

V?c C-302/07

J D Wetherspoon plc

v.

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, London)

„První a šestá sm?rnice o DPH – Zásady da?ové neutrality a proporcionality – Pravidla týkající se zaokrouhlování ?ástek DPH – Metody a úrovn? zaokrouhlování“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Šestá sm?rnice – Ustanovení týkající se zaokrouhlování ?ástky dan?*

[Sm?rnice Rady 67/227, ?lánek 2; sm?rnice Rady 77/388, ?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a), ?l. 12 odst. 3 písm. a) a ?l. 22 odst. 3 písm. b)]

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Šestá sm?rnice – Ustanovení týkající se zaokrouhlování ?ástky dan?*

[Sm?rnice Rady 67/227, ?lánek 2; sm?rnice Rady 77/388, ?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a), ?l. 12 odst. 3 písm. a) a ?l. 22 odst. 3 písm. b)]

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Šestá sm?rnice – Zaokrouhlování ?ástky dan?*

(Sm?rnice Rady 77/388)

1. Právo Spole?enství ve své sou?asn? podob? neobsahuje zvláštní požadavek, který by se týkal metody zaokrouhlování ?ástek dan? z p?ídané hodnoty. P?i neexistenci zvláštní právní úpravy Spole?enství p?ísluší ?lenským stát?m, aby stanovily pravidla a metody zaokrouhlování ?ástek dan? z p?ídané hodnoty, p?i?emž jsou tyto státy povinny p?i tomto stanovení dodržovat zásady, na kterých spo?ívá spole?ný systém této dan?, zejména zásady da?ové neutrality a proporcionality. Právo Spole?enství zejména jednak nebrání použití vnitrostátního p?edpisu, který vyžaduje zaokrouhlení nahoru jakékoli ?ástky dan? z p?ídané hodnoty, pokud je dot?ený zlomek nejmenší jednotky m?ny roven nebo vyšší než 0,5, a jednak nevyžaduje, aby osoby povinné k dani byly oprávn?ny zaokrouhlit dol? jakoukoli ?ástkou dan? z p?ídané hodnoty, která zahrnuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní m?ny.

(viz bod 38, výrok 1)

2. V p?ípád? prodeje za cenu v?etn? dan? z p?ídané hodnoty p?ísluší p?i neexistenci zvláštní právní úpravy Spole?enství každému ?lenskému státu, aby ur?il v mezích práva Spole?enství – zejména v souladu zásadami da?ové neutrality a proporcionality – úrove?, na které m?že nebo musí být provedeno zaokrouhlení ?ástky dan? z p?ídané hodnoty, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní m?ny.

(viz bod 51, výrok 2)

3. Vzhledem k tomu, že subjekty účtující za své prodeje zboží a poskytování služeb ceny včetně daně z přidané hodnoty se nacházejí v situaci, která se liší od situace subjektů, které uskutečňují stejný typ operací za ceny bez daně z přidané hodnoty, nemohou se první uvedené subjekty odvolávat na zásadu daňové neutrality s cílem domoci se povolení provést rovněž zaokrouhlení splatných částek daně z přidané hodnoty směrem dolů na úrovni druhu zboží a na úrovni plnění. V případě cen stanovených bez daně z přidané hodnoty se totiž zaokrouhlení uskuteční před tím, než zákazník zaplatí cenu jakožto protiplnění za zboží nebo službu, přičemž částka daně vybraná osobou povinnou k dani od jejího zákazníka a částka zaplacená následně osobou povinnou k dani státu je totožná bez ohledu na použitou metodu zaokrouhlování. Naproti tomu v případě, kdy daň z přidané hodnoty je zahrnuta do ceny zboží nebo služby, by systematické zaokrouhlování směrem dolů na úrovni nižší než na úrovni pravidelného přiznání k dani z přidané hodnoty vedlo k tomu, že by osoba povinná k dani vybírala od svého zákazníka skutečně splatnou částku daně z přidané hodnoty, zatímco by státu odváděla systematicky nižší částku a ponechávala by si rozdíl ve svůj prospěch, což by bylo v rozporu se zásadou, podle které je daň z přidané hodnoty vybírána osobami povinnými k dani v každé fázi postupu výroby nebo distribuce ve prospěch daňové správy, již jsou tyto osoby povinny ji zaplatit.

(viz body 60–61, 64, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

5. března 2009 (*)

„První a šestá směrnice o DPH – Zásady daňové neutrality a proporcionality – Pravidla týkající se zaokrouhlování částek DPH – Metody a úroveň zaokrouhlování“

Ve věci C-302/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, London (Spojené království) ze dne 26. června 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 29. června 2007, v řízení

J D Wetherspoon plc

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, T. von Danwitz (zpravodaj), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a G. Arestis, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: R. Fere, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. října 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za J D Wetherspoon plc M. Angiolinim, barrister, a A. Khan, solicitor,
- za vládu Spojeného království V. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za řeckou vládu S. Alexandridou, V. Karra, K. Georgiadisem a M. Apesosem, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství M. Afonso a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 20. listopadu 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, L 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3), ve znění šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „první směrnice“), jakož i čl. 11 části A odst. 1 písm. a), čl. 12 odst. 3, písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 2003/92/ES ze dne 7. října 2003 (Úř. věst. L 260, s. 8; Zvl. vyd. 09/01, s. 390, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi J D Wetherspoon plc (dále jen „Wetherspoon“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) ohledně toho, že poslední uvedený orgán zamítl žádost této společnosti o povolení zaokrouhlit splatné částky daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) směrem dolů na úrovni druhu zboží a plnění.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 první směrnice stanoví:

„Společný systém daní z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle

sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

Společný systém daně z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.

4 Podle čl. 10 odst. 2 šesté směrnice se zdanitelné plnění uskuteční a daňová povinnost vzniká v zásadě dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

5 Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„Základem daně je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

6 Podle čl. 12 odst. 3 písm. a) šesté směrnice je základní sazba DPH stanovena každým členským státem jako procentní podíl ze základu daně a je stejná pro dodání zboží i pro poskytování služeb. Tento procentní podíl nesmí být nižší než 15 %, s výjimkou použití některé ze snížených sazeb.

7 Článek 22 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z článku 28h této směrnice (dále jen „článek 22 šesté směrnice“) stanoví povinnosti osob povinných k DPH ve vnitřním režimu. Tento článek 22 stanoví v odst. 3 písm. a) prvním pododstavci, jakož i v písm. b) prvním pododstavci desáté odrážce a písm. b) třetím pododstavci:

„a) Každá osoba povinná k dani zajistí, že buď ona sama, nebo její zákazník, nebo třetí osoba jejím jménem a na její účet vystaví fakturu za zboží nebo služby, které dodala nebo poskytla jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani. [...]

[...]

b) Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádí se na fakturách vystavovaných podle písm. a) prvního, druhého a třetího pododstavce pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

– splatná částka daně, není-li použit zvláštní režim, pro který tato směrnice tento údaj nepoužít,

[...]

Částky uvedené na faktuře lze vyjadřovat v jakékoli měně, je-li částka daně, jež má být odvedena, uvedena v měně členského státu, kde je zboží dodáváno nebo služby poskytovány [...].

[...]“

8 Článek 22 odst. 4 písm. a) a b) a odst. 5 šesté směrnice stanoví:

„4. a) Každá osoba povinná k dani předloží ve lhůtě stanovené členskými státy daňové přiznání [...]

b) Daňové přiznání musí obsahovat všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k

provedení odpůtu dan? včetně celkové hodnoty plnění vztahujících se k této dani a odpůtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od dan?, je-li to vhodné a do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu dan?.

[...]

5. Každá osoba povinná k dani zaplatí při odevzdání daňového přiznání stejnou výši dan? z přidané hodnoty. členské státy mohou nicmén? pro odvedení této dan? určit jiný den nebo mohou požadovat zálohu.“

9 Během let 2004 až 2006 bylo přijato několik změn v šesté směrnici. Z výše uvedených ustanovení bylo změněno pouze znění čl. 12 odst. 3. Tato změna však nemá vliv na odpovědi, které je třeba podat na předběžné otázky.

Vnitrostátní právní úprava

10 Článek 13 nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Regulations 1995) stanoví povinnost vystavit fakturu s DPH, pokud se zdanitelné plnění nebo poskytnutí uskuteční ve prospěch jiné osoby povinné k dani.

11 Podle čl. 16 odst. 1 uvedeného nařízení nemusí „maloobchodník“ vystavit fakturu s DPH, ledaže si ji zákazník vyžádá. V případě protiplnění nepřevyšujícího 100 GBP je možné vystavit „mén? podrobnou fakturu pro účely DPH“, která uvádí mimo jiné pro každou použitelnou sazbu splatnou částku brutto zahrnující DPH a použitelnou sazbu DPH.

12 Commissioners vydal pro osoby povinné k dani pokyny pro účtování DPH, „Notice 700 – The VAT Guide – April 2002“, (dále jen „sdělení o DPH č. 700“).

13 Články 17.5, 17.5.1 a 17.6 uvedeného sdělení se týkají zaokrouhlování částek DPH. Stanoví:

„17.5 Výpočet DPH z faktur – zaokrouhlování částek

Poznámka: Povolení zaokrouhlovat dol? částky DPH stanovené v tomto článku je určeno podnikatel?m vystavujícím faktury a použije se pouze tehdy, pokud je částka DPH účtovaná zákazník?m a částka DPH zaplacená Customs and Excise stejná. Obecn? platí, že povolení umožňující zaokrouhlit dol? nepřichází v úvahu pro maloobchodníky, kteří se musí řídit článkem 17.6.

Jste oprávn?ni zaokrouhlit dol? celkovou částku DPH splatnou z veškerého zboží a služeb uvedených na faktu?e pro účely DPH na celou penci. Jste oprávn?ni nepřehlížet k zlomk?m pence.

17.5.1 Výpočet založený na druzích zboží a služeb

Pokud zamýšlíte účtovat DPH zvláš? pro každý druh zboží a služeb, které jsou společn? s jiným zbožím a službami součástí téže faktury, je třeba vypočítat samostatn? částky DPH zaokrouhlením:

– dol? na nejbližší 0,1 pence – například, 86,76 pence by bylo zaokrouhleno na 86,7 pence nebo

– na nejbližší 1 penci nebo 0,5 pence – například, 86,76 pence by bylo zaokrouhleno nahoru na 87 pence.

Bez ohledu na zvolený způsob je nutné jej důsledně uplatňovat.

Výsledná celková částka splatné DPH může být zaokrouhlena dolů na nejbližší celou penci

[...]

17.6 Výpočet DPH maloobchodníky

Většina maloobchodníků účtuje DPH na základě maloobchodního systému. Pokud takto účtujete DPH, tento odůvodnění se na vás nevztahuje.

Maloobchodníci v čem dál větší míře používají moderní pokladní systémy k určení částky DPH splatné z každého plnění a vystavují faktury. Pokud nepoužíváte maloobchodní systém, nyní určujete DPH na úrovni druhu zboží nebo na úrovni faktur, nejste oprávněni zaokrouhlit částku DPH dolů. Můžete však zaokrouhlit (nahoru a dolů) každý výpočet DPH.

14 Sdělení o DPH č. 700 nedefinuje pojem „podnikatelé vystavující faktury“.

15 Doplnující údaje týkající se zaokrouhlování jsou poskytnuty v příručce Commissioners V1-24A: *Trader's records*, což jsou pokyny pro zaměstnance daňových orgánů, které jsou rovněž volně dostupné veřejnosti.

16 V oddíle 12.1 této příručky se stanoví, že při výkladu odstavce 17.5 sdělení o DPH č. 700 „je třeba vzít na v úvahu, že zaokrouhlení je daňově neutrální v rámci pravidel pro podnikatele vystavující faktury. Ovlivní totiž buďto jak daň vybranou poskytovatelem na výstupu, tak daň zaplacenou na vstupu zákazníkem. To znamená, že pokud podnikatel vystavující faktury vypočítává DPH z čisté částky, vypočítaná částka, která je účtována zákazníkovi a kterou má zákazník zaplatit, může být zaokrouhlena dolů“.

17 Oddíl 12.2 příručky V1-24A: *Trader's records* stanoví:

„Sofistikované účetní systémy umožňují maloobchodníkům určit DPH na úrovni druhu zboží nebo vydávat faktury s DPH. [...]

Obečně platí, že povolení zaokrouhlovat dolů nepředchází v úvahu pro maloobchodníky, jelikož účinek zaokrouhlení dolů DPH účtované konečným zákazníkům nemá snížit splatnou DPH (jíž je sazba DPH vynásobená částkou), ale pouze snížit daň přiznanou Commissioners.

Většina maloobchodníků pokračuje v účtování DPH za použití maloobchodního systému. Problém zaokrouhlení vyvstává pouze pro maloobchodníky, jejichž účetní systémy jim umožňují stanovit daň na úrovni druhu zboží a vydávat faktury. [...]

Jestliže maloobchodník stanoví skutečné ceny bez DPH – tak, že částka DPH účtovaná zákazníkovi a DPH přiznaná Commissioners jsou stejné – stávající povolení zaokrouhlit může předcházet v úvahu. Jestliže uvažujete o takovém systému, měli byste prozkoumat způsob, jak jsou ceny skutečně stanoveny. Pokud maloobchodník stanoví prodejní cenu zahrnující DPH, začíná se částkou netto vyjádřenou v celých pencích, stávající povolení může předcházet v úvahu. [...]

18 Oddíl 12.3 příručky V1-24A: *Trader's records* vysvětluje metodu matematického zaokrouhlování a stanoví ve třetím pododstavci, že „pokud podnikatel navrhne jiný způsob

zaokrouhlení, je třeba jej zvážit a povolit, pokud povede k přijatelnému a přiměřenému výsledku.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

19 Wetherspoon provozuje řetězec více než 670 hostinců po celém území Spojeného království. Většina jejich příjmů pochází z maloobchodního prodeje potravin a nápojů konečným spotřebitelem.

20 Wetherspoon sděluje svým zákazníkům prodejní ceny svých maloobchodních výrobků včetně DPH. Nevystavuje jim úplné faktury s DPH, běžně jim však při objednávce potravin a teplých nápojů vydává pokladní účtenky s uvedením svého identifikačního čísla DPH. U jiných nápojů, včetně alkoholických nápojů, vystavuje pokladní účtenky pouze na žádost zákazníka.

21 Do roku 2004 požádala Wetherspoon částku DPH dlužnou za každé plnění uskutečněné s konkrétním zákazníkem a podléhající běžné sazbě DPH 17,5 % tak, že vynásobila konečnou prodejní cenu 7/47. Výsledek zaokrouhlila matematicky nahoru nebo dolů na nejbližší celou penci.

22 Od modernizace svého elektronického pokladního systému v srpnu 2004 může společnost Wetherspoon vypočítat DPH na úrovni „druhu zboží“, a to pro každý druh samostatně určeného výrobku, pokud jich plnění zahrnuje více. Za tímto účelem žalobkyně v povodním řízení vypočítává DPH a zaokrouhluje ji dolů na tři desetinná místa, tj. dolů na nejbližší desetinu pence na úrovni druhu zboží. Poté sčítá tyto částky DPH a zaokrouhluje celkovou vypočítanou částku dolů na nejbližší celou penci na úrovni plnění.

23 Mezi zářím 2004 a lednem 2005 Wetherspoon vedla jednání s Commissioners za účelem uzavření dohody o zvláštním maloobchodním režimu, avšak režim, který Wetherspoon navrhla, Commissioners nikdy neschválil ani jej Wetherspoon nezavedla.

24 Dopisem ze dne 23. března 2006 odmítl Commissioners společnosti Wetherspoon povolit zaokrouhlit dolů splatnou částku DPH z každého plnění. Wetherspoon nato dne 7. dubna 2006 podala proti tomuto zamítnutí žalobu. Dne 7. září 2006 podala ze stejných důvodů další dvě žaloby proti dvěma daňovým výměrům vydaným dne 8. a 17. srpna 2006.

25 Wetherspoon uvádí, že je oprávněna použít metodu zaokrouhlení dolů stanovenou v odst. 17.5.1 sdělení o DPH č. 700. Commissioners uvádí, že naproti tomu musí matematicky zaokrouhlit buď na úrovni druhu zboží, nebo na úrovni plnění.

26 Předkládající soud, kterému byly předloženy uvedené žaloby, uvádí, že ani právo Společenství, ani zákon z roku 1994 o dani z přidané hodnoty (U.K. Value Added Tax Act 1994) nebo nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty nestanoví výslovně pravidla, která se týkají metody zaokrouhlování, kterou je třeba použít, pokud použití běžné sazby DPH vede k částce, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky měny, v projednávaném případě pence. Podle tohoto soudu existují dvě možnosti zaokrouhlení. Je totiž možné buď zaokrouhlovat systematicky dolů na celé číslo nebo zaokrouhlovat matematicky, tj. zaokrouhlit zlomky nižší než 0,5 pence dolů na nejbližší celou částku a částky rovnající se nebo vyšší 0,5 nahoru na nejbližší celou částku.

27 Předkládající soud dodává, že ani směrnice, ani právní předpisy Spojeného království neuvádí, v jaké fázi nebo úrovni se zaokrouhlení musí provést. Pokud tak zákazník nakoupí několik výrobků souasně, bylo by možné zaokrouhlit fakturovanou DPH buď za každý kus samostatně, nebo za každý druh výrobku, pokud zákazník nakoupil více kusů stejného výrobku, nebo na úrovni celkového plnění pro zákazníka, nebo k okamžiku přiznání k DPH na konci rozhodného zdaňovacího období nebo konečně na jiné úrovni, jako například na úrovni hrubé denní

tržby prodejny nebo hrubé denní tržby všech maloobchodních prodejen stejného podnikatele.

28 Jelikož měl předkládající soud za to, že není jasné, zda právo Společenství vyžaduje použití určitého způsobu zaokrouhlování a, případně, jak se v této souvislosti použije zásada daňové neutrality, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující čtyři předběžné otázky:

„1) Řídí se zaokrouhlování částek DPH výhradně vnitrostátními právními předpisy, nebo se řídí právem Společenství? Vyplývá zejména z čl. 2 prvního a druhého pododstavce první směrnice a čl. 11 části A odst. 1 písm. a) nebo čl. 12 odst. 3 písm. a) nebo z čl. 22 odst. 3 písm. b) (ve znění ke dni 1. ledna 2004) šesté směrnice, že zaokrouhlování je otázkou práva Společenství?

2) Zejména:

a) Brání právo Společenství použití vnitrostátního předpisu nebo postupu vnitrostátního daňového orgánu, který vyžaduje zaokrouhlení nahoru jakékoli částky DPH, pokud je daný zlomek nejmenší jednotky měny roven nebo vyšší než 0,50 (například 0,5 pence musí být zaokrouhleno nahoru na nejbližší celou penci)?

b) Vyžaduje právo Společenství, aby osoby povinné k dani byly oprávněny zaokrouhlit dolů jakoukoli částku DPH, která zahrnuje zlomek nejmenší jednotky měny?

3) Na jaké úrovni je v případě prodeje [za cenu] včetně DPH třeba podle práva Společenství provést zaokrouhlení pro účely výpočtu splatné DPH: na úrovni každého jednotlivého kusu, každého druhu zboží, každého dodání (pokud je součástí téhož košíku více než jedno dodání), každého celkového plnění v košíku nebo každého zdaňovacího období nebo na jiné úrovni?

4) Mají na odpověď na kteroukoli z uvedených otázek vliv zásady rovného zacházení a daňové neutrality vyplývající z práva Společenství, zejména s ohledem na existenci ustanovení ve Spojeném království, kterým příslušné daňové orgány povolují pouze některým podnikatelům zaokrouhlit dolů účtované částky DPH?“

K předběžným otázkám

K první a druhé předběžné otázce

29 Podstatou prvních dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je zda se na zaokrouhlování částek DPH vztahuje vnitrostátní právo, nebo právo Společenství a zejména, zda právo Společenství obsahuje pravidla týkající se metody zaokrouhlování, bu na základě matematického zaokrouhlení, nebo na základě požadavku, aby členské státy povolily osobám povinným k dani zaokrouhlovat systematicky směrem dolů, pokud použití běžné sazby DPH vede k částce DPH, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny.

30 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že Soudní dvůr již rozhodl, že ustanovení první a šesté směrnice neobsahují žádné výslovné pravidlo týkající se zaokrouhlování částek DPH. Zejména šestá směrnice v tomto ohledu mlčí (rozsudek ze dne 10. července 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Sb. rozh. s. I-5097, bod 24).

31 Navíc ani cíl, ani struktura čl. 11 části A odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) odst. 4 a 5 šesté směrnice neumožňují dojít k závěru, že právo Společenství stanovilo zvláštní metodu zaokrouhlování (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, body 27 až 30).

32 Proto při neexistenci zvláštní právní úpravy Společenství přísluší vnitrostátnímu právnímu

řádu členských států, aby v mezích práva Společenství stanovil metodu a pravidla, jimiž se řídí zaokrouhlování částky považované jakožto DPH (viz výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 31).

33 Pokud tedy členské státy zavedou nebo připustí přesnou metodu zaokrouhlování, jsou povinny dodržovat takové zásady, jakými se řídí společný systém DPH, jako jsou zásady daňové neutrality a proporcionality. Důsledkem dodržování těchto zásad uznaných v právním řádu Společenství nicméně není, že samotná otázka zvláštní metody, jež má být použita pro zaokrouhlování, spadá do práva Společenství (viz výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 32).

34 Důsledkem zásady daňové neutrality je zejména to, že s osobami povinnými k dani, které provádějí stejné nebo podobné hospodářské operace, nesmí být zacházeno odlišně, pokud jde o metodu zaokrouhlování použitou při výpočtu DPH (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 36 a citovaná judikatura). Podle téže zásady částka, kterou má daňová správa vybrat jakožto DPH, nesmí být vyšší než částka zaplacená konečným spotřebitelem osob povinných k dani (viz rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, s. I-5339, bod 24, a v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 36).

35 Uvedená zásada tak neobsahuje žádný požadavek na použití zvláštní metody zaokrouhlování, pokud metoda uplatněná dotčeným členským státem zajišťuje, aby částka, která má být vybrána daňovou správou jakožto DPH, přesně odpovídala částce zaplacené konečným spotřebitelem osob povinných k dani (viz výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 37).

36 Pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr rozhodl, že i když dodržení této zásady vyžaduje, aby jakákoli zaokrouhlená částka co možná nejvíce odpovídala částce vyplývající z použití platné sazby, nic to nemění na tom, že tento požadavek musí být uveden do souladu s praktickými potřebami účinného použití společného systému DPH a že z důvodu technické povahy otázky zaokrouhlování může tyto požadavky splňovat více než jedna metoda zaokrouhlování (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, body 39 až 41).

37 Z výše uvedeného vyplývá, že právo Společenství, zejména ustanovení první a šesté směrnice a zásady daňové neutrality a proporcionality, neobsahuje žádný zvláštní požadavek, který se týká metody zaokrouhlování částek DPH (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 42).

38 Na první a druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že právo Společenství v současné době neobsahuje zvláštní požadavek, který by se týkal metody zaokrouhlování částek DPH. Při neexistenci zvláštní právní úpravy Společenství přísluší členským státům, aby stanovily pravidla a metody zaokrouhlování částek DPH, při němž jsou tyto státy povinny při tomto stanovení dodržovat zásady, na kterých spočívá společný systém této daně, zejména zásady daňové neutrality a proporcionality. Právo Společenství zejména jednak nebrání použití vnitrostátního předpisu, který vyžaduje zaokrouhlení nahoru jakékoli částky DPH, pokud je dotčený zlomek nejmenší jednotky měny roven nebo vyšší než 0,5, a jednak nevyžaduje, aby osoby povinné k dani byly oprávněny zaokrouhlit dolů jakoukoli částku DPH, která zahrnuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny.

Ke třetí otázce

39 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda u prodeje za cenu včetně DPH vyžaduje právo Společenství, aby se zaokrouhlení při výpočtu splatné DPH uskutečnilo na určité úrovni, například na jedné z úrovní uvedených v bodě 27 tohoto rozsudku.

40 Podle vlády Spojeného království vyžaduje právo Společenství zaokrouhlení DPH teprve ve fázi, v níž vyžaduje zaúčtování DPH jakožto peněžní částky. Nejnižší úrovní by tak byla buď faktura vystavená podle čl. 22 odst. 3 šesté směrnice, nebo pravidelné přiznání k DPH. členské státy však nadále mají určitou posuzovací pravomoc, aby povolily zaokrouhlení v dřívější fázi, pokud to považují za vhodné.

41 Komise Evropských společenství má rovněž za to, že při vystavení faktury podle čl. 22 odst. 3 šesté směrnice může být považováno za nezbytné uvést splatnou DPH v celých číslech. V případě maloobchodního prodeje za ceny včetně DPH však potřeba uvést splatnou částku v celých číslech vznikne teprve ve fázi pravidelného přiznání k DPH.

42 Wetherspoon se naproti tomu domnívá, že zaokrouhlení provedené teprve na konci daňového období rozhodného pro DPH je v rozporu s pravidly první a šesté směrnice, jakož i se zásadami daňové neutrality a právní jistoty. Jelikož povinnost přiznat DPH daňovým orgánem pro uskutečnění dodání vznikne s ohledem na každou operaci, je nezbytné identifikovat přesnou částku DPH, kterou zákazník musí zaplatit a kterou dodavatel musí přiznat nejpozději na úrovni plnění.

43 Nejprve je třeba konstatovat, že ustanovení první a šesté směrnice, zejména ta uvedená předkládajícím soudem, neobsahují žádné výslovné pravidlo, které by stanovilo úroveň, na které může nebo musí být provedeno zaokrouhlení částek DPH, které zahrnují zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny.

44 Zejména čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice se omezuje na určení základu daně a odkazuje pouze na cenu, jež je protiplněním za dodané zboží a poskytnuté služby (výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 26).

45 Článek 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice sice stanoví, že v případě vystavení faktury musí být částka daně, jež má být odvedena, uvedena na faktuře a vyjádřena v měně dotyčného členského státu. Z těchto požadavků však nevyplývá, že toto ustanovení ukládá povinnost použít pro uvedenou informaci celé jednotky vnitrostátní měny.

46 Uvedené zjištění není vůbec zpochybněno cílem a strukturou každého z ustanovení uvedených v předchozích dvou bodech. Cílem těchto ustanovení je zaručit jednotu základu zdanění v členských státech, jakož i zaručit řádné fungování vnitřního trhu (výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, body 28 a 29).

47 Z toho vyplývá, že ani znění zmíněných ustanovení, ani jejich cíl neumožňují dojít k závěru, že ustanovení práva Společenství stanovila zvláštní úroveň zaokrouhlování.

48 V případě neexistence zvláštní právní úpravy Společenství tedy přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu členských států, aby v mezích práva Společenství stanovil fázi, v níž může nebo musí být provedeno zaokrouhlování částky DPH.

49 Jak vyplývá z bodu 33 tohoto rozsudku, členské státy musí při určení této fáze dodržet zásady daňové neutrality a proporcionality, které platí pro společný systém DPH (viz v tomto smyslu body 34 a 36 tohoto rozsudku). Z důvodu technické povahy otázky zaokrouhlování však nemohou tyto zásady obsahovat požadavky umožňující dospět k závěru, že jim může vyhovovat pouze jediná úroveň zaokrouhlování, zejména úroveň provedená na úrovni kusu zboží nebo na úrovni druhu zboží.

50 Krom toho je třeba odlišovat případné požadavky práva Společenství, které se týkají

zaokrouhlování od praktických potřeb vyžadujících zaokrouhlení částky DPH, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny. Co se týče operací provedených za cenu včetně DPH, naléhavá potřeba zaokrouhlit částku DPH na celou částku uvedené jednotky měny neexistuje ve fázi plnění, jak uvedla generální advokátka v bod 42 svého stanoviska. V takovém případě je totiž teprve při provedení pravidelného přiznání k DPH absolutně nezbytné dospět k částce, která může být skutečně zaplácena, a která tedy nemůže zahrnovat zlomek nejmenší jednotky měny.

51 S ohledem na výše uvedené úvahy je na této otázku třeba odpovědět tak, že v případě prodeje za cenu včetně DPH přísluší při neexistenci zvláštní právní úpravy Společenství každému členskému státu, aby určil v mezích práva Společenství – zejména v souladu zásadami daňové neutrality a proporcionality – úroveň, na které může nebo musí být provedeno zaokrouhlení částky DPH, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny.

Ke čtvrté otázce

52 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda „maloobchodník“ může v souladu se zásadami Společenství rovného zacházení a daňové neutrality požadovat povolení použít stejnou metodu zaokrouhlení splatných částek DPH, jako je metoda povolená vnitrostátním právem některým osobám povinným k dani, a to osobám zvaným „podnikatelé vystavující faktury“, tj. zaokrouhlit směrem dolů na úrovni druhu zboží a na úrovni plnění částku splatnou jakožto DPH.

53 Wetherspoon má za to, že odepřít maloobchodníkům uvedené povolení, které bylo přiznáno podnikatelům vystavujícím faktury, je v rozporu se zásadou daňové neutrality. Toto vyloučení vede k tomu, že s podobnými dodáními zboží nebo poskytnutími služeb, které se nacházejí v soutěžním vztahu s jinými dodáními zboží či poskytnutí služeb, je s ohledem na DPH zacházeno rozdílně. Jelikož ve výše uvedené vnitrostátní právní úpravě navíc neexistuje definice pojmu „podnikatelé vystavující faktury“, jedná se o svévolné rozlišování.

54 Vláda Spojeného království se v tomto ohledu domnívá, že podnikatelé vystavující faktury neuskutečňují dodání, která jsou obdobná dodáním maloobchodníkům, a nenacházejí se v soutěžním vztahu s posledně uvedenými, kteří vykonávají svou činnost v odlišné fázi dodavatelského řetězce. Zásady daňové neutrality a zamezení narušení hospodářské soutěže tedy nevyžadují, aby se s těmito dvěma skupinami osoby zacházelo s ohledem na DPH stejně.

55 Podle Komise zásada daňové neutrality vylučuje rozšíření povolení na maloobchodníky přiznané daňovou správou, která povoluje určitým subjektům, které obvykle používají ceny bez DPH a neprodávají konečným spotřebitelům, aby zaokrouhlily směrem dolů částku DPH, kterou je třeba přiznat.

56 Česká vláda se domnívá, že zaokrouhlení dolů nemá vliv na konečnou částku vybranou členským státem pouze tehdy, pokud se použije pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb jiným osobám povinným k dani.

57 V tomto ohledu je nutno připomenout, jak vyplývá z bodu 34 tohoto rozsudku, že zásada daňové neutrality, která odráží zásadu rovného zacházení v oblasti DPH, brání zejména tomu, aby s osobami povinnými k dani bylo zacházeno rozdílně s ohledem na metodu zaokrouhlování použitou při výpočtu DPH, pokud uskutečňují stejné nebo podobné hospodářské operace (viz v tomto smyslu rovněž rozsudky ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 25, jakož i ze dne 17. července 2008, Komise v. Itálie, C-132/06, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 39).

58 Je tak třeba přezkoumat, zda „podnikatelé vystavující faktury“ a „maloobchodníci“ uvedení

právní úpravou dotčenou v původním řízení provádějí stejné nebo podobné hospodářské operace.

59 V projednávaném případě vyplývá z článku 17.5 smlouvy o DPH č. 700, jakož i z oddílů 12.1. a 12.2 příručky V1-24A: *Trader's records*, že pojem „podnikatelé vystavující faktury“ se týká pouze osob povinných k dani, které poskytují služby nebo dodávají zboží za ceny bez DPH, k nimž je DPH přidána v okamžiku fakturace.

60 V případě cen stanovených bez DPH se zaokrouhlení uskuteční před tím, než zákazník zaplatí cenu jakožto protiplnění za zboží nebo službu. částka daně vybraná osobou povinnou k dani od jejího zákazníka a částka zaplacená následně osobou povinnou k dani státu je totožná, a to bez ohledu na použitou metodu zaokrouhlování.

61 Naproti tomu v případě, kdy DPH je zahrnuta do ceny zboží nebo služby, by systematické zaokrouhlování směřem dolů na úrovni nižší než na úrovni pravidelného přiznání k DPH vedlo k tomu, že by osoba povinná k dani vybírala od svého zákazníka skutečně splatnou částku DPH, zatímco by státu odváděla systematicky nižší částku a ponechávala by si rozdíl ve svůj prospěch. Tento výsledek by byl v rozporu se zásadou, podle které je DPH vybírána osobami povinnými k dani v každé fázi postupu výroby nebo distribuce ve prospěch daňové správy, již jsou tyto osoby povinny ji zaplatit (viz rozsudek ze dne 6. října 2005, *MyTravel*, C-291/03, Sb. rozh. s. I-8477, bod 30).

62 Navíc obě výše uvedené situace se vzájemně značně liší z hlediska praktických potřeb efektivního použití společného systému DPH. Co se týče ceny bez DPH, obvykle vyjádřené v celých číslech, je zaokrouhlení DPH nezbytné pro získání celkové částky, která vyplývá ze seřazení ceny bez DPH a splatné DPH, která může být skutečně zaplacená. Naopak, pokud je DPH zahrnuta do ceny zboží nebo služby, zaokrouhlení není nezbytné k tomu, aby mohla být zaplacená celková cena.

63 Subjekty uskutečňující své prodeje zboží nebo poskytování služeb za ceny bez DPH a subjekty účtující ceny za uvedené operace včetně DPH se tedy nacházejí v odlišných situacích. Posledně uvedené subjekty tedy nemohou na základě zásady daňové neutrality vyžadovat, aby s nimi bylo, co se týče zaokrouhlování částky splatné jakožto DPH, zacházeno stejně jako se subjekty používajícími ceny bez DPH.

64 V důsledku toho je na čtvrtou otázku třeba odpovědět tak, že vzhledem k tomu, že subjekty účtující za své prodeje zboží a poskytování služeb ceny včetně DPH se nacházejí v situaci, která se liší od situace subjektů, které uskutečňují stejný typ operací za ceny bez DPH, se první uvedené subjekty nemohou odvolávat na zásadu daňové neutrality, aby požadovaly povolení provést rovněž zaokrouhlení splatných částek DPH směrem dolů na úrovni druhu zboží a na úrovni plnění.

K nákladům řízení

65 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) **Právo Společenství v současné době neobsahuje zvláštní požadavek, který by se týkal metody zaokrouhlování částek daně z přidané hodnoty. Při neexistenci zvláštní právní úpravy Společenství přísluší členským státům, aby stanovily pravidla a metody zaokrouhlování částek daně z přidané hodnoty, při němž jsou tyto státy povinny při tomto**

stanovení dodržovat zásady, na kterých spočívá společný systém této daně, zejména zásady daňové neutrality a proporcionality. Právo Společenství zejména jednak nebrání použití vnitrostátního předpisu, který vyžaduje zaokrouhlení nahoru jakékoli částky daně z přidané hodnoty, pokud je desetý zlomek nejmenší jednotky měny roven nebo vyšší než 0,5, a jednak nevyžaduje, aby osoby povinné k dani byly oprávněny zaokrouhlit dolů jakoukoli částku daně z přidané hodnoty, která zahrnuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny.

2) V případě prodeje za cenu včetně daně z přidané hodnoty přísluší při neexistenci zvláštní právní úpravy Společenství každému členskému státu, aby určil v mezích práva Společenství – zejména v souladu zásadami daňové neutrality a proporcionality – úroveň, na které může nebo musí být provedeno zaokrouhlení částky daně z přidané hodnoty, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny.

3) Vzhledem k tomu, že subjekty účtující za své prodeje zboží a poskytování služeb ceny včetně daně z přidané hodnoty se nacházejí v situaci, která se liší od situace subjektů, které uskutečňují stejný typ operací za ceny bez daně z přidané hodnoty, se první uvedené subjekty nemohou odvolávat na zásadu daňové neutrality, aby požadovaly povolení provést rovněž zaokrouhlení splatných částek daně z přidané hodnoty směrem dolů na úrovni druhu zboží a na úrovni plnění.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.