

Vec C-302/07

J D Wetherspoon plc

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

VAT and Duties Tribunal, London)

„Prvá a šiesta smernica o DPH – Zásady daňovej neutrality a proporcionality – Pravidlá zaokrúhľovania súm DPH – Metódy a úrovne zaokrúhľovania“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Šiesta smernica – Ustanovenia týkajúce sa zaokrúhľovania súm dane*

[Smernica Rady 67/227, článok 2, a smernica Rady 77/388, článok 11 A ods. 1 písm. a), článok 12 ods. 3 písm. a) a článok 22 ods. 3 písm. b)]

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Šiesta smernica – Ustanovenia týkajúce sa zaokrúhľovania súm dane*

[Smernica Rady 67/227, článok 2, a smernica Rady 77/388, článok 11 A ods. 1 písm. a), článok 12 ods. 3 písm. a) a článok 22 ods. 3 písm. b)]

3. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Šiesta smernica – Zaokrúhľovanie súm dane*

(Smernica Rady 77/388)

1. Právo Spoločenstva vo svojom súčasnom stave nestanovuje konkrétne pravidlo týkajúce sa metódy zaokrúhľovania súm dane z pridanej hodnoty. V prípade neexistencie konkrétnej právnej úpravy Spoločenstva prináleží členským štátom, aby stanovili pravidlá a metódy zaokrúhľovania súm dane z pridanej hodnoty, pričom tieto členské štáty sú povinné pri takomto stanovení dodržiavať zásady, na ktorých je založený spoločný systém tejto dane, najmä zásady daňovej neutrality a proporcionality. Konkrétne právo Spoločenstva na jednej strane nebráni uplatneniu vnútroštátneho predpisu vyžadujúceho zaokrúhľovanie sumy dane z pridanej hodnoty nahor vtedy, keď zlomok najmenej predmetnej menovej jednotky sa buď rovná, alebo je väčší ako 0,5, a na druhej strane nevyžaduje, aby bolo zdaniteľným osobám umožnené zaokrúhľovať nadol sumu dane z pridanej hodnoty vtedy, keď táto suma zahŕňa zlomok najmenej dostupnej národnej menovej jednotky.

(pozri bod 38, bod 1 výroku)

2. V prípade predaja za cenu vrátane dane z pridanej hodnoty, keď neexistuje osobitná

právna úprava Spoločenstva, prináleží každému členskému štátu určiť v rámci hraníc práva Spoločenstva úroveň, na ktorej sa zaokrúhľovanie sumy dane z pridanej hodnoty obsahujúcej zlomok najmenej národnej menovej jednotky môže alebo musí vykonať, pričom musia byť dodržané zásady daňovej neutrality a proporcionality.

(pozri bod 51, bod 2 výroku)

3. Vzhľadom na to, že podnikatelia, ktorí vypočítavajú ceny predaja tovarov a poskytovaných služieb s daňou z pridanej hodnoty, sa nachádzajú v odlišnej situácii ako tí, ktorí poskytujú ten istý druh plnenia za ceny bez dane z pridanej hodnoty, prví uvedení sa nemôžu odvolávať na zásadu daňovej neutrality, aby si nárokovali povolenie takisto vykonať zaokrúhľovanie súm splatnej dane z pridanej hodnoty nadol na úrovni druhu výrobkov a zdaniteľného plnenia. V prípade cien stanovených bez dane z pridanej hodnoty totiž dochádza k zaokrúhľovaniu pred poskytnutím protihodnoty za plnenie zákazníkom, keďže suma dane vybratej zdaniteľnou osobou od zákazníka a suma ďalej vyplatená zdaniteľnou osobou štátu je rovnaká nezávisle od uplatnenej metódy zaokrúhľovania. Na druhej strane v prípade, keď je daň z pridanej hodnoty zahrnutá v cene tovaru alebo služby, systematické zaokrúhľovanie nadol na úroveň nižšiu ako je tá v pravidelnom priznaní na daň z pridanej hodnoty by viedlo k tomu, že zdaniteľná osoba by od zákazníka vybrala sumu dane z pridanej hodnoty naozaj dlžnú, ale systematicky by odvádzala štátu nižšiu sumu a ponechávala by si rozdiel na svoj vlastný prospech, čo by bolo v rozpore so zásadou, podľa ktorej daň z pridanej hodnoty vyberajú zdaniteľné osoby v každom štádiu výrobného alebo distribuného procesu na účet daňového orgánu, ktorému sú povinné ju previesť.

(pozri body 60, 61, 64, bod 3 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 5. marca 2009 (*)

„Prvá a šiesta smernica o DPH – Zásady daňovej neutrality a proporcionality – Pravidlá zaokrúhľovania súm DPH – Metódy a úrovne zaokrúhľovania“

Vo veci C-302/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, London (Spojené kráľovstvo) z 26. júna 2007 a doručený Súdnemu dvoru 29. júna 2007, ktorý súvisí s konaním:

J D Wetherspoon plc

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia T. von Danwitz (spravodajca), R. Silva

de Lapuerta, E. Juhász a G. Arestis,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: R. ?ere?, referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní z 9. októbra 2008,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- J D Wetherspoon plc, v zastúpení: M. Angiolini, barrister, a A. Khan, solicitor,
- vláda Spojeného krá?ovstva, v zastúpení: V. Jackson, splnomocnená zástupky?a, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- grécka vláda, v zastúpení: S. Alexandridou, V. Karra, K. Georgiadis a M. Apesos, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spo?enstiev, v zastúpení: M. Afonso a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypo?utí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 20. novembra 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3), zmenenej a doplnenej šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ?alej len „prvá smernica“), ako aj ?lánku 11 A ods. 1 písm. a), ?lánku 12 ods. 3 písm. a) a ?lánku 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov o dani z obratu – spoločnom systéme pre da? z pridanej hodnoty, jednotnom základe jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2003/92/ES zo 7. októbra 2003 (Ú. v. EÚ L 260, s. 8; Mim. vyd. 09/001, s. 390, ?alej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou J D Wetherspoon plc (?alej len „Wetherspoon“) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (?alej len „Commissioners“), pokia? ide o to, že Commissioners zamietli žiados? o povolenie zaokrúh?ova? nadol na úrovni druhu výrobkov a zdanite?ného plnenia dlžnú sumu dane z pridanej hodnoty (?alej len „DPH“).

Právny rámec

Právna úprava Spolo?enstva

3 ?lánok 2 prvej smernice stanovuje:

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažný daňou.

Na každé plnenie sa vyrubí daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.

Spoločný systém dane z pridanej hodnoty sa uplatňuje až po a vrátane maloobchodného stupňa.“

4 Podľa článku 10 ods. 2 šiestej smernice dôjde k zdaniteľnému plneniu a vznikne daňová povinnosť v zásade v okamihu, keď dôjde k dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služby.

5 Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje:

„Základom dane je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb.“

6 Podľa článku 12 ods. 3 písm. a) šiestej smernice štandardnú sadzbu DPH stanovuje každý členský štát ako percento zo základu dane, ktoré je rovnaké pre dodávky tovarov a poskytovanie služieb. Toto percento nesmie byť nižšie ako 15 %, s výnimkou uplatnenia jednej alebo dvoch znížených sadzieb.

7 Článok 22 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto smernice (ale len „článok 22 šiestej smernice“) stanovuje povinnosti zdaniteľných osôb na účely DPH vo vnútroštátnom systéme. Tento článok 22 stanovuje v odseku 3 písm. a) prvom pododseku, ako aj v písm. b) prvom pododseku desiatej záložky a štvrtom pododseku toto:

„a) Každá zdaniteľná osoba zabezpečí, aby vystavila faktúru, buď sama alebo jej zákazník alebo v jeho mene a vo svojom mene treťou stranou v súvislosti s tovarmi alebo službami, ktoré táto dodala alebo poskytla inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe [alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*]. ...

...

b) Bez vplyvu na špecifické opatrenia stanovené v tejto smernici, len nasledovné podrobnosti sa vyžadujú na účely DPH na faktúrach vystavených podľa prvého, druhého a tretieho pododseku bodu a):

...

– splatná čiastka DPH okrem toho [s výnimkou prípadu – *neoficiálny preklad*], ak sa používa špecifická dohoda, pre ktorú [sa používa osobitný systém, pre ktorý – *neoficiálny preklad*] táto smernica vylučuje tento podrobný údaj,

...

Čiastky, ktoré budú na faktúre, sa môžu vyjadriť v ľubovoľnej mene, za predpokladu, že čiastka

dane na zaplataenie je vyjadrená v národnej mene členského štátu, v ktorom sa realizuje dodávka tovarov alebo služieb...

...“

8 Článok 22 ods. 4 písm. a) a b) a ods. 5 šiestej smernice stanovuje:

„4. a) Každá zdaniteľná osoba predloží priznanie do termínu, ktorý určia členské štáty. ...

b) Priznanie k dani musí podávať všetky informácie potrebné pre kalkuláciu dane, ktorá sa stane uplatniteľná a odpôty, ktoré sa majú zahrnúť tam, kde sú uplatniteľné a pokiaľ sa to považuje ako nevyhnutné pre stanovenie základu danej povinnosti, celková hodnota transakcií ohľadne tejto dane a odpôty a hodnota každej oslobodenej transakcie.

...

5. Každá zdaniteľná osoba zaplatí istú hodnotu dane z pridanej hodnoty, keď predkladá pravidelné daňové priznanie. Členské štáty však môžu stanoviť rozdielny dátum na platbu tejto hodnoty alebo môžu požadovať predbežnú platbu.“

9 V priebehu rokov 2004 až 2006 bolo vykonaných viacero zmien šiestej smernice. Spomedzi vyššie uvedených ustanovení bolo zmenené len znenie článku 12 ods. 3. Táto zmena však nemá vplyv na odpovede, ktoré je potrebné poskytnúť na prejudiciálne otázky.

Vnútroštátna právna úprava

10 Článok 13 nariadenia z roku 1995 o dani z pridanej hodnoty (Value Added Tax Regulations 1995) stanovuje povinnosť vydať faktúru s DPH, ak je zdaniteľné plnenie poskytnuté inej zdaniteľnej osobe.

11 Podľa článku 16 ods. 1 uvedeného nariadenia „maloobchodník“ nie je povinný vydať faktúru s DPH, ibaže by o to požiadal zákazník. V prípade protihodnoty nepresahujúcej 100 GBP je možné vydať „menej podrobnú faktúru na účely DPH“, v ktorej sa okrem iného uvedie pre každú uplatniteľnú sadzbu hrubá suma, ktorá má byť zaplatená, vrátane DPH a uplatniteľná sadzba DPH.

12 Commissioners vydali pre zdaniteľné osoby usmernenia na určovanie DPH Notice 700 – The VAT Guide – April 2002 (čalej len „usmernenia DPH 700“).

13 Články 17.5, 17.5.1 a 17.6 uvedených usmernení sa týkajú zaokrúhľovania súm DPH. Stanovujú:

„17.5 Výpočet DPH na faktúrach – zaokrúhľovanie súm

Poznámka: usmernenie v tomto článku na zaokrúhľovanie súm DPH smerom nadol je určené pre fakturujúcich obchodníkov a uplatňuje sa iba tam, kde DPH určovaná zákazníkom a DPH zaplatená v prospech Customs and Excise sú rovnaké. Vo všeobecnosti usmernenie zaokrúhľovať smerom nadol nie je adresované maloobchodníkom, ktorí by mali vychádzať z článku 17.6.

Môžete zaokrúhľovať smerom nadol súhrnnú DPH splatnú za všetky tovary a služby uvádzané vo faktúre s DPH na celé penny. Môžete neprihliadať na akýkoľvek zlomok penny.

17.5.1 Výpočet vychádzajúci z druhov tovarov alebo služieb

Ak chcete vyíslí DPH oddelene za druh tovarov alebo služieb, ktoré sú zahrnuté s inými tovarmi alebo službami do tej istej faktúry, je potrebné vypoítať samostatné íastky DPH bu? zaokrúhlením:

- smerom nadol na najbližšie 0,1 p – napríklad 86,76 p by bolo zaokrúhlené nadol na 86,7 p; alebo
- na najbližšie 1 p alebo 0,5 p – napríklad 86,76 p by bolo zaokrúhlené na 87 p.

Akoko?vek sa rozhodnete, je potrebné postupovať jednotne.

Kone?ná celková suma DPH, ktorá sa má zaplati?, môže by? zaokrúhlená nadol na najbližší celý penny.

...

17.6 Výpočet DPH u maloobchodníkov

Väšina maloobchodníkov pri ú?tovaní DPH používa maloobchodnú schému. Ak takto ú?tujete DPH, tento ílánok je bezpredmetný.

Maloobchodníci ?oraz viac používajú sofistikovanú pokladni?nú technológiu pre identifikovanie DPH ú?tovanej z každého zdanite?ného plnenia a vydanie faktúry. Ak sa nepoužíva maloobchodná schéma, ale namiesto toho sa vypoítava DPH na úrovni druhu alebo na úrovni faktúry, nesmie sa suma DPH zaokrú?ovať nadol. Je však možné zaokrú?ovať (nahor a nadol) každý výpočet DPH.“

14 Usmernenia o DPH 700 nedefinujú pojem „fakturujúci obchodníci“.

15 íalšie údaje týkajúce sa zaokrú?ovania sú obsiahnuté v manuáli Commissioners V1?24A: Trader's records, ktorý predstavuje pokyny pre zamestnancov da?ových orgánov, ale je dostupný aj pre verejnos?.

16 Bod 12.1 tohto manuálu uvádza, že na ú?ely výkladu ílánku 17.5 usmernení o DPH 700 „je potrebné poznamenať, že zaokrú?ovanie je da?ovo neutrálne v kontexte predpisov pre fakturujúcich obchodníkov. Je to tak preto, že obvykle ovplyvnia dodávate?ovu da? na výstupe, ako aj da? na výstupe zákazníka. To znamená, že ke? fakturujúci obchodník vypoítava DPH z ístej sumy, vypoítaná suma, ktorá sa ú?tuje zákazníkovi a ktorú má zákazník zaplati?, sa môže zaokrúhliť smerom nadol“.

17 Bod 12.2 manuálu V1?24A: Trader's records stanovuje:

„Sofistikované ú?tovné systémy umožňujú maloobchodníkom uríť DPH na úrovni druhov tovarov alebo vydávať faktúry s DPH. ...

Vo všeobecnosti platí, že možnos? zaokrúhlenia smerom nadol neprichádza do úvahy pre maloobchodníkov. Je to tak preto, že ú?inok zaokrúhlenia smerom nadol DPH ú?tovanej kone?ným zákazníkom nemá znížiť splatnú DPH (ktorej sumou je sadzba DPH vynásobená protihodnotou), ale len znížiť DPH priznanú Commissioners.

Väšina maloobchodníkov pokračuje v ú?tovaní DPH pomocou maloobchodného systému. Problém zaokrú?ovania nastáva len pre maloobchodníkov, ktorých ú?tovné systémy im

umožňujú stanoviť DPH na úrovni druhu tovarov a vydávať faktúry. ...

Ak maloobchodník stanoví ceny bez DPH – tak, že DPH útovaná zákazníkovi a DPH priznaná Commissioners sú rovnaké – možnosť zaokrúhlenia môže prichádzať do úvahy. Ak uvažujete o takomto systéme, mali by ste preskúmať, ako sú ceny v skutočnosti stanovené. Pokiaľ maloobchodník skutočne dospeje k predajnej cene zahŕajúcej DPH poíňajúc so sumou netto, vyjadrenou v celých penny, potom môže prichádzať do úvahy možnosť zaokrúhlenia. ...“

18 Bod 12.3 manuálu V124A: Trader's records vysvetľuje metódu aritmetického zaokrúhľovania a stanovuje vo svojom treťom odseku, že „ak obchodník ponúka alternatívnu metódu zaokrúhľovania, mala by sa považovať za dovolenú, ak vytvára prijateľný a primeraný výsledok“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

19 Wetherspoon prevádzkuje reťazec viac ako 670 pohostinstiev po celom Spojenom kráľovstve. Väšina jej príjmov pochádza z maloobchodného predaja potravín a nápojov konečným spotrebiteľom.

20 Wetherspoon oznamuje svojim zákazníkom maloobchodné predajné ceny vrátane DPH. Nevystavuje im úplné faktúry na účely DPH, vydáva im však zvyčajne pri objednávke potravín a teplých nápojov pokladničné doklady, ktoré obsahujú jej registračné číslo na DPH. V prípade iných nápojov, vrátane alkoholických, vystavuje pokladničné doklady len na žiadosť zákazníka.

21 Až do roku 2004 Wetherspoon útovala splatnú DPH z každého zdaniteľného plnenia poskytnutého konkrétnemu zákazníkovi, ktoré podliehalo štandardnej sadzbe DPH 17,5 % tak, že vynásobila celú sumu predaja zlomkom $\frac{7}{47}$. Výsledok bol aritmeticky zaokrúhlený nahor alebo nadol na najbližší celý penny.

22 Od modernizácie svojich elektronických platobných terminálov v priebehu augusta 2004 je Wetherspoon schopná vypočítať DPH na úrovni „druhu výrobkov“, teda pre každý druh výrobkov identifikovaný oddelene, ak ich zdaniteľné plnenie obsahuje viac. Na tieto účely žalobkyňa vo veci samej vypočítava a zaokrúhľuje DPH nadol na tretie desatinné miesto, teda na desatinu najbližšieho nižšieho penny, na úrovni druhu výrobkov. Potom spočíta tieto sumy DPH a zaokrúhli celkovú získanú sumu nadol na najbližší celý penny na úrovni zdaniteľného plnenia.

23 Medzi septembrom 2004 a januárom 2005 Wetherspoon viedla rokovania s Commissioners s cieľom uzavrieť dohodu o systéme na mieru pre maloobchodníkov, ale systém navrhovaný Wetherspoon nikdy Commissioners neschválil, ani ho Wetherspoon nezaviedla do praxe.

24 Listom z 23. marca 2006 Commissioners odmietli schváliť Wetherspoon, aby mohla zaokrúhľovať nadol DPH dlžnú z každého zdaniteľného plnenia. Wetherspoon teda podala 7. apríla 2006 žalobu proti tomuto odmietnutiu. Dňa 7. septembra 2006 podala ďalšie dve žaloby, z tých istých dôvodov, proti dvom ďalším výmerom vydaným 8. a 17. augusta 2006.

25 Wetherspoon tvrdí, že môže oprávnene uplatňovať metódu zaokrúhľovania nadol stanovenú v článku 17.5.1 usmernení o DPH 700. Commissioners však tvrdia, že musí zaokrúhľovať aritmeticky, a to buď na úrovni druhu výrobkov, alebo na úrovni zdaniteľného plnenia.

26 Vnútroštátny súd, na ktorý boli podané uvedené žaloby uvádza, že ani právo Spoločenstva, ani zákon z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty (U.K. Value Added Tax Act 1994), ani nariadenie z roku 1995 o dani z pridanej hodnoty nestanovujú výslovné pravidlá týkajúce sa metódy

zaokrúhľovania, ktorá sa má použiť, keď uplatnenie štandardnej sadzby DPH vedie k sume pozostávajúcej z najmenšieho zlomku menovej jednotky, v predmetnom prípade penny. Podľa tohto istého súdu dve metódy zaokrúhľovania sú možné. Je totiž možné buď zaokrúhľovať systematicky na celé číslo nadol, alebo zaokrúhľovať aritmeticky, teda zaokrúhľovať zlomky menšie ako 0,5 penny na celé číslo nadol a sumy rovné alebo vyššie ako 0,5 na celé číslo nahor.

27 Vnútroštátny súd dodáva, že ani smernice, ani právna úprava Spojeného kráľovstva neuvádzajú, v ktorom štádiu alebo na ktorej úrovni má dochádzať k zaokrúhľovaniu. Teda, keď si zákazník kúpi viacero tovarov naraz, je možné zaokrúhľovať fakturovanú DPH buď pre každú položku oddelene, alebo pre každý druh výrobku, keď boli predané viaceré položky toho istého výrobku, alebo na úrovni celkového zdaniteľného plnenia zákazníkovi, alebo v okamihu podania daňového priznania na DPH na konci príslušného účtovného obdobia, alebo napokon na inej úrovni, akou je úroveň hrubých denných príjmov predajne alebo všetkých predajní maloobchodníka.

28 Vnútroštátny súd, keďže sa domnieva, že existuje neistota, pokiaľ ide o otázku, či právo Spoločenstva vyžaduje osobitnú formu zaokrúhľovania a prípadne, pokiaľ ide o spôsob, akým sa zásada daňovej neutrality uplatňuje v tomto kontexte, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto štyri prejudiciálne otázky:

„1. Riadi sa zaokrúhľovanie sumy DPH výlučne vnútroštátnym právom, alebo naopak právom Spoločenstva? Osobitne, potvrdzujú prvý a druhý odsek článku 2 prvej smernice a článok 11 A ods. 1 písm. a) a/alebo článok 12 ods. 3 písm. a) a/alebo článok 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice (v znení k 1. januáru 2004), že zaokrúhľovanie je predmetom práva Spoločenstva?

2. Osobitne:

a) Odporuje právu Spoločenstva uplatnenie vnútroštátneho predpisu alebo praxe vnútroštátneho daňového orgánu, ktoré vyžadujú zaokrúhľovanie akejkoľvek sumy DPH nahor vždy, keď zlomok najmenšej predmetnej menovej jednotky sa rovná alebo je väčší ako 0,50 (napríklad 0,5 penny sa má zaokrúhľovať nahor na najbližší celý penny)?

b) Vyžaduje právo Spoločenstva, aby zdaniteľné osoby mohli zaokrúhľovať sumu DPH, ktorá zahŕňa zlomok najmenšej dostupnej menovej jednotky, nadol?

3. V prípade predaja [za cenu] zahŕajúcu DPH, na akej úrovni právo Spoločenstva vyžaduje zaokrúhľovanie, ktoré sa má uplatňovať na účely výpočtu dlžnej DPH: na úrovni každej jednotlivkej položky, každého druhu tovarov, každej dodávky (ak ten istý spotrebiteľský koš zahŕňa viac ako jednu dodávku), na úrovni každého zdaniteľného plnenia/celkového spotrebiteľského koša, na úrovni každého účtovného obdobia DPH alebo na nejakej inej úrovni?

4. Je odpoveď na niektorú z otázok ovplyvnená zásadami práva Spoločenstva o rovnosti zaobchádzania a daňovej neutralite, najmä s odkazom na existenciu skutočnosti, že v Spojenom kráľovstve príslušné daňové orgány povoľujú zaokrúhľovať účtované sumy DPH nadol iba určitým obchodníkom?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

29 Vo svojich prvých dvoch otázkach, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či zaokrúhľovanie súm DPH patrí do vnútroštátneho práva, alebo do práva Spoločenstva a konkrétnejšie, či právo Spoločenstva obsahuje pravidlá týkajúce sa metódy zaokrúhľovania, buď také, ktoré by bránili aritmetickému zaokrúhľovaniu, alebo také, ktoré by

vyžadovali od členských států, aby povolili zdanitelným osobám zaokrouhliť systematicky nadol, keď uplatnenie štandardnej sadzby DPH vedie k sume DPH obsahujúcej zlomok najmensej národnej menovej jednotky.

30 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že Súdny dvor už rozhodol, že ustanovenia prvej a šiestej smernice neobsahujú žiadne výslovné pravidlo týkajúce sa zaokrúhľovania súm DPH. Najmä šiesta smernica nestanovuje nič v tejto súvislosti (rozsudok z 10. júla 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Zb. s. I-5097, bod 24).

31 Navyše ani znenie, ani účel článku 11 A ods. 1 písm. a) a článku 22 ods. 3 písm. b) a ods. 4 a 5 šiestej smernice neumožňujú dospieť k záveru, že bola stanovená právom Spoločenstva konkrétna metóda zaokrúhľovania (pozri v tomto zmysle rozsudok Koninklijke Ahold, už citovaný, body 27 až 30).

32 V dôsledku toho v prípade neexistencie osobitnej právnej úpravy Spoločenstva prináleží právnomu poriadku členských štátov určiť, v rámci hraníc práva Spoločenstva, metódu a pravidlá upravujúce zaokrúhľovanie sumy uvedenej v daňovom priznaní ako DPH (pozri rozsudok Koninklijke Ahold, už citovaný, bod 31).

33 Teda, keď členské štáty stanovia alebo pripustia presnú metódu zaokrúhľovania, sú povinné dodržiavať zásady upravujúce spoločný systém DPH, ako sú zásady daňovej neutrality a proporcionality. Dodržiavanie týchto zásad uznaných v právnom poriadku Spoločenstva však nespôsobuje, že by otázka konkrétnej metódy zaokrúhľovania, ktorá sa má uplatniť, patrila sama osebe do práva Spoločenstva (rozsudok Koninklijke Ahold, už citovaný, bod 32).

34 Zásada daňovej neutrality spôsobuje okrem iného, že so zdaniteľnými osobami, ktoré poskytujú tie isté plnenia alebo z ekonomického hľadiska podobné plnenia sa nesmie zaobchádzať odlišne, pokiaľ ide o metódu zaokrúhľovania uplatňovanú pri výpočte DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok Koninklijke Ahold, už citovaný, bod 36 a citovaný judikatúru). Podľa tej istej zásady suma, ktorú má vybrať daňový orgán ako DPH, nesmie byť vyššia ako tá, ktorú zaplatil konečný spotrebiteľ zdaniteľnej osobe (pozri rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Zb. s. I-5339, bod 24, a v tomto zmysle rozsudok Koninklijke Ahold, už citovaný, bod 36).

35 Uvedená zásada neobsahuje žiadnu požiadavku, pokiaľ ide o uplatnenie konkrétnej metódy zaokrúhľovania, ak metóda stanovená predmetným členským štátom zaručuje, že suma, ktorú má vybrať daňový orgán ako DPH, zodpovedá presne sume zaplatenej konečným spotrebiteľom zdaniteľnej osobe (pozri rozsudok Koninklijke Ahold, už citovaný, bod 37).

36 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, Súdny dvor rozhodol, že hoci dodržiavanie tejto zásady vyžaduje zaokrúhľovať takým spôsobom, aby zaokrúhlená suma zodpovedala v najväčšej možnej miere sume DPH vyplývajúcej z uplatnenia platnej sadzby dane, nič to nemení na tom, že túto požiadavku je potrebné skúbiť s praktickými potrebami účinného uplatňovania spoločného systému DPH a že z dôvodu technickosti otázky zaokrúhľovania je možné, že viac ako jedna metóda zaokrúhľovania by mohla splniť tieto požiadavky (pozri v tomto zmysle rozsudok Koninklijke Ahold, už citovaný, body 39 až 41).

37 Z vyššie uvedeného vyplýva, že právo Spoločenstva, najmä ustanovenia prvej a šiestej smernice a zásady daňovej neutrality a proporcionality, neobsahuje žiadnu konkrétnu povinnosť, pokiaľ ide o metódu zaokrúhľovania súm DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok Koninklijke Ahold, už citovaný, bod 42).

38 Preto je potrebné odpovedať na prvú a druhú otázku tak, že právo Spoločenstva vo svojom

sú?asnom stave nestanovuje konkrétne pravidlo týkajúce sa metódy zaokrúh?ovania súm DPH. V prípade neexistencie konkrétnej právnej úpravy Spolo?enstva prináleží ?lenským štátom, aby stanovili pravidlá a metódy zaokrúh?ovania súm DPH, pri?om tieto ?lenské štáty sú povinné pri takomto stanovení dodržiava? zásady, na ktorých je založený spoločný systém tejto dane, najmä zásady da?ovej neutrality a proporcionality. Konkrétne právo Spolo?enstva na jednej strane nebráni uplatneniu vnútroštátneho predpisu vyžadujúceho zaokrúh?ovanie sumy DPH nahor vtedy, keď zlomok najmenejšej predmetnej menovej jednotky sa bu? rovná, alebo je väčší ako 0,5, a na druhej strane nevyžaduje, aby bolo zdanite?ným osobám umožnené zaokrúhli? nadol sumu DPH vtedy, keď táto suma zah?á zlomok najmenejšej dostupnej národnej menovej jednotky.

O tretej otázke

39 Touto otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či pri predaji za cenu vrátane DPH právo Spolo?enstva vyžaduje, aby sa zaokrúh?ovanie na ú?ely výpo?tu dlžnej DPH vykonalo na určitej úrovni, napríklad na jednej z úrovní uvedených v bode 27 tohto rozsudku.

40 Pod?a vlády Spojeného krá?ovstva právo Spolo?enstva vyžaduje zaokrúh?ovanie DPH iba v štádiu, na ktorom sa vyžaduje zú?tovanie DPH ako sumy pe?azí. Teda najnižšia úroveň je bu? faktúra vydaná pod?a ?lánku 22 ods. 3 šiestej smernice, alebo pravidelné priznanie na DPH. ?lenské štáty však majú určitú diskre?nú právomoc, aby povolili zaokrúh?ovanie v skoršom štádiu, ak to považujú za vhodné.

41 Komisia Európskych spo?enstiev takisto tvrdí, že sa môže považova? za potrebné uvádza? splatnú DPH v zaokrúhlených ?íslach pri vydávaní faktúry pod?a ?lánku 22 ods. 3 šiestej smernice. V prípade maloobchodného predaja za ceny vrátane DPH sa však až v štádiu podávania pravidelného priznania na DPH objaví potreba vyjadri? dlžnú sumu v zaokrúhlených ?íslach.

42 Na druhej strane Wetherspoon tvrdí, že zaokrúh?ovanie vykonávané iba na ú?ely príslušného ú?tovného obdobia DPH je nezlu?iteľné s pravidlami prvej a šiestej smernice, ako aj so zásadami da?ovej neutrality a právnej istoty. Ke?že povinnos? poda? priznanie na DPH da?ovým orgánom za vykonané dodávky vzniká v prípade každého plnenia, je potrebné identifikova? presnú sumu DPH, ktorú je zákazník povinný zaplati? a dodávate? prizna? najneskôr na úrovni zdanite?ného plnenia.

43 Najprv je potrebné konštatova?, že ustanovenia prvej a šiestej smernice, najmä tie, ktoré uvádza vnútroštátny súd, neobsahujú žiadne výslovné pravidlo stanovujúce úroveň, na ktorej je možné alebo sa musí vykona? zaokrúh?ovanie sumy DPH obsahujúcej zlomok najmenejšej národnej menovej jednotky.

44 Najmä ?lánok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice sa totiž obmedzuje na určenie základu dane a odkazuje len na cenu dodaných tovarov a poskytnutých služieb ako protihodnotu za ne (rozsudok Koninklijke Ahold, už citovaný, bod 26).

45 ?lánok 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice stanovuje, že v prípade vydania faktúry suma splatnej dane musí byť uvedená na faktúre a byť vyjadrená v národnej mene predmetného ?lenského štátu. Z týchto požiadaviek však nevyplýva, že toto ustanovenie prikazuje použiť celé jednotky národnej meny na ú?ely uvedenej informácie.

46 Uvedené konštatovanie nie je spochybnené účelom a systémom každého z ustanovení uvedených v dvoch predchádzajúcich bodoch. Cieľom týchto ustanovení je zabezpečenie uniformity základu dane v členských štátoch, ako aj zabezpečenie riadneho fungovania vnútorného trhu (pozri rozsudok Koninklijke Ahold, už citovaný, body 28 a 29).

47 Z toho vyplýva, že ani znenie uvedených ustanovení, ani ich účel neumožňujú dospieť k záveru, že bola stanovená právom Spoločenstva konkrétna úroveň zaokrúhľovania.

48 V dôsledku toho v prípade neexistencie osobitnej právnej úpravy Spoločenstva prináleží právnemu poriadku členských štátov určiť štádium, v ktorom sa môže alebo musí vykonať zaokrúhľovanie sumy DPH.

49 Ako vyplýva z bodu 33 tohto rozsudku, členské štáty, keď určia toto štádium, sú povinné dodržiavať zásady daňovej neutrality a proporcionality, ktorými sa riadi spoločný systém DPH (pozri v tejto súvislosti body 34 až 36 tohto rozsudku). Z dôvodu technickosti otázky zaokrúhľovania však tieto zásady nie sú takej povahy, že by obsahovali požiadavky umožňujúce dospieť k záveru, že iba jedna metóda zaokrúhľovania, konkrétne tá, ktorá sa vykonáva na úrovni každej položky alebo na úrovni druhu výrobkov, umožňovala dodržať uvedené zásady.

50 Okrem toho je potrebné odlíšiť prípadné požiadavky práva Spoločenstva týkajúce sa zaokrúhľovania od praktických potrieb vyžadujúcich si zaokrúhľovanie sumy DPH, ktorá zahŕňa zlomok najmenej národnej menovej jednotky. Pokiaľ ide o plnenia vykonané za cenu vrátane DPH, nevyhnutná potreba zaokrúhľovať sumu DPH na celé číslo uvedenej menovej jednotky neexistuje v štádiu plnenia, ako to uviedla generálna advokátka v bode 42 svojich návrhov. V takom prípade totiž je až na konci obdobia, za ktoré sa podáva pravidelné priznanie na DPH, absolútne nevyhnutné dospieť k sume, ktorú je možné uhradiť a ktorá preto nesmie obsahovať zlomok najmenej menovej jednotky.

51 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné odpovedať na tretiu otázku tak, že v prípade predaja za cenu vrátane DPH, keď neexistuje osobitná právna úprava Spoločenstva, prináleží každému členskému štátu určiť v rámci hraníc práva Spoločenstva úroveň, na ktorej sa zaokrúhľovanie sumy DPH obsahujúcej zlomok najmenej národnej menovej jednotky môže alebo musí vykonať, pričom musia byť dodržané zásady daňovej neutrality a proporcionality.

O štvrtej otázke

52 Touto otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či „maloobchodník“ môže na základe zásad Spoločenstva, a to rovnosti zaobchádzania a daňovej neutrality, požadovať povolenie uplatňovania tej istej metódy zaokrúhľovania splatných súm DPH ako je tá, ktorú vnútroštátne právo priznáva určitým zdaniteľným osobám, ktoré sa nazývajú „fakturujúci obchodníci“, teda zaokrúhľovať nadol príslušnú sumu DPH na úrovni druhu výrobkov a zdaniteľného plnenia.

53 Wetherspoon tvrdí, že je nezlučiteľné so zásadou daňovej neutrality, keď sú maloobchodníci vylúčení z uplatňovania možnosti povolenej fakturujúcim obchodníkom. Toto vylúčenie vedie k tomu, že s dodávkami tovarov a poskytovaním služieb, ktoré sú podobné a navzájom si konkurujú, sa zaobchádza odlišným spôsobom z hľadiska DPH. Navyše, keďže neexistuje definícia pojmu „fakturujúci obchodníci“ vo vyššie uvedenej vnútroštátnej právnej úprave, ide o svojvoľné rozlišovanie.

54 Vláda Spojeného kráľovstva v tejto súvislosti tvrdí, že fakturujúci obchodníci neposkytujú podobné dodávky ako maloobchodníci, a teda nie sú v konkurenčnom postavení s poslednými uvedenými, ktorí podnikajú na odlišnej úrovni dodávateľského reťazca. Preto si zásady daňovej

neutrality a odstránenia skreslení hospodárskej súťaže nevyžadujú, aby sa s týmito dvoma skupinami osôb zaobchádzalo rovnakým spôsobom z hľadiska DPH.

55 Podľa Komisie zásada daňovej neutrality vylučuje, aby bolo rozšírené na maloobchodníkov povolenie daňového orgánu udelené niektorým podnikateľom, ktorí zvyčajne uplatňujú ceny bez DPH a nepredávajú konečným spotrebiteľom, zaokrúhliť nadol sumu priznanej DPH.

56 Helénska vláda tvrdí, že zaokrúhľovanie nadol nemá vplyv na konečnú sumu vybratú štátom len vtedy, ak sa uplatňuje výlučne na dodávky a poskytovanie služieb iným zdaniteľným osobám.

57 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, ako to vyplýva z bodu 34 tohto rozsudku, že zásada daňovej neutrality, ktorá odráža zásadu rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH, bráni najmä tomu, aby sa so zdaniteľnými osobami zaobchádzalo odlišne, pokiaľ ide o metódu zaokrúhľovania používanú pri výpočte DPH, ak poskytujú tie isté plnenia alebo z ekonomického hľadiska podobné plnenia (pozri v tomto zmysle takisto rozsudky z 22. mája 2008, *Ampliscientifica a Amplifin*, C-162/07, Zb. s. I-4019, bod 25, ako aj zo 17. júla 2008, *Komisija/Taliansko*, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 39).

58 Je teda potrebné zistiť, či „fakturujúci obchodníci“ a „maloobchodníci“, ktorých sa týka právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, poskytujú tie isté plnenia alebo z ekonomického hľadiska podobné plnenia.

59 V predmetnom prípade vyplýva z článku 17.5 usmernení o DPH 700, ako aj z bodov 12.1 a 12.2 manuálu V124A: *Trader's records*, že pojem „fakturujúcich obchodníkov“ sa týka len zdaniteľných osôb, ktoré poskytujú svoje služby alebo dodávky tovarov za ceny bez DPH, ku ktorým sa pridáva DPH v okamihu fakturácie.

60 V prípade cien stanovených bez DPH dochádza k zaokrúhľovaniu pred poskytnutím protihodnoty za plnenie zákazníkom. Suma dane vybratej zdaniteľnou osobou od zákazníka a suma ďalej vyplatená zdaniteľnou osobou štátu je rovnaká, a to nezávisle od uplatnenej metódy zaokrúhľovania.

61 Na druhej strane v prípade, keď DPH je zahrnutá v cene tovaru alebo služby, systematické zaokrúhľovanie nadol na úroveň nižšiu ako je tá v pravidelnom priznaní na DPH by viedlo k tomu, že zdaniteľná osoba by od zákazníka vybrala sumu DPH naozaj dlžnú, ale systematicky by odvádzala štátu nižšiu sumu a ponechávala by si rozdiel na svoj vlastný prospech. Tento výsledok by bol v rozpore so zásadou, podľa ktorej DPH vyberajú zdaniteľné osoby v každom štádiu výrobného alebo distribučného procesu na účet daňového orgánu, ktorému sú povinné ju previesť (pozri rozsudok zo 6. októbra 2005, *MyTravel*, C-291/03, Zb. s. I-8477, bod 30).

62 Navyše dve vyššie uvedené situácie sa odlišujú podstatným spôsobom z hľadiska praktických potrieb účinného uplatňovania spoločného systému DPH. Pokiaľ ide o cenu bez DPH, zvyčajne vyjadrenú v zaokrúhlených číslach, zaokrúhľovanie DPH je nevyhnutné, aby sa dosiahla celková suma, vyplývajúca zo sčítania ceny bez DPH a dlžnej DPH, ktorá má byť naozaj odvedená. Naopak, keď je DPH zahrnutá v cene tovaru alebo služby, zaokrúhľovanie nie je potrebné nato, aby mohla byť zaplatená celková cena.

63 Preto podnikatelia vykonávajúci predaj tovarov a poskytovanie služieb za ceny bez DPH a tí, ktorí vypočítavajú ceny uvedených plnení tak, že zahrnú DPH, sa nachádzajú v odlišných situáciách. Z týchto dôvodov si poslední uvedení, odvolávajúci sa na zásadu daňovej neutrality, nemôžu nárokovať, aby sa s nimi zaobchádzalo rovnakým spôsobom ako s podnikateľmi, ktorí uplatňujú ceny bez DPH, pokiaľ ide o zaokrúhľovanie splatnej sumy DPH.

64 V dôsledku toho je potrebné odpovedať na štvrtú otázku, že vzhľadom na to, že podnikatelia, ktorí vypočítavajú ceny predaja tovarov a poskytovaných služieb s DPH, sa nachádzajú v odlišnej situácii ako tí, ktorí poskytujú ten istý druh plnenia za ceny bez DPH, prví uvedení sa nemôžu odvolávať na zásadu daňovej neutrality, aby si nárokovali povolenie takisto vykonávať zaokrúhľovanie súm splatnej DPH nadol na úrovni druhu výrobkov a zdaniteľného plnenia.

O trovách

65 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. **Právo Spoločenstva vo svojom súčasnom stave nestanovuje konkrétne pravidlo týkajúce sa metódy zaokrúhľovania súm dane z pridanej hodnoty. V prípade neexistencie konkrétnej právnej úpravy Spoločenstva prináleží členským štátom, aby stanovili pravidlá a metódy zaokrúhľovania súm dane z pridanej hodnoty, pričom tieto členské štáty sú povinné pri takomto stanovení dodržiavať zásady, na ktorých je založený spoločný systém tejto dane, najmä zásady daňovej neutrality a proporcionality. Konkrétne právo Spoločenstva na jednej strane nebráni uplatneniu vnútroštátneho predpisu vyžadujúceho zaokrúhľovanie sumy dane z pridanej hodnoty nahor vtedy, keď zlomok najmenejšej predmetnej menovej jednotky sa buď rovná, alebo je väčší ako 0,5, a na druhej strane nevyžaduje, aby bolo zdaniteľným osobám umožnené zaokrúhľovať nadol sumu dane z pridanej hodnoty vtedy, keď táto suma zahŕňa zlomok najmenejšej dostupnej národnej menovej jednotky.**

2. **V prípade predaja za cenu vrátane dane z pridanej hodnoty, keď neexistuje osobitná právna úprava Spoločenstva, prináleží každému členskému štátu určiť v rámci hraníc práva Spoločenstva úroveň, na ktorej sa zaokrúhľovanie sumy dane z pridanej hodnoty obsahujúcej zlomok najmenejšej národnej menovej jednotky môže alebo musí vykonať, pričom musia byť dodržané zásady daňovej neutrality a proporcionality.**

3. **Vzhľadom na to, že podnikatelia, ktorí vypočítavajú ceny predaja tovarov a poskytovaných služieb s daňou z pridanej hodnoty, sa nachádzajú v odlišnej situácii ako tí, ktorí poskytujú ten istý druh plnenia za ceny bez dane z pridanej hodnoty, prví uvedení sa nemôžu odvolávať na zásadu daňovej neutrality, aby si nárokovali povolenie takisto vykonávať zaokrúhľovanie súm splatnej dane z pridanej hodnoty nadol na úrovni druhu výrobkov a zdaniteľného plnenia.**

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.