaracijoje, taip pat galėtų pasielgti ir klientas, jei jis yra apmokestinamasis asmuo. O jei klientas nėra apmokestinamasis asmuo, iš jo nereikalaujama apskaityti PVM suapvalintomis sumomis, jis tik turi sugebėti sumokėti tokios formos kainą su PVM.

43. Tiesa, kad nacionalinis įstatymas ar administracinis aktas gali reikalauti, kad PVM sumos sąskaitose faktūrose būtų nurodomos kaip mažiausio piniginio vieneto kartotinis(20), ar gali leisti prekybininkams apvalinti iki šio vieneto siekiant palengvinti apskaitą ir administravimą. Jei toks apvalinimas yra privalomas ar leidžiamas, nurodoma suma „iškristalizuoja“ PVM sumą, kliento iš tikrųjų sumokėtą tiekėjui ir pastarojo deklaruotą mokesčių institucijai. Tokiu atveju mažiausio neatitikimo sukeliantis apvalinimo lygis yra viso sandorio sąskaitos faktūros lygis, kuris, žinoma, gali apimti kelis atskirus vienetų ar tiekimus (tai yra nacionalinio teismo nurodytas „krepšelio lygis“).

44. Dėl šios priežasties, nors Bendrijos PVM teisės aktai nereikalauja apvalinti konkrečiu lygiu ir palieka valstybės narės tam tikrą veiksmų laisvę, šia laisve būtina naudotis atsižvelgiant į proporcingumo ir neutralumo principus, kurių geriausiai laikomasi apvalinant paskutinėje stadijoje, atitinkančioje praktinius mokėjimo ir apskaitos reikalavimus.

Ketvirtasis klausimas

45. *VAT and Duties Tribunal* iš esmės klausia, ar tai, kad Jungtinėje Karalystėje sąskaitas faktūras išrašantiems prekybininkams leidžiama sistemiškai apvalinti iki mažesnio skaičiaus, turi kokios nors įtakos praktikai, kurios privalu laikytis mažmenininkų (tokių kaip *J D Wetherspoon*) atžvilgiu, ypač atsižvelgiant į Bendrijos teisėje galiojančius vienodo vertinimo ir fiskalinio

neutralumo principus.

46. Skirtumai tarp, pirma, tiekimo apmokestinamiesiems asmenims ir tiekimo galutiniams vartotojams bei, antra, tarp kainų be PVM ir su PVM turi reikšmės vertinant mažmeninįje prekyboje taikytiną apvalinimo metodą ir lygį. Dėl šios priežasties aš aptariau šį skirtumą pasekmes savo išvadoje byloje *Koninklijke Ahold*, visų pirma jos 56–62 punktuose, kuriais darau nuorodą.

47. Atsižvelgdama į šiuos ir tos pačios išvados 37–42 punktuose išdėstytus svarstymus, laikausi nuomonės, kad vienodo vertinimo ir fiskalinio neutralumo principams neprieštaruoja a) leidimas prekybininkams, nustatantiems suapvalintas kainas be PVM, prie kurių vėliau pridėdamos PVM, ir tiekiantiems prekes teisę į atskaitą turintiems apmokestinamiesiems asmenims, sistemiškai apvalinti PVM sumas iki mažesnio skaičiaus, kartu b) reikalaujant iš prekybininkų, nurodančių suapvalintas kainas su PVM, nuo kurių turi būti skaičiuojama įskaičiuoto PVM suma, ir tiekiantiems prekes galutiniams vartotojams, visais atvejais apvalinti PVM sumas aritmetiškai.

48. A variante nurodytu atveju dėl atskaitos mechanizmo apvalinimas (tiek iki didesnio, tiek iki mažesnio skaičiaus) neturi poveikio nei tiekėjo, nei kliento mokesčiai prievolei bei nelemia mokesčių institucijų galiausiai surenkamo mokesčio dydžio. B variante nurodytu atveju dėl sisteminio apvalinimo iki didesnio ar mažesnio skaičiaus prekybininkas turės mokėti, o mokesčių institucija atitinkamai surinks daugiau ar mažiau PVM, nei tiksliai kainos dalis, gaunama pritaikius teisingą tarifą. Šis neatitikimas labai sumažina aritmetinis apvalinimas (ypač apvalinimas iki lyginio skaičiaus), taip užtikrinant didesnį a ir b atvejų vertinimo vienodumą bei didesnį fiskalinį neutralumą b atveju.

49. Vis dėlto *J D Wetherspoon* teigia, kad leidimas kai kuriems prekybininkams reguliariai apvalinti iki mažesnio skaičiaus, kartu reikalaujant iš kitų apvalinti aritmetiškai, iškreipia konkurenciją tarp dviejų prekybininkų grupių visiškai savavališku pagrindu, nes šis skaitas fakturas išrašanti prekybininkų ir mažmenininkų grupės niekur nėra apibūdintos. Ji pateikia pavyzdį, kai du prekybininkai parduoda skardinį dažą už 4,94 GBP su PVM. Šis skaitas fakturas išrašantis prekybininko atveju ši kainą sudarys 4,21 GBP grynoji kaina ir 0,73675 GBP PVM, suapvalintas iki 0,73 GBP. Tačiau mažmenininkas turės apvalinti PVM sumą (kurią aš apskaičiuoju kaip 7/47 kainos su PVM, t. y. 0,73574 GBP) aritmetiškai iki 0,74 GBP ir gaus tik 4,20 GBP grynąją kainą. *J D Wetherspoon* teigimu, tai prieštaruoja Teisingumo Teismo praktikai, kad panašūs ir tarpusavyje konkuruojantys tiekimai PVM tikslu neturi būti traktuojami skirtingai, nepaisant reikšmingo ar nereikšmingo konkurencijos iškreipimo(21).

50. Visų pirma, tik nacionalinis teismas turi kompetenciją nuspręsti, ar priskyrimas šis skaitas fakturas išrašantiems prekybininkams ar mažmenininkams yra neapibrėžtas ar savavališkas. Taip pat nacionalinis teismas turi nustatyti, ar iš tikrųjų maistas ir gėrimai, panašūs į tuos, kuriais prekiauja *J D Wetherspoon*, ir konkuruojantys su jais, taip pat tiekia šis skaitas fakturas išrašantys prekybininkai, turintys teisę apvalinti PVM sumas iki mažesnio skaičiaus, kurios neturi *J D Wetherspoon*(22).

51. Darant prielaidą, kad pastarasis teiginys tikrai gali būti rodytas, kyla klausimas, ar nevienodas vertinimas iš tikrųjų yra nepalankus vienai prekybininkų grupei, o ne kitai, bei ar jį lemia apvalinimo metodas ar kainos nustatymo metodas (t. y. ar bazinį suapvalinta kaina apima PVM ar ne). Šie klausimai vėlgi pirmiausia skirti nacionaliniam teismui, tačiau toliau pateikiami svarstymai gali būti naudingi.

52. Jungtinėje Karalystėje šis skaitas fakturas išrašantiems prekybininkams taikoma apvalinimo išimtis ir *J D Wetherspoon* siekiamas naudoti metodas pagrįsti apvalinimu krepšelio lygiu iki mažiausio piniginio vieneto po to, kai prekų grupės lygiu buvo suapvalinta iki 1/10 šio vieneto.

Tod?l naudinga lyginti ne atskir? prek? (pavyzdžiui, *J D Wetherspoon* nurodytos vienos daž? skardin?s), o tos pa?ios prek?s krepšelio (pavyzdžiui, dviej?, penki?, dešimties ar daugiau skardini? daž?) vertinim?.

53. Jei *J D Wetherspoon* pateiktame pavyzdyje prekybininkas parduoda daugiau nei vien? skardin? daž?, pad?tis kei?iasi. S?skaitas fakt?ras išrašan?io prekybininko pardavimo kaina, grindžiama didesne kaina be PVM, viršija mažmenininko kain? jau tuomet, kai kartu parduodamos dvi skardin?s daž?, ir šis skirtumas did?ja did?jant skardini? skai?iui. Pardavus kartu daugiau nei 10 skardini?, PVM suma s?skaitas fakt?ras išrašan?io prekybininko kainoje bus didesn? nei mažmenininko kainoje, ir šis skirtumas v?l did?s did?jant skardini? skai?iui.

54. Kiekvienam galimam skardini? skai?iui skirto skai?iavimo pateikimas b?t? varginantis. Vis d?lto, remiantis *J D Wetherspoon* nurodytais skai?iais, sistemiškai iki mažesnio skai?iaus apvalinantis s?skaitas fakt?ras išrašantis prekybininkas parduot? 20 skardini? daž? už 98,93 GBP, ?skaitant 14,73 GBP PVM, o aritmetiškai apvalinantis mažmenininkas tiek pat skardini? parduot? už 98,80 GBP, ?skaitant 14,71 GBP PVM (šiam pavyzdyje mažmenininko skai?iai b?t? tie patys, net leidus jam apvalinti iki mažesnio skai?iaus, o taip atsitikt? bet kada, kai taikant aritmetin? apvalinim? apvalinama iki mažesnio skai?iaus). Taigi kliento sumokama kaina be PVM b?t? 84,20 GBP, perkant iš s?skaitas fakt?ras išrašan?io prekybininko, ir 84,09 GBP, perkant iš mažmenininko.

55. D?l šios priežasties mažmenininko nurodoma kaina su PVM gali b?ti patrauklesn? vartotojams, o jo kaina be PVM – apmokestinamiesiems asmenims, nes kiekviena iš ši? kain? yra mažesn? už jos atitikmen? s?skaitas fakt?ras išrašan?io prekybininko kainos strukt?roje. Ta?iau nevirsijant ?prast? vartojimo išlaid? rib?, skirtumai yra pakankamai menki, tod?l tikriausiai patys savaime nedarys poveikio pasirinkimui, o tokie kriterijai kaip artumas ar nemokamo pristatymo galimyb? turb?t bus lygiaver?iai ar net svarbesni. Taigi mažmenininkai galb?t tur?s galimyb? pritaikyti savo kainas, kad kompensuot? bet kok? (taip pat nedidel?) gryn?j? pajam? praradim?, apskritai neatsidurdami nepalankioje konkurencin?je pad?tyje.

56. Taigi atrodo, kad skirtingo s?skaitas fakt?ras išrašan?io prekybinink? ir mažmeninink? vertinimo Jungtin?je Karalyst?je pasekm?s a) neb?tinai sistemiškai nenaudingos mažmeninkams ir b) gali b?ti labiau nulemtos skirtingo suapvalintos kainos be PVM ir suapvalintos kainos su PVM naudojimo kaip skai?iavimo pagrindo, o ne taikomo apvalinimo metodo.

57. Pataruoju atžvilgiu reikia nepamiršti, kad Direktyva 98/6 reikalauja nurodyti vis? prek?, prekybinink? si?lom? fiziniams asmenims, kurie perka jas su j? verslu ar profesija nesusijusiais tikslais, pardavimo kainas su PVM (tai vienintel? galutiniam vartotojui svarbi kaina), o prekyboje tarp apmokestinam?j? asmen?, turin?i? teis? atskaityti pirkimo mokest?, vienintel? svarbi kaina yra kaina be PVM. Taigi tai, kad skirting? kategorij? prekybininkai nustato savo kainas skirtingais metodais, n?ra akivaizdus fiskalinio neutralumo ir vienodo vertinimo pažeidimas ar tok? pažeidim? lemianti aplinkyb?.

58. Taigi jei skirtingi apvalinimo metodai iš tikr?j? taikomi remiantis skirtingais b?dais, kuriais prekybininkai nustato savo kainas, man atrodo, kad HMRC s?skaitas fakt?ras išrašantiems prekybininkams suteikta išimtis, leidžianti apvalinti iki mažesnio skai?iaus, neturi esmin?s reikšm?s toki? kaip *J D Wetherspoon* mažmeninink? taikomo apvalinimo vertinimui.

59. Šiuo atžvilgiu nesvarbu, kad *J D Wetherspoon*, nustatydamą kainas su PVM ir sistemiškai apvalindama iki mažesnio skai?iaus, tur?t? apskaityti gerokai mažesn? PVM, nei sistemiškai apvalindama aritmetiškai. Reikia lyginti s?skaitas fakt?ras išrašan?ius prekybininkus su mažmenininkais, o ne skirtingus mažmeninink? taikomus apvalinimo metodus. Ta?iau vienodo vertinimo reikalavimas b?t? akivaizdžiai pažeistas, jei panašius ir tarpusavyje konkuruojan?ius

tiekimus, pagrįstus suapvalintomis kainomis su PVM, atliekančią prekybininkų grupęje vieniems būtų leista sistemiškai apvalinti PVM sumas iki mažesnio skaičiaus, o kitiems – ne. Be to, tokiu atveju apvalinti iki mažesnio skaičiaus galintys prekybininkai pasisavintų dalį privalomos sumokėti tikslios PVM sumos, o tai prieštarautų fiskalinio neutralumo principui.

Išvada

60. Atsižvelgdama į visus pirmiau pateiktus svarstymus, siūlau Teisingumo Teismui *į VAT and Duties Tribunal* (Londonas) pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. Nesant specialios Bendrijos teisės aktų, valstybės narės turi pačios nustatyti PVM sumų apvalinimo taisyklės ar metodus, tačiau darydamos tai jos privalo laikytis bendrosios PVM sistemos principų, visų pirma fiskalinio neutralumo ir proporcingumo.
2. Bendrijos teisė nedraudžia valstybės narės reikalauti iš apmokestinamųjų asmenų visais atvejais apvalinti PVM sumas aritmetiškai ir nereikalauja iš jų leisti šiems asmenims visais atvejais apvalinti sumas iki mažesnio skaičiaus.
3. Jei parduodama suapvalintomis vienetų kainomis su PVM ir PVM suma apima mažiausio piniginio vieneto dalį, Bendrijos teisė nereikalauja suapvalinti šios sumos iki viso vieneto dar iki etapo, kuriame ji turėtų būti nurodoma be šios dalies, ypač siekiant leisti sumokėti ją kaip atskirą sumą.
4. Jei prekybininkams, tiekiantiems prekes suapvalintomis vienetų kainomis be PVM, prie kurių vėliau turi būti pridėamas PVM, leidžiama apvalinti PVM sumas iki mažesnio skaičiaus pagal kiekvieną sąskaitų faktūrą, vienodo vertinimo ir fiskalinio neutralumo principai nekliudo reikalauti iš prekybininkų, tiekiančių prekes suapvalintomis vienetų kainomis su PVM, nuo kurių turi būti skaičiuojama įskaituoto PVM suma, apvalinti PVM sumas aritmetiškai.

1 – Originalo kalba: anglų.

2 – 2008 m. liepos 10 d. Sprendimas C-484/06, Rink. p. I-0000.

3 – 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967 4 14, p. 1301–1303); 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1, daug kartų iš dalies keista). Nuo 2007 m. sausio 1d. abi direktyvos buvo panaikintos ir pakeistos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), kurios tikslas – aiškiai ir racionaliai išdėstyti taikytinas Bendrijos PVM nuostatas nauja struktūros ir formulavimo redakcija, iš esmės nekeičiant galiojančių teisės aktų.

4 – 1998 m. vasario 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 98/6/EB dėl vartotojų apsaugos žymint vartotojams siūlomų prekių kainas (OL L 80, 1998, p. 27).

5 – O jei tiekėjas yra mažmenininkas, jis privalo išrašyti PVM sąskaitų faktūrą, tik jei klientas to reikalauja.

6 – Šie rekvizitai, nurodyti 14 taisyklės 1 dalyje, iš esmės sutampa su reikalaujamais pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punktą.

7 – 16 taisyklės 1 dalis.

8 – „Grup?s“, „krepšelio“ ir kit? lygi? paaiškinim? žr. toliau 25 punkte.

9 – Standartinis PVM tarifas Jungtin?je Karalyst?je yra 17,5 % arba 7/40 neto kainos (be PVM). Tod?l PVM dydis mažmenin?je kainoje (su PVM) yra 7/47.

10 – Reikia atsiminti, kad šiame kontekste „mokes?i? neutralumas“ reiškia reikalavim?, kad PVM poveikis apmokestinamiesiems asmenims ir j? tarpusavio santykiams b?t? neutralus, o „porcingumo principo“ speciali reikšm? yra reikalavimas, kad mokes?io dydis b?t? tiksliai porcingas prek? ir paslaug? kainoms (žr. sprendimo *Koninklijke Ahold* 36 ir 38 punktus).

11 – Sprendimo 37 punktas.

12 – 39 punktas.

13 – 40 ir 41 punktai, nurodantys ? mano išvados šioje byloje 47 punkt?. Išvados 47 ir 48 punktuose aptariu aritmetin? apvalinim?, 29 išnašoje pažym?dama, kad paprastasis aritmetinis apvalinimas apima nedidel? apvalinimo iki didesnio skai?iaus tendencij? (mikliai pašalinam? Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s šioje byloje pateiktose pastabose si?lomame skai?iavime), kuri? galima sušvelninti „apvalinant iki artimiausio lyginio skai?iaus“.

14 – Konkre?iai 37–42 ir 49–51 punktuose.

15 – 42, 47 ir 48 punktuose bei 29 išnašoje.

16 – Žr. mano išvados *Koninklijke Ahold* byloje 49–51 punktus.

17 – Žr. ypa? mano išvados 34 ir 55 punktus.

18 – Žr. pirmiau 11 ir 14 punktus.

19 – Galima priminti, kad standartin?je PVM s?skaitoje fakt?roje turi b?ti pakankamai daug informacijos (?skaitant kliento vis? pavadinim? ar vard? ir adres?), tod?l jos išrašymas gali b?ti mažiau patrauklus mažmenininkams, prekiaujantiems dideliais nebrangi? prek? kiekiais.

20 – PVM taisykli? 14 taisykl?s 1 dalis reikalauja mokes?i? sum? nurodyti svarais sterling?, visai kaip Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punktas reikalauja nurodyti j? atitinkamos valstyb?s nar?s nacionaline valiuta. Abi nuostatos nutyli, ar reikia nurodyti suapvalintus vienetus.

21 – Ji vis? pirma nurodo sprendimo *J P Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust*, C?363/05, Rink. 2007, p. I?5517, 46 ir 47 punktus ir juose min?t? teismo praktik?, sprendimo *Kügler*, C?141/00, Rink. 2002, p. I?6833, 55–58 punktus ir sprendimo *Christoph-Dornier-Stiftung*, C?45/01, Rink. 2003, p. I?12911, 69–74 punktus.

22 – Pos?dyje *J D Wetherspoon* nurod?, kad ji gali atsidurti tokioje pad?tyje viešojo maitinimo ?moni? atžvilgiu, rengiant pri?mimus ir panašius renginius, kurie gali b?ti skirti tiek apmokestinamiesiems asmenims, tiek privatiems asmenims. *J D Wetherspoon* teigia, kad tokioms ?mon?ms leidžiama apvalinti iki mažesnio skai?iaus, o ji privalo apvalinti aritmetiškai.