

## JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

24 päivänä tammikuuta 2008<sup>1</sup>

1. Riippumatta siitä, mikä on liiketoimista kannettavan arvonlisäveron verokanta, on aina tapauksia – ellei mahdollisten verokantojen ja hintojen valikoimaa keinotekoisesti rajoiteta – joissa arvonlisävelan määrä sisältää maksussa käytettävän pienimmän valuuttayksikön murto-osan.<sup>2</sup> Tällaisissa tapauksissa tarvitaan pyöristämistä. Tällöin tulee esiin kysymyksiä siitä, pitäisikö määrät pyöristää ylöspäin vai alaspäin ja missä vaiheessa tämä pitäisi tehdä – jokaisen tuotteen osalta, jokaisen kassakuitin tai laskun yhteydessä, jokaisen veroilmoituksen yhteydessä ja niin edelleen. Näihin kysymyksiin annettavat erilaiset vastaukset saattavat aiheuttaa merkittäviä eroja suoritettavan veron kokonaismäärissä.

2. Nyt käsiteltävässä Alankomaiden Hoge Raadin (ylin tuomioistuin) esittämässä ennakkoratkaisupyynnössä tiedustellaan, a) sovelletaanko pyöristämiseen kansallista lainsäädäntöä vai yhteisön oikeutta, ja b) mikäli sovelletaan jälkimmäistä, onko jäsenvaltioiden sallittava pyöristäminen alaspäin tuotekohtaisesti, vaikka samaan laskuun tai

arvonlisäveroilmoitukseen sisältyy useita liiketoimia.<sup>3</sup>

**Asiaa koskeva yhteisön lainsäädäntö**

3. Ensimmäisen arvonlisäverodirektiivin<sup>4</sup> 2 artiklassa, sellaisena kuin se oli voimassa nyt käsiteltävän asian tapahtuma-aikana (lokakuu 2003), säädettiin seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin

3 – Samanlaisia kysymyksiä on esitetty yhteisöjen tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa C-302/07, Wetherspoon, jossa kysytään myös, c) voidaanko määrätä yhteisestä laskutavasta määrien pyöristämiseksi ylöspäin tai alaspäin, d) missä vaiheessa pyöristämisen on tapahduttava ja e) mitä seurauksia aiheutuu yhdenvertaisen kohtelun ja arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteista, jos veroviranomaiset sallivat johdonmukaisesti pyöristämisen alaspäin joillekin mutta eivät kaikille elinkeinonharjoittajille.

4 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301). Ensimmäinen direktiivi kumottiin ja korvattiin 1.1.2007 yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), jonka 1 artiklan 2 kohtaan sisältyvät samat säännökset vähäisin kielellisin muutoksin. Direktiivin 2006/112 tavoitteena on kaikkien sovellettavien yhteisön arvonlisäverosäännösten selkeän ja toimivan esitystavan varmistamiseksi laatia uudelleen direktiivin rakenne ja sanamuoto, vaikka tämä ei periaatteessa muuta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä (ks. johdanto-osan kolmas perustelukappale). Jäljempänä esitettävät viittaukset direktiivin 2006/112 säännöksiin eivät siten merkitse sitä, että sanamuoto olisi sama kuin kumottujen direktiivien vastaavissa säännöksissä.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Nyt käsiteltävässä asiassa, joka koskee euromääräisiä summia, pienin yksikkö on sentti, jota käytän tässä ratkaisuehdotuksessa, mutta yksikön nimityksellä ei ole merkitystä.

yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka.”

4. Kuudennessa direktiivissä on yksityiskohdaisempia säännöksiä.<sup>5</sup> Kaksi niistä koskee pyöristämistä – mutta prosenttilukujen eikä määrien pyöristämistä. Kuudennen direktiivin 19 artiklassa<sup>6</sup> säädetään ostoihin sisältyvän veron vähennettävän osuuden laskemisesta silloin kun ostot käytetään sekä verollisiin että verottomiin myynteihin. Saman direktiivin 19 artiklan 1 kohdan mukaan ostoihin sisältyvän veron

*vähennyskelpoinen* osuus on ilmaistava seuraavaan *suurempaan* kokonaislukuun pyöristettynä. Lisäksi kuudennen direktiivin 25 artiklan 3 kohdassa,<sup>7</sup> joka koskee yhteistä maataloustuottajia koskevaa vakio-kantajärjestelmää, säädetään, että vakiokantajärjestelmää, säädetään, että vakiokantajärjestelmien prosentteja voidaan pyöristää *ylöspäin tai alaspäin* lähimpään puoleen prosenttiyksikköön.

5. Seuraavat kuudennen direktiivin säännökset ovat merkityksellisiä nyt käsiteltävän asian kohteena olevien kysymysten kannalta.

6. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa<sup>8</sup> säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessa suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan<sup>9</sup> tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämävallan siirtoa.

7. Direktiivin 10 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaan verotettavalla tapahtumalla tarkoitetaan tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täytyvät, eli veroviranomaiset saavat oikeuden vaatia veroa verovelvolliselta. Tämä tapahtuu periaatteessa silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.<sup>10</sup>

5 – 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). Myös kuudes direktiivi kumottiin ja korvattiin direktiivillä 2006/112, mutta viittaan luettavuuden vuoksi sen säännöksiin preesens-muodossa. Näiden säännösten sisältö – ja suureksi osaksi sanamuotoinkin – on pysynyt voimassa direktiivin 2006/112 vastaavissa säännöksissä.

6 – Direktiivin 2006/112 175 artikla.

7 – Direktiivin 2006/112 295–305 artikla, erityisesti 298 artikla.

8 – Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohta.

9 – Direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohta.

10 – Direktiivin 2006/112 62, 63 ja 66 artikla.

8. Direktiivin 11 artiklan A kohdassa<sup>11</sup> vahvistetaan yleissääntö, jonka mukaan veron perusteena on lähinnä kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan liiketoimista ostajalta tai joltain muulta saaman vastikkeen.

9. Direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vahvistettava arvonlisäveron yleinen verokanta, ja siinä sallitaan alennetut verokannat tiettyjen tavararyhmien osalta.<sup>12</sup>

10. Direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdassa<sup>13</sup> säädetään, että jos tavarat tai palvelut käyte-tään verovelvollisen arvonlisäverollisiin lii-ke-toimiin, 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.

11. Direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohdassa<sup>14</sup> säädetään, että verovelvollisen on toimitettava lasku toiselle verovelvolliselle tai muulle kuin verovelvolliselle oikeushenkilölle suorittamistaan tavaroiden luovu-tuksista ja palvelujen suorituksista (tämä viittaa siis siihen, että tällaista vaatimusta ei ole olemassa silloin, kun tavara luovute-taan loppukuluttajille, jotka ovat luonnol-lisia henkilöitä<sup>15</sup>), ja 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa edellytetään, että laskussa on

mainittava muiden tietojen lisäksi veroton hinta ja kutakin verokantaa vastaava veron määrä sekä mahdollinen vapautus.<sup>16</sup> Direk-tiivin 22 artiklan 5 kohdassa<sup>17</sup> edellytetään, että jokainen verovelvollinen maksaa arvon-lisäveron nettomäärän (eli myyntiin perus-tuvan veron, josta on vähennetty ostoihin sisältyvä vero) säännönmukaisen ilmoituksen tekemisen yhteydessä.<sup>18</sup>

12. Komissio kiinnittää huomiota myös direktiivin 98/6/EY<sup>19</sup> tiettyihin säännöksiin. Kyseisen direktiivin 2 artiklan a kohdassa todetaan, nimenomaisesti, että ”myyntihinta” vähittäiskaupassa tarkoitettavaa tuotteen lopullista yksikköhintaa tai tuotteen tietyn määrän hintaa, mukaan lukien arvonlisä-vero ja kaikki muut verot, ja sen 3 artiklan 1 kohdassa edellytetään, että myyntihinta ilmoitetaan kaikkien asianomaisten tuot-teiden osalta.

11 – Direktiivin 2006/112 73 artikla.

12 – Direktiivin 2006/112 96–99 artikla.

13 – Direktiivin 2006/112 167 ja 168 artikla.

14 – Kyseisen 22 artiklan sovellettava sanamuoto sisältyi toiseik-kojen tapahtuma-aikana kuudennen direktiivin 28 h artiklaan ”siirtymäsäännöksenä”; 22 artiklan 3 kohdan a alakohtaa vastaava säännös on nyt direktiivin 2006/112 220 artiklassa.

15 – Ainakin kotimaan kaupassa – vaatimus ulottuu kaikkeen etämyyntiin, josta kannetaan vero vastaanottavassa jäsenval-tiossa, ja yhteisönsisäisiin tavaroiden luovutuksiin asiakkaan tyyppistä riippumatta.

16 – Tämä versio 22 artiklan 3 kohdan b alakohdasta oli itse asiassa kumottu toiseikkojen tapahtuma-aikana direktiivin 77/388/EY muuttamisesta arvonlisäverotuksen laskut-tamiselle asettamien vaatimusten yksinkertaistamiseksi, ajanmukaistamiseksi ja yhdenmukaistamiseksi 20.12.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY (EYVL 2002, L 15, s. 24), jossa vahvistetaan yksityiskohtaisempi vaatimusten luettelo. Direktiivi 2001/115 tuli voimaan 6.2.2002, mutta sen täytäntöönpanolle jäsenvaltioissa asetettu määräaika päättyi 1.1.2004. Se pantiin ilmeisesti täytäntöön Alanko-maissa kyseisenä päivänä (18.12.2003 annettu laki; Staatsblad nro 530, 29.12.2003, s. 1). Hoge Raad viittaa ”kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdan kymmenen-teen luettelakohtaan (sellaisena kuin sitä sovellettiin 1.1.2004 saakka)” – mutta se on itse asiassa ainoa direkti-i-villä 2001/115 muutettu versio, joka sisältää kymmenennen luettelakohdan, jossa edellytetään, että laskussa on ilmoi-tettava maksettavan arvonlisäveron määrä. Koska kuitenkin olennainen seikka on se, että arvonlisäveron sisältävässä laskussa on ilmoitettava liiketoimesta suoritettavan arvon-lisäveron määrä, sekaannuksella ei ole merkitystä. Vastaaavat säännökset sisältyvät nyt direktiivin 2006/112 226 artiklaan.

17 – Direktiivin 2006/112 206 artikla.

18 – Kuudennen direktiivin 22 artiklan 4 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vahvistettava verokausi yhdeksi, kahdeksi tai kolmeksi kuukaudeksi tai miksi tahansa kuusiksi, jotka eivät saa olla yhtä vuotta pitempiä, ja säännönmukainen arvonlisäveroilmoitus on annettava määräajassa, jonka kukin jäsenvaltio vahvistaa ja joka ei saa olla pitempi kuin kaksi kuukautta kunkin verokauden päättymisestä (ks. nyt direktiivin 2006/112 252 artikla).

19 – Kuluttajansuojasta kuluttajille tarjottavien tuotteiden hintojen ilmoittamisesta 16.2.1998 annettu Euroopan parla-mentin ja neuvoston asetusta (EYVL 1998, L 80, s. 27).

**Asiaa koskeva Alankomaiden lainsäädäntö**

13. Arvonlisäverosta säädetään Alankomaissa vuoden 1968 liikevaihtoverolaissa (Wet op de omzetbelasting) ja vuoden 1968 liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksessa (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting). Arvonlisäveron yleinen verokanta on 19 prosenttia, jonka lisäksi sovelletaan myös alennettua 6 prosentin verokantaa.

14. Nyt käsiteltävään asiaan liittyvien tositteiden tapahtuma-aikana ei ollut olemassa säännöksiä, jotka olisivat koskeneet suoritettavien veromäärien pyöristämistä. Liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetukseen lisättiin 1.7.2004 lähtien uusi 5 a §:

”Laskettaessa veron määrää – – laskutetun määrän tai tullausarvon perusteella verovelan määrä pyöristetään laskennallisesti kokonaisuksi sentteihin. Laskennallinen pyöristäminen tehdään siten, että niissä tapauksissa, joissa kolmas desimaali on suurempi tai yhtä suuri kuin viisi, määrä pyöristetään ylöspäin, ja niissä tapauksissa, joissa se on vähemmän kuin viisi, määrä pyöristetään alaspäin.”

15. Kyseistä lisäystä koskeneissa selittämissä huomautuksissa todettiin, että pyöristämistä koskevaa kysymystä oli käsitelty arvonlisä-

verokomiteassa<sup>20</sup> ja että komission kanta oli se, että koska direktiivi ei sisällä tätä koskevia säännöksiä, jäsenvaltiot voivat toissijaisuusperiaatteen mukaisesti itse säätää asiasta kansallisella tasolla.

16. Kyseisissä selittämissä huomautuksissa todettiin myös, että säädetty pyöristämis menetelmä sisälsi ainoastaan edellytyksen, jonka mukaan laskennallinen pyöristäminen oli tehtävä täysiin sentteihin, mutta että veron määrä voitiin laskea ja pyöristää kunkin tavaran luovuttamisen tai palvelun suorittamisen osalta tai pyöristäminen voitiin tehdä useiden luovutusten kokonaismäärään.

17. Liikevaihtoverolain 38 §:ssä edellytetään, että elinkeinonharjoittajat tarjoavat tavarat tai palvelut hinnoilla, jotka sisältävät arvonlisäveron, ellei asiakas ole verovelvollinen tai julkinen elin.

**Käsiteltävän asian tausta ja asian käsittelyn vaiheet**

18. Koninklijke Ahold NV:llä (jäljempänä Ahold) on valintamyymlöitä Alankomaissa. Vähittäiskauppihana sen on tarjottava

20 – Kuudennen direktiivin 29 artiklan (direktiivin 2006/112/398 artiklan) nojalla perustettu elin, jossa jäsenvaltioiden ja komission edustajat käsittelevät arvonlisäveroa koskevien säännösten soveltamiseen liittyviä kysymyksiä.

tuotteita myyntiin arvonlisäveron sisältävin hinnoin.

19. Ahold laski ja ilmoitti myyntiin perustuvan arvonlisäveron lokakuussa 2003 myynneistä kaikissa valintamyymälöissään kokonaismäärän perusteella kassakuitti- tai ostoskorikohtaisesti. Se jakoi kussakin kassakuitissa ilmoitetun arvonlisäveron sisältävän kokonaismäärän kolmeen alusummaan, jotka koskivat tuotteita, joihin sovellettiin a) normaalia verokantaa, b) alennettua verokantaa ja c) joiden osalta sen ei tarvinnut suorittaa arvonlisäveroa, joka maksettiin etukäteen erityisjärjestelyn nojalla. Se kertoi kaksi ensimmäistä alusummaa 19/119:lla ja 6/106:lla saadakseen hintaan sisältyvän arvonlisäveron määrän.<sup>21</sup> Jokainen näistä määristä pyöristettiin tämän jälkeen laskennallisesti (ylös- tai alaspäin) täysiin sentteihin. Tällä tavoin määritellyt kokonaismäärät ilmoitettiin myyntiin perustuvana verona, ja niitä käytettiin arvonlisäverovelan määrän laskemiseen (myyntiin perustuva vero, josta on vähennetty ostoihin sisältyvä vero).

20. Se teki kuitenkin kahdessa valintamyymälässä lisäksi omiin tarkoituksiinsa eri laskelman sillä perusteella, että a) arvonlisäveron määrää ei pitäisi määrittää kunkin kassakuitin osalta vaan kunkin yksittäisen myydyin tuotteen osalta ja että b) veron määrä pitäisi tarvittaessa aina pyöristää *alaspäin* lähimpään täyteen senttiin. Ahold laski tämän perusteella, että sen olisi pitänyt

maksaa näiden kahden liikkeen ja riidanalaisen ajanjakson osalta veroa 1 414 euroa vähemmän kuin se oli todellisuudessa ilmoittanut ja maksanut.

21. Hoge Raadin käsiteltävänä on nyt Aholdin valitus, joka koskee tämän summan palauttamista koskevan vaatimuksen epäämistä. Se väittää, että mikä tahansa pyöristäminen menetelmä, joka johtaa siihen, että verovelan määrä on vähänkin suurempi kuin määrä, joka saadaan soveltamalla tarkasti asianmukaista arvonlisäveron verokantaa, on ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

22. Hoge Raad on esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko arvonlisäveronmäärien pyöristäminen yksinomaan kansallisen lainsäädännön alaan kuuluva kysymys vai – kun otetaan huomioon erityisesti [kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohta sekä 22 artiklan 3 kohdan b alakohta ja 5 kohta] – yhteisön oikeuden alaan kuuluva kysymys?

2) Jos jälkimmäinen näkemys on oikea, seuraako edellä mainituista direktiivien säännöksistä, että jäsenvaltiot ovat velvollisia sallimaan tuotekohtaisen pyöristämisen alaspäin, vaikka yhteen laskuun ja/tai yhteen veroilmoitukseen sisällytettäisiin eri liiketoimia?"

21 – On tärkeää muistaa, että arvonlisävero on laskettava vähittäishintojen osalta taaksepäin tietyistä arvonlisäveron sisältävästä hinnasta eikä eteenpäin oletetusta arvonlisäveroa sisältämättömästä hinnasta. Vähittäismyymälä, joka sisältää 19 prosenttia arvonlisäveroa, on 119 prosenttia verottomasta nettohinnasta. arvonlisäveron määrä ei siten ole 19/100 (19 prosenttia) vaan 19/119 vähittäishinnasta. Samaa laskentatapaa sovelletaan soveltuvin osin mihin tahansa muuhunkin arvonlisäveron verokantaan.

23. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Ahold ja Kreikan, Alankomaiden, Puolan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio, jotka kaikki Puolan hallitusta lukuun ottamatta olivat edustettuina suullisessa käsittelyssä.

25. Kuten useat jäsenvaltiot ovat huomautaneet, tätä päätelmää tukevat myös liikevaihtoverojen yhdenmukaistamista koskevat perustamissopimuksen määräykset (EY 93 artikla) ja direktiivit (EY 249 artiklan kolmas kohta).

### Oikeudellinen arviointi

#### *Ensimmäinen kysymys – sovellettava lainsäädäntö*

24. On selvää, että missään yhteisön arvonlisävero-direktiivien säännöksessä ei säädetä nimenomaisesti arvonlisäveronmäärien pyöristämisestä. Vaikka 11 artiklan A kohta ja 22 artiklan 3 kohdan b alakohta, joihin Hoge Raad viittaa, ovat merkityksellisiä arvonlisäveronmäärien määrittämisen kannalta, ne eivät ole riittävän tarkkoja, jotta voitaisiin tehdä täsmällisiä päätelmiä näiden määrien pyöristämisestä. Koska tilanne on tällainen, eikä pyöristämistä koskevaa ongelmaa voida välttää, tarvittava yksityiskohtainen sääntely on annettava kansallisessa oikeudessa.<sup>22</sup>

26. On kuitenkin yhtä selvää, että jäsenvaltiot eivät saa toteuttaa yhdenmukaistamis-direktiivin kattamalla alueella toimenpiteitä, jotka ovat ristiriidassa kyseisessä direktiivissä vahvistettujen sääntöjen tai periaatteiden tai minkään yhteisön oikeudessa ensisijaisesti sovellettavien oikeussääntöjen tai periaatteiden kanssa taikka niiden kannalta epä johdonmukaisia.<sup>23</sup>

27. Pyöristämistä koskeva kysymys ei toisin sanoen ole yksinomaan kansalliseen lainsäädäntöön tai yhteisön oikeuteen kuuluva kysymys; siitä on säädetävä yksityiskohtaisesti kansallisessa lainsäädännössä yhteisön oikeudessa asetetuissa rajoissa.

#### *Toinen kysymys – tuotekohtainen pyöristäminen alaspäin*

28. Toinen kysymys koskee tämän perusteella lähinnä sitä, edellytetäänkö yhteisön arvonlisäverolainsäädännössä ja erityisesti kuudennessa direktiivissä, että on olemassa

22 – Vastaavasta esimerkistä ks. asia C-35/05, Reemtsma, tuomio 15.3.2007 (Kok. 2007, s. I-2425, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 – Seikka, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tuonut esiin moneen kertaan verotuksen alalla. Ks. äskettäin asia C-443/06, Hollmann, tuomio 11.10.2007 (Kok. 2007, s. I-8491, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

kansallinen oikeussääntö, jossa sallitaan elinkeinonharjoittajien pyöristävän arvonlisäveron alaspäin lähimpään senttiin kunkin yksittäisen myydyin tuotteen osalta, tai onko tällainen oikeussääntö yhteisön arvonlisäverolainsäädännön ja erityisesti kuudennen direktiivin mukainen vai ristiriidassa sen kanssa.

29. Tällainen oikeussääntö on mielestäni ristiriidassa voimassa olevien arvonlisäveroperiaatteiden kanssa jäljempänä esitetyistä syistä. Vaikka ongelmalla on kaksi puolta – pyöristäminen alaspäin ja tuotekohtainen pyöristäminen – nämä kaksi puolta liittyvät läheisesti toisiinsa, joten käsittelen niitä yhdessä.

30. Aluksi on huomautettava, että ongelma tulee esiin Hoge Raadissa sellaisessa yhteydessä, jossa on kyse tavaroiden luovuttamisesta loppukuluttajille arvonlisäveron sisältävillä vähittäishinnoilla. Tässä vaiheessa rajoitan selvitykseni tähän asiayhteyteen, joka eroaa pyöristämisen kannalta jonkin verran tavaroiden luovuttamisesta muille verovelvollisille ja tavaroiden luovuttamisesta nettohinnoin, joihin lisätään arvonlisävero.<sup>24</sup>

31. Kahden vaatimuksen täyttyminen on mielestäni erittäin tärkeää: sen, että arvonlisäveron täytyy olla täsmälleen suhteutettu hintaan, ja sen, että sen pitäisi olla elinkeinonharjoittajiin nähden neutraali.

32. Ensimmäinen näistä vaatimuksista ilmenee nimenomaisesti ensimmäisen direktiivin 2 artiklasta. Se tarkoittaa, että vähittäismyyntihintaan sisältyvän arvonlisäveron

määrän on edustettava minkä tahansa arvonlisävero-kannan yhteydessä sitä täsmällistä osuutta hinnasta, joka seuraa tämän verokannan soveltamisesta. Jos verokanta on 19 prosenttia, veron täsmällinen osuus vähittäishinnasta on 19/119 tästä hinnasta. Tämä on täsmällinen osuus riippumatta siitä, voidaanko se ilmaista kokonaisina sentteinä vai ei.

33. Toinen vaatimus johtuu sekä edellä mainitusta artiklasta että kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 ja 2 kohdan mukaisesta vähennysjärjestelmästä. Arvonlisävero saa rasittaa vain loppukuluttajaa eikä eri elinkeinonharjoittajia ja palvelujen tarjoajia, jotka ovat antaneet panoksensa lopputuotteeseen tai joiden kautta se on kulkenut.<sup>25</sup> Vastavasti näiden elinkeinonharjoittajien on suoritettava veroviranomaisille kaikki loppukuluttajan maksaman arvonlisäveron määrät, eivätkä ne saa pitää mitään näistä määristä itsellään.

34. Loppukuluttajalle, joka kantaa arvonlisäverorasitteen mutta ei maksa sitä erikseen eikä vähennä sitä myöhemmässä vaiheessa, ei tarvitse vahvistaa vähittäishintaan sisältyvän veron määrää kokonaisina sentteinä. On hyväksyttävää, että hän saattaa haluta saada tietää sekä määrän että prosenttiosuuden, mutta tätä tarkoitusta varten riittää likimääräinen tieto lähimpään senttiin pyöristettynä. Tällaisen kassakuitissa olevan tiedon ei tarvitse sitoa vähittäiskauppiasta eikä veroviranomaista millään tavoin, toisin kuin kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti toimitetun arvonlisäveron sisältävän laskun.

24 – Ks. jälkimmäisten tilanteiden osalta jäljempänä 55 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

25 – Ks. esim. asia C-435/05, Investrand, tuomio 8.2.2007 (Kok. 2007, s. I-1315, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35. On sitä vastoin käytännössä tärkeää molemmille viimeksi mainituille, että verovelan määrän yksilöimiseksi tehtävissä laskelmissa käytetään tarkkoja lukuja.

36. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 4 ja 5 kohdan mukaisesti verovelvollisen on ilmoitettava myyntiin perustuvan veron määrä säännönmukaisessa veroilmoituksessaan, jossa se on sen nettoveron laskentaperusteena, joka hänen on maksettava ilmoituksen tekemisen yhteydessä.

37. Ilmoitettavan määrän suureneminen (ylöspäin pyöristämisen seurauksena) merkitsee aina veroviranomaisille maksettavan nettoveron suurenemista, ja pieneminen (alaspäin pyöristämisen seurauksena) merkitsee nettoveron pienenemistä.<sup>26</sup>

38. Vaikka siis kuhunkin vähittäishintaan sisältyvän ja kuluttajan maksaman veron täsmällinen osuus (19/119 kyseisestä hinnasta tässä esimerkkitapauksessa) ei vaihtelee, määrän pyöristäminen ylöspäin lähimpään senttiin säännönmukaisessa veroilmoituksessa velvoittaisi vähittäiskauppiaan maksamaan omasta voitostaan sentin murto-osan enemmän kuin hänen todellisuudessa kuuluu maksaa, ja pyöristäminen alaspäin antaisi hänelle mahdollisuuden pitää sentin murto-osan ylimääräisenä voittona.

26 – Tai jos ostoihin sisältyvä vero poikkeuksellisesti ylittää myyntiin perustuvan veron määrän kyseisen ajanjakson aikana, se pienentää tai suurentaa viranomaisten palauttamaa nettomäärää.

39. Tätä vastaan voitaisiin väittää, että sentin murto-osa on vähäinen summa ja että se ei sellaisena vaarantaisi vakavalla tavalla arvonlisäverojärjestelmän eheyttä. Jos sentin murto-osa kerrotaan kuitenkin tietyn verokauden aikana myytyjen tuotteiden lukumäärällä, vaikutus saattaa olla merkittävä.

40. Aholdin laskelma osoittaa, että sen kahden myymälän osalta ero olisi ollut yhden kuukauden aikana noin 1 400 euroa. Aholdilla on sen verkkosivujen mukaan yli 2 000 erikokoista vähittäismyymälää jo yksin Alankomaissa. Siinä mielessä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen karkea arvio siitä, että ”jos neljä suurinta Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimivaa valintamyymäläketjua saisi pyöristää arvonlisäveron määrät alaspäin tuotekohtaisesti, ilman että kuluttajien maksamia hintoja muutettaisiin, tämä johtaisi siihen, että näiden valintamyymäläketjujen arvonlisäverovelkaa ja niiden maksamaa arvonlisäveroa pyöristettäisiin alaspäin selvästi yli 70 miljoonan Englannin punnan (GBP) (100 miljoonan euron) arvosta vuosittain”, vaikuttaa uskottavalta.<sup>27</sup>

41. Ei ole mitään syytä olettaa, että pyöristäminen ylöspäin johtaisi vähäisempiin häiriöihin kuin pyöristäminen alaspäin, mutta häiriö voisi olla suurempi niissä jäsenvaltioissa, joissa pienin käytetty valuuttayksikkö on suurempi kuin yksi sentti.

27 – Yhdistyneen kuningaskunnan asiamies puhui suullisessa käsittelyssä vieläkin suuremmista luvuista, jotka vaihtelivat 200 miljoonan ja 800 miljoonan GBP:n välillä.



42. Johdonmukainen kustakin yksittäisestä myydystä tuotteesta suoritettavan arvonlisäveron määrän pyöristäminen alaspäin tai ylöspäin johtaisi siten kaiken kaikkiaan merkittävään poikkeamiseen tuloksesta, joka on täysin arvonlisäveron täsmällistä suhteutamista ja neutraalisuutta koskevien periaatteiden mukainen.<sup>28</sup> Kun veron määrä pyöristettäisiin alaspäin, kuluttajat maksaisivat kaiken kaikkiaan huomattavia määriä arvonlisäveroa, jonka vähittäiskauppiat pitäisivät itsellään suorittamatta sitä eteenpäin veroviranomaisille, kuten pitäisi. Jos veron määrä pyöristettäisiin ylöspäin, viranomaiset kantaisivat samat määrät vähittäiskauppiailta, vaikka niitä ei ole kannettu asiakkailta eivätkä nämä ole maksaneet niitä.

43. Näin ollen yhteisön arvonlisäverolainsäädännössä ei voida sallia – eikä varsinkaan edellyttää – järjestelmällistä arvonlisäveron pyöristämistä alaspäin (tai ylöspäin) kunkin vähittäiskauppiaiden myymän yksittäisen tuotteen osalta, kun vero suoritetaan.

44. Tämä päätelmä vastaa Hoge Raadin toiseen kysymykseen.

45. Saattaa olla kuitenkin hyödyllistä tarkastella, minkä tyyppiset ratkaisut saattavat olla hyväksyttävissä, kun muistetaan, että nyt käsiteltävä tilanne koskee vähittäismyyntiä loppukuluttajille arvonlisäveron sisältävin hinnoin.

28 – Myös kassakuittiin tai ostoskorin tasolla tapahtuvalla johdonmukaisella pyöristämisellä täytyy olla merkittävä vaikkakin vähäisempi vaikutus, kun otetaan huomioon kaikissa jäsenvaltioissa päivittäin tulostettavien kassakuittien suuri määrä.

46. On ainakin kaksi erityyppistä lähestymistapaa, jotka olisivat asianmukaisia keinoja vähentää edellä kuvaamaani häiriötä tai minimoida se, elleivät ne jopa poistaisi sitä kokonaan. Niitä voitaisiin soveltaa erikseen tai yhdessä.

47. Kuten ensinnäkin kaikki huomautuksiaan esittäneet jäsenvaltioiden hallitukset ovat korostaneet, yleinen pyöristämisen laskutapa, jossa kaikki 0,5 sentin alittavat sentin murto-osat pyöristetään alaspäin ja kaikki 0,5 sentin suuriset tai sen ylittävät murto-osat ylöspäin lähimpään senttiin, todennäköisesti vähentää tätä häiriötä, koska alaspäin pyöristetyt määrät yleensä kumoavat ylöspäin pyöristetyt määrät.<sup>29</sup>

48. Tällaisen lähestymistavan ei tarvitse vaikuttaa kunkin kuluttajan kustakin yksittäisestä tuotteesta maksamaan hintaan sisältyvän arvonlisäveron määrään, joka on verokannan ollessa 19 prosenttia edelleen

29 – Yhdistynyt kuningaskunta mainitsi istunnossa tapauksen, jossa laskennallinen tuotekohtainen pyöristäminen olisi johtanut yli 17 000 GBP:n suuruiseen veropoikkeamaan kuuden kuukauden aikana yhden ainoan elinkeinonharjoittajan osalta. Laskennalliseen menetelmään sisältyy myös pieni mutta johdonmukainen virhe ylöspäin, koska 0,5 senttiä pyöristetään aina ylöspäin, vaikka se on täsmälleen kahden kokonaisen sentin puolivälissä. Tätä ongelmaa voitaisiin lieventää ”pankkiirin pyöristämisellä (banker’s rounding)” tai ”pyöristämisellä parilliseen lukuun”, jolloin esimerkiksi kokonaislukuihin pyöristettäessä mikä tahansa luku, joka päättyy *tasan* lukuun, 5 ja jota ei seuraa mikään muu luku, pyöristetään lähimpään parilliseen kokonaislukuun. Tällöin 3,5:stä tulee 4, kuten aikaisemminkin, mutta 2,5:stä 2.

19/119 vähittäishinnasta.<sup>30</sup> Se on pikeminkin käytännöllinen keino saavuttaa likiarvo niiden yksittäisten määrien kokonaissummasta, jotka kunkin vähittäiskauppiaan on suoritettava veroviranomaisille veroilmoituksen tekemisen yhteydessä. Parempaan tarkkuuteen saatettaisiin päästä laskemalla kunkin tuotteen hintaan sisältyvän arvonlisäveron määrä esimerkiksi kahdeksanteen tai kymmenenteen desimaaliin saakka ja laskemalla yhteen kaikki tällä tavoin lasketut määrät ennen pyöristämistä lähimpään senttiin, mutta tämä lisätarkkuus vaikuttaa tarpeettoman monimutkaiselta (ja pienen elinkeinonharjoittajan kannalta työläältä).

49. Toiseksi viimeksi mainitun seikan perusteella pyöristämistä ei tarvitse tehdä lainkaan ennen kuin arvonlisäveronmaksu on todellisuudessa suoritettava, arvonlisäveron sisältävien hintojen ilmoittamisesta riippumatta. Tätä vaihetta ei saavuteta ennen kuin verovelka lasketaan kunkin veroilmoituksen yhteydessä kuudennen direktiivin 22 artiklan 5 kohdan mukaisesti. Siihen saakka vähittäiskauppioiden kirjanpidossa on ilmoitettava ainoastaan arvonlisäveron sisältävät hinnat kunkin sovellettavan verokannan osalta; näihin hintoihin sisältyvän veron määrä voidaan yksinkertaisesti kirjata 19/119:ksi tai 6/106:ksi tai minkä tahansa sovellettavan murtoluvun mukaan (ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa edellytetty ”täsmällinen suhteuttaminen”). Jos pyöristäminen tehdään vasta loppuvaiheessa, lopputulos on tarkempi

ja myös laskennasta aiheutuvaa rasiitetta vähennetään.

50. Jos pyöristämisen vaikutus rajoittuu siten vain sentin murto-osaan kunkin vähittäiskauppiaan ja kunkin verokannan osalta kussakin veroilmoituksessa, kannettavan veron kokonaismäärä ei häiriinny vakavalla tavalla, kun sitä verrataan kuluttajien maksamaan kokonaismäärään, eikä neutraalisuudelle aiheutuva häiriö voi ylittää muutamaa senttiä kunkin vähittäiskauppiaan osalta.

51. Jos pyöristäminen vielä lykätään myöhäsimpään mahdolliseen vaiheeseen, johdonmukainen pyöristäminen alaspäin ei vaikuta järjestelmän eheyteen kuin aivan vähäisessä määrin. Yhteisöjen tuomioistuin täsmensi asiassa Elida Gibbs antamassaan tuomiossa, että veroviranomaiset eivät loppujen lopuksi voi kantaa veroa enempää, kuin mitä lopullinen kuluttaja on sitä maksanut.<sup>31</sup> Jos tätä toteamusta on noudatettava tarkasti, johdonmukainen pyöristäminen alaspäin veroilmoituksen yhteydessä näyttäisi olevan ratkaisu, joka on kaikkein tarkimmin huomioon otettävien sääntöjen ja periaatteiden mukainen.

52. Haluaisin lisätä vielä yhden loppuhuomautuksen. Vähittäiskauppioiden on direktiivin 98/6 nojalla ilmoitettava arvonlisäveron sisältävät myyntihinnat. Kuten istunnossa

30 – Se voidaan ilmoittaa asiakkaalle pyöristettynä, kuten ehdotin edellä 34 kohdassa. Ongelmia voisi kuitenkin aiheutua silloin, jos pyöristetty määrä pidettäisiin *todellisenä* hintaan sisältyvänä arvonlisäveron määränä. Esimerkiksi tuote, joka myydään 0,28 euron hinnalla ja jonka arvonlisävero on 19 prosenttia, sisältää 0,0447 euroa arvonlisäveroa (19/119 0,28 eurosta). Jos tämä pyöristetään 0,04 euroon, hinta ilman arvonlisäveroa on 0,24 euroa. Kuitenkin 19 prosenttia 0,24 eurosta on 0,0456 euroa, joka pitäisi pyöristää 0,05 euroon, joten arvonlisäveroa sisältävän hinnan olisi pitänyt olla 0,29 euroa.

31 – Asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339, 18–24 kohta, erityisesti 24 kohta). Vaikka Englanti oli kyseisen asian oikeudenkäyntikieli, vaikuttaa siltä, että englanninkielisen version sanamuoto – ”the tax authorities may not in any circumstances charge an amount exceeding the tax paid by the final consumer” – ei vastaa täsmällisesti ranskankielistä versiota, jona tuomio alun perin laadittiin – ”l’administration fiscale ne saurait en définitive percevoir un montant supérieur à celui payé par le consommateur final” (kursivointi tässä).

todettiin, ne vahvistavat nämä hinnat markkinatilanteen eli haluamansa voittomarginaalin, sen hinnan, jonka asiakas on halukas maksamaan, ja kilpailijoiden perimän hinnan perusteella. On selvää, että arvonlisäveron määrien pyöristäminen saattaa vaikuttaa tähän tilanteeseen erityisesti silloin, jos kyseessä ovat edulliset paljon myydyt tuotteet. arvonlisäveron on kuitenkin tarkoitus olla elinkeinonharjoittajiin nähden neutraali, eivätkä arvonlisäverolaskelmat saisi vaikuttaa tällaisiin kaupallisiin päätöksiin. Tässä mielessä on erityisen tärkeää muistaa, että suuret valintamymäläketjut voivat ottaa tällaiset laskelmat huomattavasti paremmin huomioon kuin pienet elinkeinonharjoittajat, joten kaikki mahdollisuudet pyöristää arvonlisävero yksittäisten tuotteiden osalta saattaa vääristää kilpailua ensin mainittujen hyväksi ja viimeksi mainittujen vahingoksi.

53. Yhteenvetona voidaan todeta seuraavaa: i) jos määrät on laskettava yhteen, laskennallinen pyöristäminen johtaa vähempiin vääristymiin kuin järjestelmällinen pyöristäminen ylös- tai alaspäin (ja pyöristäminen parilliseen lukuun vähentää vääristymiä vielä enemmän), ii) vääristymät voidaan minimoida tehokkaammin laskemalla verovelka vasta sen jälkeen kun on laskettu yhteen kaikki yksittäiset arvonlisäveron sisältävät määrät kunkin verokauden osalta; iii) tässä vaiheessa on hyväksyttävää pyöristää verovelan määrää alaspäin lähimpään maksun minimiyksikköön kaikissa tapauksissa sen välttämiseksi, että veroviranomaisille suoritetaan ylimääräisiä maksuja.

54. Korostettakoon, että edellä kuvaamiani lähestymistapoja ei pitäisi välttämättä pitää jäsenvaltioiden ainoina mahdollisuuksina. Mikä tahansa sovellettavien sääntöjen ja

periaatteiden mukainen ratkaisu – ja erityisesti ratkaisu, joka ei merkitse sitä, että vähittäiskauppias joko pitää itsellään tai maksaa itse vähittäishintaan sisältyvän arvonlisäveron täsmällisen osuuden ja veroviranomaisille suoritettavan määrän välisen eron – on hyväksyttävä.

*Hinnat, jotka eivät sisällä arvonlisäveroa, ja tavaroiden luovutukset verovelvollisille*

55. Hoge Raadin käsiteltävänä oleva asia koskee vähittäismyyntiä arvonlisäveron sisältävin hinnoin. Edellä esitetyt näkökohdat liittyvät tähän erityiseen asiayhteyteen, ja niissä oletetaan, että myynti tapahtuu loppukuluttajille. Kuten olen todennut, tällaisilla kuluttajilla on oikeus tietää heidän maksaamansa hintaan sisältyvän arvonlisäveron osuus ja saada tieto siitä, kuinka paljon se on lähimmän sentin tarkkuudella. Tämä tieto annetaan yleisesti vähittäiskauppioiden kassakuiteissa, mutta sen ei tarvitse olla sitova elinkeinonharjoittajan ja veroviranomaisten välillä.

56. Jos tavarat myydään kuitenkin verovelvollisille, jotka käyttävät kyseiset tavarat verollista myyntiään varten, on toimitettava arvonlisäveron sisältävä lasku kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Laskussa on mainittava sekä hinta ilman veroa että veron määrä, ja molemmat on ilmaistava maksukelpoisena määränä.

57. Tällaiset tilanteet eivät yleensä koske vähittäiskauppiaita vaan elinkeinonharjoittajia, joiden liiketoimintana on lähinnä tavaroiden luovuttaminen muille verovelvollisille. Toisin kuin vähittäiskauppiat, ne vahvistavat yleensä hinnan – kokonaisina sentteinä – ilman veroa ja soveltavat asianmukaista arvonlisäveron verokantaa tähän hintaan. Jotta arvonlisäveron määrä voitaisiin ilmoittaa kokonaisina sentteinä, on myös usein tarpeen pyöristää määrää ylös- tai alaspäin.

58. Tällaisessa tilanteessa edellä kuvaamani häiriöt eivät kuitenkaan tule esiin tai niillä on hyvin lieviä vaikutuksia.

59. *Yksittäisten* liiketoimien kannalta silloin, jos tavarantoimittajan kantama myyntiin perustuva vero edustaa ostoihin sisältyvää veroa, jonka asiakas myöhemmin vähentää, tämä määrä ei rasita eikä hyödytä kumpakaan osapuolta, ja koska myyntiin perustuva vero ja ostoihin sisältyvä vero kumoavat toisensa vähennysjärjestelmän vaikutuksesta, tällä ei ole vaikutusta tavarantoimittamisen yhteydessä loppukuluttajalta arvonlisäveroketjun lopussa kannettavaan veroon.

60. Vaikka niissä harvinaisemmissa tapauksissa, joissa tavara luovutetaan loppukuluttajalle, pyöristäminen vaikuttaa jonkin verran asiakkaan maksamaan ja veroviranomaisten kantamaan määrään, se ei vaikuta veron neutraalisuuteen tavarantoimittajan näkökulmasta. Laskutettava määrä on se määrä, joka on suoritettava veroviranomaisille, ja se murto-osa, jolla se pyöristetään, ei vaikuta

elinkeinoharjoittajan katteeseen kummasakaan tapauksessa.<sup>32</sup>

61. Pitää paikkansa, että pyöristämisen *kumulatiivinen* vaikutus tällaisiin liiketoimiin saattaa vaikuttaa jäsenvaltion kantaman arvonlisäverotulon kokonaismäärään, mutta tämä vaikutus on vähäinen. Loppukuluttajat hankkivat tavaransa valtaosin vähittäiskauppiailta, joiden on myytävä arvonlisäveron sisältävin hinnoin. Silloin kun he eivät osta vähittäiskauppiailta, heidän hankintansa ovat todennäköisesti arvokkaampia, joten pienempi kuin yhden sentin pyöristäminen edustaa huomattavasti pienempää suhteellista eroa. Jos pyöristäminen on laskennallista, vaikutus sekä yhteenlaskettuihin arvonlisävero-tuloihin että yksittäisiin asiakkaisiin on vähäinen.

62. Mikäli poikkeuksellisesti yksittäisissä liiketoimissa verovelvollinen ostaa vähittäiskauppiailta tuotteita, jotka se käyttää verollisiin myynteihinsä ja joihin sisältyvän arvonlisäveroon se haluaa vähentää, se pyytää laskun, jossa ilmoitetaan nettohinta ja veron määrä. Tässä tapauksessa vähittäiskauppiaan on hieman muutettava hintaansa, jotta se kykenee esittämään nämä määrät kokonaisina sentteinä. Edellä esittämistäni syistä tämä muutos ei kuitenkaan vaikuta kumpaankaan osapuoleen eikä lopulta kannettavan arvonlisäveron määrään.

32 – Huomautettakoon, että tämä ei ole vaihtoehto varsinaisille vähittäiskauppiaille, joiden on vahvistettava arvonlisäveron sisältävät hinnat (ks. edellä 12 kohdassa mainittu direktiivi 98/6)

## Ratkaisuehdotus

63. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Hoge Raadin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

- 1) Yhteisön arvonlisäverodirektiiveissä ei säädetä yksityiskohtaisesti arvonlisäveron määrien pyöristämisestä. Sääntely on siten annettava kansallisessa lainsäädännössä, jossa on kuitenkin tältä osin noudatettava kaikkia direktiiveistä johtuvia sääntöjä ja periaatteita.
  
- 2) Vähittäiskauppiat eivät saa näiden sääntöjen ja periaatteiden perusteella pyöristää arvonlisäveron määrää alaspäin kunkin yksittäisen myydyn tuotteen arvonlisäveron sisältävässä hinnassa, kun ne määrittävät veroilmoituksissaan ilmoittamansa myyntiin perustuvan veron määrän.