

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)

„Pirmoji ir Šeštoji PVM direktyvos – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai – PVM sumų apvalinimo taisyklės – Apvalinimo metodai ir lygiai“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštoji direktyva – Nuostatos, susijusios su mokesčio sumos apvalinimu*

(Tarybos direktyvų 67/227 2 straipsnis ir 77/388 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas, 12 straipsnio 3 dalies a punktas ir 22 straipsnio 3 dalies b punktas)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštoji direktyva – Nuostatos, susijusios su mokesčio sumos apvalinimu*

(Tarybos direktyvų 67/227 2 straipsnis ir 77/388 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas, 12 straipsnio 3 dalies a punktas ir 22 straipsnio 3 dalies b punktas)

3. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštoji direktyva – Mokesčio sumos apvalinimas*

(Tarybos direktyva 77/388)

1. Galiojanti Bendrijos teisė nenumato specialaus reikalavimo dėl pridėtinės vertės mokesčio sumų apvalinimo metodo. Nesant specialių Bendrijos teisės aktų, nustatyti pridėtinės vertės mokesčio sumų apvalinimo taisyklės ir metodus turi valstybės narės; juos nustatydamos šios valstybės privalo laikytis principų, kuriais grindžiama bendroji šio mokesčio sistema, ypač mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų. Konkrečiai kalbant, Bendrijos teisė, viena vertus, nedraudžia taikyti nacionalinės taisyklės, reikalaujančios apvalinti iki didesnio skaičiaus pridėtinės vertės mokesčio sumas, kai aptariamo mažiausio piniginio vieneto dalis lygi 0,5 arba didesnė, ir, kita vertus, nereikalauja, kad apmokestinamiesiems asmenims būtų leista apvalinti iki mažesnio skaičiaus bet kurią pridėtinės vertės mokesčio sumą, apimančią mažiausio nacionalinio piniginio vieneto dalį.

(žr. 38 punktą ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Kai parduodama už kainą su pridėtinės vertės mokesčiu, nesant specialios Bendrijos teisės aktų, kiekviena valstybė narė, atsižvelgdama į Bendrijos teisės ribas, ypač laikydamosi mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų, turi nustatyti lygį, kuriuo mažiausio nacionalinio piniginių vienetų dalį apimanti pridėtinės vertės mokesčio suma gali arba turi būti suapvalinta.

(žr. 51 punktą ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

3. Atsižvelgiant į tai, kad kainas su pridėtinės vertės mokesčiu už parduodamas prekes ir teikiamas paslaugas skaičiuojant prekybininkų ir atliekančių tas pačias operacijas už kainą be pridėtinės vertės mokesčio prekybininkų padėtis skiriasi, pirmiau nurodyti prekybininkai negali remtis mokesčių neutralumo principu reikalaudami, kad jiems būtų leista taip pat apvalinti mokėtinas pridėtinės vertės mokesčio sumas iki mažesnio skaičiaus pagal prekių grupę ir sandorą. Tuo atveju, kai kaina nurodoma be pridėtinės vertės mokesčio, jis suapvalinamas prieš klientui susimokant už paslaugą ir, nepaisant taikomo apvalinimo metodo, mokesčio suma, kuri apmokestinamasis asmuo gauna iš kliento, sutampa su vėliau valstybei jo sumokama suma. Tačiau tuo atveju, kai pridėtinės vertės mokesčio suma yra apvalinama iki mažesnio skaičiaus anksčiau, nei pateikiama periodinė pridėtinės vertės mokesčio deklaracija, apmokestinamasis asmuo gautų iš kliento iš tikrųjų mokėtiną pridėtinės vertės mokesčio sumą, tačiau valstybei reguliariai mokėtą mažesnę sumą, o skirtumą pasilikti sau, o tai prieštarautų principui, pagal kurį pridėtinės vertės mokesčio kiekviename gamybos ar paskirstymo etape apmokestinamieji asmenys surenka mokesčių administratoriaus, kuriam jie turi jį sumokėti, vardą.

(žr. 60–61, 64 punktus ir rezoliucinės dalies 3 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. kovo 5 d.(*)

„Pirmoji ir Šeštoji PVM direktyvos – Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principai – PVM sumų apvalinimo taisyklės – Apvalinimo metodai ir lygiai“

Byloje C-302/07

dėl 2007 m. birželio 26 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. birželio 29 d., *VAT and Duties Tribunal, London* (Jungtinė Karalystė) pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

J D Wetherspoon plc

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai T. von Danwitz (pranešėjas), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ir G. Arestis,

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą R. Ferey, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. spalio 9 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *J D Wetherspoon plc*, atstovaujamos baristerio M. Angiolini ir solisitoriaus A. Khan,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos V. Jackson, padedamos baristerio R. Hill,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos S. Alexandridou, V. Karra, K. Georgiadis ir M. Apesos,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir M. de Grave,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir R. Lyal,

susipažinęs su 2008 m. lapkričio 20 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL 71, 1967, p. 1301, 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3), iš dalies pakeistos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąja Tarybos direktyva 77/388/EEB (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Pirmoji direktyva) 2 straipsnio ir 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2003 m. spalio 7 d. Tarybos direktyva 2003/92/EB (OL L 260, p. 8; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 390, toliau – Šeštoji direktyva), 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto, 12 straipsnio 3 dalies a punkto ir 22 straipsnio 3 dalies b punkto aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas sprendžiant ginčą tarp *J D Wetherspoon plc* bendrovės (toliau – *Wetherspoon*) ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) dėl *Commissioners* atmesto prašymo suteikti *Wetherspoon* teisę apvalinti mokėtiną pridėtinę vertės mokesčio (toliau – PVM) sumą iki mažesnio skaičiaus pagal prekių grupę ir sandorą.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pirmosios direktyvos 2 straipsnyje nustatyta:

„Pagal bendrosios pridėtinės vertės mokesčio sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų

kainai, nepriklausomai nuo operacijų skaičiaus gamybos ir paskirstymo procese iki to etapo, kuriame skaičiuojamas mokestis.

Kiekvienos operacijos metu iš apskaičiuojamo atsižvelgiant į prekių ar paslaugų kainų tokioms prekėms ar paslaugoms nustatytu tarifu pridėtinas vertės mokestis gali būti atimama pridėtinas vertės mokestis, kuri tiesiogiai priskirtina įvairioms sunaudų sudedamosioms dalims.

Bendroji pridėtinas vertės mokestis sistema taikoma iki mažmeninės prekybos etapo imtinai.“

4 Pagal Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalį paprastai apmokestinimo momentas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai pristatomos prekės ar suteikiamos paslaugos.

5 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„Apmokestinamasis vertę sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina“.

6 Pagal Šeštosios direktyvos 12 straipsnio 3 dalies a punktą standartinis PVM tarifas kiekviena valstybė narė nustato kaip tam tikrą apmokestinamosios vertės procentą; jis turi būti toks pats ir tiekiamoms prekėms, ir teikiamoms paslaugoms. Šis procentas negali būti mažesnis už 15 %, išskyrus kai taikomas vienas ar du sumažinti tarifai.

7 Šeštosios direktyvos 28 h straipsniu pakeistame šios direktyvos 22 straipsnyje (toliau – Šeštosios direktyvos 22 straipsnis) numatytos asmenų, privalančių mokėti mokestį, prievolės vidaus sistemoje. Šio 22 straipsnio 3 dalies a punkto pirmojoje pastraipoje, b punkto pirmosios pastraipos dešimtoje ir ketvirtojoje pastraipoje nustatyta:

„a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats arba jo klientas ar trečioji šalis jo vardu arba pavedimu išrašytų sąskaitą faktūrą dėl kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų. <...>

<...>

b) Nukrypstant nuo konkrečių priemonių, nustatytą šia direktyva, tik toliau išvardyti duomenys turi būti nurodyti PVM tikslais, išrašant sąskaitas faktūras pagal a punkto pirmą, antrą ir trečią pastraipą:

<...>

– mokėtina PVM suma, išskyrus atvejus, kai taikoma speciali procedūra, kuriai esant ši direktyva nereikalauja to nurodyti,

<...>

Sąskaitoje faktūroje nurodytos sumos gali būti išreikštos bet kuria valiuta, su sąlyga, kad mokestis, kurį reikia sumokėti, suma būtų išreikšta nacionaline valstybės narės, kurioje tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, valiuta <...>

<...>“

8 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 4 dalies a bei b punktuose ir 5 dalyje nustatyta:

„4. a) Kiekvienas apmokestinamasis asmuo turi pateikti mokesčio deklaraciją per tokį laikotarpį, kokį nustato kiekviena valstybė narė <...>

b) Mokesčio deklaracijoje turi būti pateikta visa informacija, reikalinga apskaičiuotinam mokesčiui ir atskaitytinoms sumoms nustatyti, ir, kai tai tikslinga bei reikalinga apskaičiavimo pagrindui nustatyti, bendra sandorių, susijusių su apskaičiuotu mokesčiu ir atskaita, vertė ir bendra patiektų prekių ir suteiktų paslaugų, atleistų nuo mokesčio, vertė.

<...>

5. Pateiktą deklaraciją visi apmokestinamieji asmenys turi sumokėti mokėtiną pridėtinąs vertės mokestį. Tačiau valstybės narės gali nustatyti kitokią minimalios sumos mokėjimo datą arba gali reikalauti tarpinio mokėjimo.“

9 Per 2004–2006 m. Šeštoji direktyva buvo keletą kartų iš dalies keista. Iš minėtų nuostatų iš dalies pakeistas tik 12 straipsnio 3 dalies tekstas. Tačiau šis pakeitimas nedarė tokios atsakymams ir prejudicinius klausimus.

Nacionalinės teisės aktai

10 1995 m. Pridėtinąs vertės mokesčio taisyklė (Value Added Tax Regulations 1995) 13 straipsnyje numatyta pareiga išrašyti PVM sąskaitą faktūrą, jeigu apmokestinamos prekės tiekiamos ar apmokestinamos paslaugos teikiamos kitam apmokestinamajam asmeniui.

11 Pagal šią taisyklę 16 straipsnio 1 dalį „mažmenininkas“ neprivalo išrašyti PVM sąskaitos faktūros, nebent to reikalauja klientas. Tuo atveju, kai atlygis neviršija 100 GBP, gali būti išrašoma „supaprastinta PVM sąskaita faktūra“, kurioje nurodoma, be kita ko, pagal kiekvieną taikomą mokesčio tarifą mokėtina suma kartu su PVM ir taikomu PVM tarifu.

12 *Commissioners* apmokestinamiesiems asmenims išleido PVM gaires (Notice 700 – The VAT Guide ir April 2002, toliau – Pranešimas dėl PVM 700).

13 Šio pranešimo 17.5, 17.5.1 ir 17.6 punktai skirti PVM sumų apvalinimui. Juose nustatyta:
„17.5 PVM apskaičiavimas sąskaitose faktūrose – sumų apvalinimas

Pastaba: šiame punkte tvirtintas leidimas apvalinti PVM sumas iki mažesnio skaičiaus skirtas sąskaitas faktūras išrašantiems prekybininkams ir taikomas tik kai iš klientų gautas ir Muitų ir akcizų tarnybai (*Customs and Excise*) sumokėtas PVM visiškai sutampa. Pagal bendrą taisyklę leidimas apvalinti iki mažesnio skaičiaus netaikomas mažmenininkams, kurie turi vadovautis 17.6 punktu.

Leidžiama apvalinti PVM sąskaitoje faktūroje nurodytą nuo visų prekių ir paslaugų mokėtiną bendrą PVM sumą iki mažesnės viso pensos sumos. Pensos dalis leidžiama nekreipti dėmesio.

17.5.1 Prekių ar paslaugų grupėmis pagrįstas skaičiavimas

Norint atskirai apskaičiuoti prekių ar paslaugų, trauktų sąskaitą faktūrą 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 pagal jiems patvirtintą sistemą. Jei Jūs apskaičiuojate PVM šiuo būdu, ši dalis Jums netaikoma.

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

14 Pranešime dėl PVM 700 neapibrėžta „sąskaitas faktūras išrašanti prekybininkas“ sūvoka.

15 Papildomi nurodymai dėl apvalinimo pateikiami *Commissioners* vadove *V1?24A:Trader's records* – mokesčių institucijų personalui skirtose viešai prieinamose gairėse.

16 Šio vadovo 12.1 punkte nurodoma, jog aiškinant Pranešimo dėl PVM 700 17.5 punktą „svarbu pažymėti, kad, taikant sąskaitas faktūras išrašantiems prekybininkams skirtas taisykles, apvalinimas yra neutralus mokesčių atžvilgiu. Taip yra todėl, kad paprastai jis turės tokios tiekėjo pardavimo mokesčių, tiek kliento pirkimo mokesčių. Tai reiškia, kad kai sąskaitas faktūras išrašantis prekybininkas skaičiuoja PVM nuo grynosios vertės, nurodomą ir kliento mokėtiną sumą galima apvalinti iki mažesnio skaičiaus“.

17 Vadovo *V1?24A:Trader's records* 12.2 punkte nustatyta:

„Sudėtingos apskaitos programos leidžia mažmenininkams nustatyti PVM prekių grupės lygiu ir (arba) išrašyti PVM sąskaitas faktūras. <...>

Pagal bendrą taisyklę leidimas apvalinti iki mažesnio skaičiaus netinka mažmenininkams, nes apvalinant iš galutinę vartotojų renkamą PVM iki mažesnio skaičiaus sumažinamas ne mokėtiną PVM (kuris apskaičiuojamas PVM tarifą dauginant iš atlygio sumos), bet tik *Commissioners* deklaruotas PVM.

Dauguma mažmenininkų toliau apskaičiuoja PVM pagal jiems patvirtintą sistemą. Apvalinimo problema kyla tik mažmenininkams, kurių apskaitos sistemos leidžia nustatyti mokesčių prekių grupės lygiu ir išrašyti sąskaitas faktūras. <...>

<...>

Jei mažmenininkas iš tikrųjų nurodo kainas be PVM, dėl ko iš kliento renkamas ir *Commissioners* deklaruotas PVM sutampa, leidimas apvalinti gali tiktai. Numatant tokios sistemos reikia iširti, kaip iš tikrųjų nustatomos kainos. Jei mažmenininkas nustato pardavimo kainą su PVM, remdamasis

sveiku pens? skai?iumi išreikšta gryn?ja verte, esamas leidimas gali tikti. <...>“

18 Vadovo V1?24A: *Trader's records* 12.3 punkte išaiškintas aritmetinis apvalinimo metodas ir jo tre?iojoje pastraipoje nustatyta, kad „prekybininkui pasi?lius alternatyv? apvalinimo metod?, jis turi b?ti apsvarstytas ir leistas, jei duoda priimtin? ir proting? rezultat?“.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

19 *Wetherspoon* Jungtin?je Karalyst?je eksploatuoja daugiau kaip 670 bar? tinkl?. Daugiausia pajam? ji gauna iš mažmeninio maisto ir g?rim? pardavimo galutiniams vartotojams.

20 *Wetherspoon* klientams nurodo mažmenin? pardavimo kain? su PVM. Ji jiems neišrašo standartini? s?skait? fakt?r?, bet paprastai už užsakyt? maist? ar karštus g?rimus pateikia jiems kasos kvitus, kuriuose nurodomas jos PVM registracijos numeris. Už kitus g?rimus, ?skaitant alkoholinius, ji pateikia kasos kvit? tik vartotojo prašymu.

21 Iki 2004 m. *Wetherspoon* apskai?iuodavo mok?tin? PVM nuo kiekvieno standartiniu 17,5 % PVM tarifu apmokestinamo sandorio su konkre?iu klientu, padaugindama bendr? pardavimo sum? iš 7/47. Gautas rezultatas buvo aritmetiškai apvalinamas iki artimiausios didesn?s ar mažesn?s viso penso sumos.

22 Nuo tada, kai 2004 m. rugpj??io m?n. patobulino elektroninius prekybos viet? terminalus, *Wetherspoon* gali apskai?iuoti PVM „preki? grup?s“ lygiu, t. y. už kiekvien? atskirai nurodyt? preki? grup?, kai sandoris apima kelias preki? grupes. Tam ieškov? pagrindin?je byloje apskai?iuoja ir suapvalina PVM iki mažesnio tre?io skai?iaus po kablelio, t. y. iki artimiausios mažesn?s penso sumos dalies pagal preki? grup?. V?liau ji susumuoja šias PVM sumas ir bendr? gaut? sum? suapvalina iki artimiausio mažesn?s viso penso sumos pagal sandor?.

23 Laikotarpiu nuo 2004 m. rugs?jo m?n. iki 2005 m. sausio m?n. *Wetherspoon* der?josi su *Commissioners*, siekdama susitarti d?l mažmenininkams patvirtintos sistemos, bet *Wetherspoon* pasi?lytos schemos niekada nepatvirtino *Commissioners*, o *Wetherspoon* niekada jos ne?gyvendino.

24 2006 m. kovo 23 d. laišku *Commissioners* atsisak? leisti *Wetherspoon* apvalinti iki mažesnio skai?iaus nuo kiekvieno sandorio mok?tin? PVM. Tod?l 2006 m. balandžio 7 d. *Wetherspoon* d?l šio atsisakymo pateik? ieškin?. 2006 m. rugs?jo 7 d. ji tais pa?iais pagrindais pateik? du kitus ieškinius d?l 2006 m. rugpj??io 8 ir 17 d. išsi?st? pranešim? apie mok?tin? mokest?.

25 *Wetherspoon* tvirtina turinti teis? taikyti pranešimo d?l PVM 700 17.5.1 punkte numatyt? apvalinimo iki mažesnio skai?iaus metod?. *Commissioners* teigia, kad, atvirks?iai, ji privalo apvalinti aritmetiniu b?du pagal preki? grup? arba pagal sandor?.

26 Min?tus ieškinius nagrin?jantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pažymi, kad nei Bendrijos teis?je, nei 1994 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statyme (U. K. Value Added Tax Act 1994), nei 1995 m. Prid?tin?s vert?s mokes?io taisykl?se n?ra aiški? nuostat? d?l apvalinimo metodo, kuris turi b?ti naudojamas, kai pritaikius standartin? PVM tarif? gaunama suma apima mažiausio piniginio vieneto, šiuo atveju – penso, dal?. Min?to teismo nuomone, galimi du apvalinimo metodai. B?t? galima reguliariai apvalinti iki mažesnio sveiko skai?iaus arba aritmetiškai, t. y. mažesnes nei 0,5 penso dalis apvalinti iki mažesnio sveiko skai?iaus, o 0,5 arba didesn? nei 0,5 dal? – iki didesnio sveiko skai?iaus.

27 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas priduria, kad nei direktyvose, nei Jungtin?s Karalyst?s teis?s aktuose nenurodyta, kokioje stadijoje ar kokiu lygiu reikia apvalinti.

Todėl tuo atveju, kai klientas vienu metu perka kelias prekes, apskaičiuotą PVM galima būtų apvalinti atskirai pagal kiekvieną prekę, pagal prekių grupę, kai nuperkami keli tos pačios prekės vienetai, pagal bendrą sandorą su klientu arba pateikiant PVM deklaraciją baigiantis atitinkamam apskaitos laikotarpiui, arba kitokiu lygiu, pavyzdžiui, pagal prekybos taško dienos bendras pajamas ar visų mažmenininko prekybos taškų dienos bendras pajamas.

28 Manydamas, kad nėra aišku, ar Bendrijos teisė reikalauja taikyti konkretų apvalinimo metodą, ir, jei taip, kaip šiuo atžvilgiu taikomas mokesčių neutralumo principas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos keturis prejudicinius klausimus:

„1) Ar PVM sumų apvalinimą reglamentuoja tik nacionalinė teisė, ar Bendrijos teisė? Konkrečiai 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 apvalinimą reglamentuoja Bendrijos teisė?

2) Konkrečiai kalbant:

a) ar Bendrijos teisė draudžia taikyti nacionalinę taisyklę ar nacionalinės mokesčių institucijos praktiką, reikalaujančią apvalinti iki didesnio skaičiaus bet kokią PVM sumą, kai aptariamo mažiausio piniginių vieneto dalis lygi 0,5 arba didesnė (pavyzdžiui, ar 0,5 penso reikalaujama apvalinti iki artimiausios didesnės viso penso sumos)?

b) Ar pagal Bendrijos teisę reikalaujama leisti apmokestinamiesiems asmenims apvalinti iki mažesnio skaičiaus bet kurią PVM sumą, apimančią mažiausio piniginių vieneto dalį?

3) Pardavimo (nurodant kainą) su PVM atveju, kokiu lygiu Bendrijos teisė reikalauja taikyti apvalinimą apskaičiuojant mokėtiną PVM: pagal kiekvieną atskirą vienetą, pagal kiekvieną prekių grupę, pagal kiekvieną tiekimą (jei būtų patraukti keli tiekimai), pagal kiekvieną sandorą ar visų krepšelių arba pagal atitinkamą PVM apskaitos laikotarpį ar kitokiu lygiu?

4) Ar atsakymui būtų bet kuris iš pateiktų klausimų turi tokios Bendrijos teisėje tvirtinti vienodo požiūrio ir mokesčių neutralumo principai, ypač atsižvelgiant į mokesčių institucijų suteikto leidimo buvimą Jungtinėje Karalystėje, pagal kurį tik kai kurie prekybininkai gali apvalinti deklaruotinas PVM sumas iki mažesnio skaičiaus?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

29 Pirmaisiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM sumų apvalinimą reglamentuoja nacionalinė, ar Bendrijos teisė, konkrečiau, ar Bendrijos teisėje numatytos apvalinimo metodo taisyklės, pagal kurias draudžiama apvalinti aritmetiškai arba reikalaujama, kad valstybės narės apmokestinamiesiems asmenims leistų reguliariai apvalinti iki mažesnio skaičiaus, kai pritaikius standartinį PVM tarifą gaunama PVM suma apima mažiausią nacionalinę piniginių vienetą.

30 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, jog Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad Pirmosios ir Šeštosios direktyvų nuostatose nenumatyta jokia aiški taisyklė dėl PVM sumų apvalinimo. Šeštojoje direktyvoje, be kita ko, šiuo klausimu nėra jokios nuostatos (2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Koninklijke Ahold*, C-484/06, Rink. p. I-0000, 24 punktas).

31 Be to, nei Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto ir 22 straipsnio 3

dalies b punkto bei 4 ir 5 dali? tikslas, nei strukt?ra neleidžia daryti išvados, kad Bendrijos teis?je buvo numatytas specialus apvalinimo metodas (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Koninklije Ahold* 27–30 punktus).

32 Tod?l, nesant speciali? Bendrijos teis?s akt?, valstybi? nari? teisin?je sistemoje, atsižvelgiant ? Bendrijos teis?s ribas, turi b?ti ?tvirtintas metodas ir taisykl?s, reglamentuojan?ios deklaruotos PVM sumos apvalinim? (žr. min?to sprendimo *Koninklije Ahold* 31 punkt?).

33 Tad valstyb?s nar?s, ?tvirtindamos ar leisdamos apibr?žt? apvalinimo metod?, privalo laikytis toki? bendrosios PVM sistemos princip?, kokie yra mokes?i? neutralumas ir proporcingumas. Ta?iau ši? Bendrijos teisin?je sistemoje pripaž?stam? princip? laikymasis nelemia, kad taikytino atitinkamo apvalinimo metodo klausimas pats savaime b?t? priskirtas Bendrijos teisei (min?to sprendimo *Koninklije Ahold* 32 punktas).

34 Mokes?i? neutralumo principo pasekm?, be kita ko, yra ta, kad tokias pa?ias ar panašias ekonomines operacijas atliekantys apmokestinamieji asmenys neturi b?ti traktuojami skirtingai d?l apskai?iuojant PVM taikomo apvalinimo metodo (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Koninklije Ahold* 36 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?). Pagal t? pat? princip? suma, kuri? kaip PVM turi gauti mokes?i? administratorius, neturi viršyti galutinio vartotojo apmokestinamajam asmeniui sumok?tos PVM sumos (žr. 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C?317/94, Rink. p. I?5339, 24 punkt? ir šiuo klausimu min?to sprendimo *Koninklije Ahold* 36 punkt?).

35 Tod?l šis principas neapima reikalavimo taikyti atskir? apvalinimo metod?, jei atitinkamos valstyb?s nar?s taikomas metodas užtikrina, kad suma, kuri? kaip PVM turi gauti mokes?i? administratorius, tiksliai atitinka galutinio vartotojo apmokestinamajam asmeniui sumok?t? PVM sum? (žr. min?to *Koninklije Ahold* sprendimo 37 punkt?).

36 D?l proporcingumo principo Teisingumo Teismas nusprend?, jog nors tam, kad b?t? laikomasi šio principo, reikalaujama, kad kiekviena suapvalinta suma kuo labiau atitikt? sum?, gaunam? taikant galiojant? tarif?, ne mažiau svarbu, kad šis reikalavimas b?t? suderinamas su praktiniais efektyvaus bendrosios PVM sistemos taikymo poreikiais, o d?l to, kad apvalinimo klausimas yra techninio pob?džio, šie reikalavimai gali b?ti ?vykdyti numatant daugiau nei vien? apvalinimo metod? (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Koninklije Ahold* 39–41 punktus).

37 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad Bendrijos teis?, b?tent Pirmosios ir Šeštosios direktyv? nuostatos ir mokes?i? neutralumo bei proporcingumo principai, nekelia valstyb?ms nar?ms jokio specialaus reikalavimo d?l PVM sum? apvalinimo metodo (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Koninklije Ahold* 42 punkt?).

38 Tod?l ? pirm?j? ir antr?j? klausimus reikia atsakyti, kad galiojanti Bendrijos teis? nenumato specialaus reikalavimo d?l PVM sum? apvalinimo metodo. Nesant speciali? Bendrijos teis?s akt?, nustatyti PVM sum? apvalinimo taisykles ir metodus turi valstyb?s nar?s; juos nustatydamos šios valstyb?s privalo laikytis princip?, kuriais grindžiama bendroji šio mokes?io sistema, ypa? mokes?i? neutralumo ir proporcingumo princip?. Konkre?iai kalbant, Bendrijos teis?, viena vertus, nedraudžia taikyti nacionalin?s taisykl?s, reikalaujan?ios apvalinti iki didesnio skai?iaus PVM sumas, kai aptariamo mažiausio piniginio vieneto dalis lygi 0,5 arba didesn?, ir, kita vertus, nereikalauja, kad apmokestinamiesiems asmenims b?t? leista apvalinti iki mažesnio skai?iaus bet kuri? PVM sum?, apiman?i? mažiausio nacionalinio piniginio vieneto dal?.

D?l tre?iojo klausimo

39 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas klausia, ar pardavimo nurodant kain? su PVM atveju pagal Bendrijos teis? yra reikalaujama, kad apskai?iuojant

mokėtiną PVM būtų apvalinama tam tikru lygiu, pavyzdžiui, kokiu nors iš lygių, nurodytą šio sprendimo 27 punkte.

40 Jungtinės Karalystės nuomone, pagal Bendrijos teisę apvalinti PVM reikalaujama tik stadijoje, kurioje reikalaujama apskaityti PVM kaip pinigų sumą. Todėl žemiausias lygis atitiktų pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalį išrašytą suskaitą faktūrą arba periodinę PVM deklaraciją. Tačiau valstybės narės išlaikytų tam tikrą diskreciją dėl leidimo apvalinti ankstesnėje stadijoje, jeigu mano, kad to reikia.

41 Europos Bendrijų Komisija taip pat mano, kad gali būti laikoma, jog, išrašant suskaitą faktūrą pagal Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalį, mokėtiną PVM reikia nurodyti suapvalintą. Tačiau mažmeninio pardavimo nurodant kainą su PVM atveju būtų nurodyti suapvalintą mokėtiną sumą atsiranda tik periodinės PVM deklaracijos pateikimo stadijoje.

42 Atvirkščiai, *Wetherspoon* mano, kad jeigu būtų apvalinama tik baigiantis atitinkamam PVM apskaitos laikotarpiui, tai prieštarautų Pirmojoje ir Šeštojoje direktyvose nustatytoms taisyklėms ir mokesčių neutralumo bei teisinio saugumo principams. Kadangi už atliktus tiekimus pareiga deklaruoti PVM mokesčių institucijoms kyla dėl kiekvienos operacijos, reikia nustatyti tikslią PVM sumą, kurią turi mokėti klientas ir kurią tiekėjas turi deklaruoti vėliausiai vykdydamas sandorą.

43 Visų pirma reikia konstatuoti, kad Pirmosios ir Šeštosios direktyvų nuostatose, ypač tose, kurias nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neįtvirtinta jokia aiški taisyklė, nustatanti lygį, kuriuo gali ar turi būti suapvalintos PVM sumos, apimančios mažiausio nacionalinio piniginių vieneto dalį.

44 Būtent Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktu tik nustatoma apmokestinamoji vertė, kuri grindžiama tik patiektų prekių ir suteiktų paslaugų kaina kaip atlyginimu už jas (minuto sprendimo *Koninklijke Ahold* 26 punktas).

45 Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkte numatyta, kad išrašant suskaitą faktūrą joje turi būti nurodyta mokėtinio mokesčio suma, išreikšta atitinkamos valstybės narės nacionaline valiuta. Tačiau iš šių reikalavimų neišplaukia, kad šia nuostata minėtos informacijos tikslais reikalaujama naudoti suapvalintus nacionalinės valiutos vienetus.

46 Ši išvada neprieštarauja dviejuose ankstesniuose punktuose minėtuose nuostatų tikslui ar struktūrai. Šiomis nuostatomis valstybėse narėse siekiama užtikrinti vienodą apmokestinamąją vertę ir gerą vidaus rinkos veikimą (žr. minuto sprendimo *Koninklijke Ahold* 28 ir 29 punktus).

47 Iš to matyti, kad nei minėtuose nuostatų formuluotė, nei jų tikslas neleidžia daryti išvados, kad Bendrijos teisės nuostatose numatyta, jog turi būti apvalinama konkrečiu lygiu.

48 Todėl, nesant specialiai Bendrijos teisės aktų, valstybių narių teisinėje sistemoje, atsižvelgiant į Bendrijos teisės nustatytas ribas, turi būti nurodyta stadija, kurioje gali arba turi būti suapvalinta PVM suma.

49 Kaip matyti iš šio sprendimo 33 punkto, nustatydamos šią stadiją valstybės narės privalo laikytis bendrojoje PVM sistemoje taikomą mokesčių neutralumo ir proporcingumo principą (šiuo atžvilgiu žr. šio sprendimo 34–36 punktus). Tačiau dėl to, kad apvalinimo klausimas yra techninio pobūdžio, šie principai nenumato reikalavimų, leidžiančių daryti išvadą, kad tik vienas apvalinimo lygis, būtų apvalinimas vieneto ar prekių grupės lygiu, atitiktų šiuos principus.

50 Be to, Bendrijos teisėje galinčius pasitaikyti reikalavimus dėl apvalinimo reikia skirti nuo praktinių poreikių apvalinti PVM sumą, apimančią mažiausio nacionalinio piniginių vieneto dalį.

Kalbant apie operacijas, atliktas nurodant kainą su PVM, kaip išvados 42 punkte nurod? generalin? advokat?, operacijos atlikimo stadijoje n?ra imperatyvaus b?tinumo suapvalinti PVM sum? iki min?to piniginio vieneto sveiko skai?iaus. Iš tikr?j? tokiu atveju tik periodin?s PVM deklaracijos pateikimo stadijoje neabejotinai b?tina nustatyti sum?, kuri faktiškai gali b?ti sumok?ta ir kuri d?l šios priežasties neturi apimti mažiausio piniginio vieneto dalies.

51 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti, kad kai parduodama už kainą su PVM, nesant speciali? Bendrijos teis?s akt?, kiekviena valstyb? nar?, atsižvelgdama ? Bendrijos teis?s ribas, ypa? laikydamosi mokes?i? neutralumo ir proporcingumo princip?, turi nustatyti lyg?, kuriuo mažiausio nacionalinio piniginio vieneto dal? apimanti PVM suma gali arba turi b?ti suapvalinta.

D?l ketvirtojo klausimo

52 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar, remdamasis vienodo poži?rio ir mokes?i? neutralumo principais, „mažmenininkas“ gali reikalauti, kad b?t? leista taikyti tok? pat? mok?tin? PVM sum? apvalinimo metod?, koks pagal nacionalin? teis? suteiktas tam tikriems apmokestinamiesiems asmenims, b?tent vadinamiesiems „s?skaitas fakt?ras išrašantiems prekybininkams“, t. y. apvalinti mok?tin? PVM sum? iki mažesnio skai?iaus pagal prek? grup? ir sandor?.

53 *Wetherspoon* mano, kad mažmenininkams taikomas draudimas naudotis s?skaitas fakt?ras išrašantiems prekybininkams suteiktu leidimu prieštarauja mokes?i? neutralumo principui. D?l šio draudimo panaši?, tarpusavyje konkuruojan?i? prek? tiekimas ar paslaug? teikimas PVM poži?riu b?t? traktuojamas skirtingai. Be to, kadangi min?tuose nacionalin?s teis?s aktuose nepateikta „s?skaitas fakt?ras išrašan?i? prekybinink?“ s?voka, toks atskyrimas b?t? savavališkas.

54 Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? šiuo klausimu mano, kad s?skaitas fakt?ras išrašantys prekybininkai neatlieka toki? pa?i? tiekim?, kokius atlieka mažmenininkai, ir su jais nekonkuruoja, nes mažmenininkai veikia kitame tiekimo grandin?s etape. Tod?l mokes?i? neutralumo ir konkurencijos iškraipymo panaikinimo principai nereikalauja, kad PVM poži?riu šios dvi asmen? grup?s b?t? traktuojamos vienodai.

55 Komisijos nuomone, mokes?i? neutralumo principas neleidžia, kad mokes?i? institucijos leidimas, pagal kur? kai kuriems prekybininkams, kurie paprastai nurodo kainas be PVM ir nevykdo pardavim? galutiniams vartotojams, leidžiama deklaruotin? PVM sum? suapvalinti iki mažesnio skai?iaus, b?t? taikomas mažmenininkams.

56 Graikijos vyriausyb? mano, kad apvalinimas iki mažesnio skai?iaus nedaro ?takos valstyb?s gaunamai galutinei sumai tik kai jis taikomas tiekiant prekes ar teikiant paslaugas kitiems apmokestinamiesiems asmenims.

57 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 34 punkto, vienodo poži?rio princip? PVM srityje atspindintis mokes?i? neutralumo principas draudžia, be kita ko, kad, atlikdami tokias pa?ias ar panašias ekonomines operacijas, apmokestinamieji asmenys b?t? traktuojami skirtingai d?l apskai?iuojant PVM taikomo apvalinimo metodo (šiuo klausimu žr. 2008 m. geguž?s 22 d. Sprendimo *Ampliscientifica ir Amplifin*, C?162/07, Rink. p. I?0000, 25 punkt? ir 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C?132/06, Rink. p. I?0000, 39 punkt?).

58 Tod?l reikia išsiaiškinti, ar pagrindin?je byloje aptariamuose teis?s aktuose nurodyti „s?skaitas fakt?ras išrašantys prekybininkai“ ir „mažmenininkai“ atlieka tokias pa?ias ar panašias ekonomines operacijas.

59 Nagrinėjami atveju iš Pranešimo dėl PVM 700 17.5 punkto ir vadovo V1?24A: *Trader's records* 12.1 ir 12.2 punktų matyti, kad „suskaitas fakturas išrašant?i? prekybinink?“ s?voka apima tik apmokestinamuosius asmenis, kurie teikia paslaugas ar tiekia prekes nurodydami kainą be PVM, o PVM pridamas išrašant s?skait? faktur?.

60 Tuo atveju, kai kaina nurodoma be PVM, jis suapvalinamas prieš klientui susimokant už paslaug?. Nepaisant taikomo apvalinimo metodo, mokes?io suma, kuri? apmokestinamasis asmuo gauna iš kliento, sutampa su v?liau valstybei jo sumokama suma.

61 Ta?iau tuo atveju, kai PVM ?skai?iuotas ? prek?s ar paslaugos kain?, d?l reguliaraus apvalinimo iki mažesnio skai?iaus anks?iau, nei pateikiama periodin? PVM deklaracija, apmokestinamasis asmuo gaut? iš kliento iš tikr?j? mok?tin? PVM sum?, ta?iau valstybei jis reguliariai mok?t? mažesn? sum?, o skirtum? pasilik? sau. Šis rezultatas prieštaraut? principui, pagal kur? apmokestinamieji asmenys surenka PVM kiekviename gamybos ar paskirstymo etape mokes?i? administratoriaus, kuriam jie turi j? sumok?ti, vardu (žr. 2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *MyTravel*, C?291/03, Rink. p. I?8477, 30 punkt?).

62 Be to, min?tos dvi situacijos iš esm?s skiriasi praktini? efektyvaus bendrosios PVM sistemos taikymo poreiki? poži?riu. Kalbant apie kainą be PVM, paprastai išreiškiam? apvaliu skai?iumi, suapvalinti PVM b?tina tam, kad b?t? gauta bendra suma, susidaranti iš kainos be PVM ir mok?tino PVM, kuris gali b?ti faktiškai sumok?tas. Atvirkš?iai, kai PVM ?skai?iuotas ? prek?s arba paslaugos kain?, norint sumok?ti bendr? kainą apvalinti neb?tina.

63 Tod?l parduodan?i? prekes ar teikian?i? paslaugas už kainą be PVM prekybinink? ir skai?iuojan?i? min?t? operacij? kainą su PVM prekybinink? pad?tis skiriasi. Taigi, remdamiesi mokes?i? neutralumo principu, pastarieji prekybininkai negali reikalauti, kad, kalbant apie PVM sumos apvalinim?, jie b?t? traktuojami taip pat kaip prekybininkai, nurodantys kainą be PVM.

64 Tod?l ? ketvirt?j? klausim? reikia atsakyti, jog, atsižvelgiant ? tai, kad kainą su PVM už parduodamas prekes ir teikiamas paslaugas skai?iuojan?i? prekybinink? ir atliekan?i? tas pa?ias operacijas už kainą be PVM prekybinink? pad?tis skiriasi, pirmiau nurodyti prekybininkai negali reikšti mokes?i? neutralumo principu reikalauti, kad jiems b?t? leista taip pat apvalinti mok?tinas PVM sumas iki mažesnio skai?iaus pagal preki? grup? ir sandor?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

65 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. Galiojanti Bendrijos teis? nenumato specialaus reikalavimo d?l prid?tin?s vert?s mokes?io sum? apvalinimo metodo. Nesant speciali? Bendrijos teis?s akt?, nustatyti PVM sum? apvalinimo taisykles ir metodus turi valstyb?s nar?s; juos nustatydamos šios valstyb?s privalo laikytis princip?, kuriais grindžiama bendroji šio mokes?io sistema, ypa? mokes?i? neutralumo ir proporcingumo princip?. Konkre?iai kalbant, Bendrijos teis?, viena vertus, nedraudžia taikyti nacionalin?s taisykl?s, reikalaujan?ios apvalinti iki didesnio skai?iaus prid?tin?s vert?s mokes?io sumas, kai aptariamo mažiausio piniginio vieneto dalis lygi 0,5 arba didesn?, ir, kita vertus, nereikalauja, kad apmokestinamiesiems asmenims b?t? leista apvalinti iki mažesnio skai?iaus bet kuri? prid?tin?s vert?s mokes?io sum?, apiman?i? mažiausio nacionalinio piniginio vieneto dal?.

2. Kai parduodama už kain? su prid?tin?s vert?s mokes?iu, nesant speciali? Bendrijos teis?s akt?, kiekviena valstyb? nar?, atsižvelgdama ? Bendrijos teis?s ribas, ypa? laikydamosi mokes?i? neutralumo ir proporcingumo princip?, turi nustatyti lyg?, kuriuo mažiausio nacionalinio piniginio vieneto dal? apimanti prid?tin?s vert?s mokes?io suma gali arba turi b?ti suapvalinta.

3. Atsižvelgiant ? tai, kad kain? su prid?tin?s vert?s mokes?iu už parduodamas prekes ir teikiamas paslaugas skai?iuojan?i? prekybinink? ir atliekan?i? tas pa?ias operacijas už kain? be prid?tin?s vert?s mokes?io prekybinink? pad?tis skiriasi, pirmiau nurodyti prekybininkai negali remtis mokes?i? neutralumo principu reikalaudami, kad jiems b?t? leista taip pat apvalinti mok?tinas prid?tin?s vert?s mokes?io sumas iki mažesnio skai?iaus pagal preki? grup? ir sandor?.

Parašai.

* Procesio kalba: angl?.