

Zadeva C-302/07

J D Wetherspoon plc

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

VAT and Duties Tribunal, London)

„Prva in Šesta direktiva o DDV – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti – Določbe o zaokroževanju zneskov DDV – Metode in stopnje zaokroževanja“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Šesta direktiva – Določbe o zaokroževanju zneska davka*

(direktivi Sveta 67/227, člen 2, in 77/388, členi 11A(1)(a), 12(3)(a) in 22(3)(b))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Šesta direktiva – Določbe o zaokroževanju zneska davka*

(direktivi Sveta 67/227, člen 2, in 77/388, členi 11A(1)(a), 12(3)(a) in 22(3)(b))

3. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Šesta direktiva – Zaokroževanje zneska davka*

(Direktiva Sveta 77/388)

1. Veljavno pravo Skupnosti ne vsebuje nobene posebne določbe v zvezi z metodo zaokroževanja zneskov davka na dodano vrednost. Ker ni posebne zakonodaje Skupnosti, morajo države članice določiti pravila in metode zaokroževanja zneskov davka na dodano vrednost, pri tem pa morajo spoštovati načela, na katerih temelji skupni sistem tega davka, zlasti načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti. Zlasti pravo Skupnosti na eni strani ne nasprotuje uporabi nacionalnega pravila, ki zahteva zaokroževanje zneskov davka na dodano vrednost navzgor, kadar koli je del najmanjše denarne enote enak ali večji od 0,5, in na drugi strani ne zahteva, da mora biti davčnim zavezancem dovoljeno znesek davka na dodano vrednost, ki zajema del najmanjše obstoječe denarne enote nacionalne valute, zaokrožiti navzdol.

(Glej točko 38 in točko 1 izreka.)

2. Pri prodaji po ceni, v katero je vključen davek na dodano vrednost, kadar ni posebne zakonodaje Skupnosti, mora vsaka država članica v mejah prava Skupnosti, predvsem ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti in sorazmernosti, določiti stopnjo, na kateri je mogoče ali treba zaokrožiti znesek davka na dodano vrednost, ki zajema del najmanjše denarne enote nacionalne valute.

(Glej točko 51 in točko 2 izreka.)

3. Ker so subjekti, ki obračunajo cene za prodajo blaga in opravljanje storitev z davkom na dodano vrednost, v drugačnem položaju kot tisti, ki opravljajo enako vrsto transakcij po ceni brez davka na dodano vrednost, se prvi ne morejo sklicevati na načelo davčne nevtralnosti, da bi zahtevali dovoljenje, da lahko tudi na stopnji vrste blaga in transakcije dolgovane zneske davka na dodano vrednost zaokrožujejo navzdol. Cene brez davka na dodano vrednost so namreč zaokrožene, preden naročnik izplača protidajatev za storitev. Znesek davka, ki ga davčni zavezanec obračuna naročniku, in znesek, ki ga nato davčni zavezanec izplača državi članici, sta enaka ne glede na uporabljeno metodo zaokroževanja. Kadar pa bi bil davek na dodano vrednost nasprotno vključen v ceno blaga ali storitve, bi zaradi sistematičnega zaokroževanja na nižjo stopnjo kot v rednem obračunu davka na dodano vrednost davčni zavezanec naročniku obračunal dejansko dolgovani znesek davka na dodano vrednost, državi članici pa bi sistematično izplačal nižji znesek, pri čemer bi zadržal razliko v svojo korist, kar bi bilo v nasprotju z načelom, da davčni zavezanci davek na dodano vrednost obračunajo na vsaki stopnji proizvodnje ali distribucije v korist davčne uprave, ki ji ga morajo vplačati.

(Glej točke 60, 61 in 64 ter točko 3 izreka.)

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 5. marca 2009(*)

„Prva in Šesta direktiva o DDV – Načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti – Določbe o zaokroževanju zneskov DDV – Metode in stopnje zaokroževanja“

V zadevi C-302/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo VAT and Duties Tribunal, London (Združeno kraljestvo), z odločbo z dne 26. junija 2007, ki je prispela na Sodišče 29. junija 2007, v postopku

J D Wetherspoon plc

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, T. von Danwitz (poročevalec), R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász in G. Arestis, sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: R. ?ere?, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 9. oktobra 2008,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za J D Wetherspoon plc M. Angiolini, barrister, in A. Khan, solicitor,
- za vlado Združenega kraljestva V. Jackson, zastopnica, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za grško vlado S. Alexandridou, V. Karra, K. Georgiadis in M. Apesos, zastopniki,
- za nizozemsko vlado C. Wissels in M. de Grave, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti M. Afonso in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 20. novembra 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301), kot je bila spremenjena s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Prva direktiva), in ?lenov 11(A)(1)(a), 12(3)(a) in 22(3)(b) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/92/ES z dne 7. oktobra 2003 (UL L 260, str. 8, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo J D Wetherspoon plc (v nadaljevanju: Wetherspoon) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: HMRC), ker je zadnjenavedeni zavrnil predlog, naj se ji dovoli, da davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), dolgovan na stopnji vrste blaga in transakcije, zaokroži navzdol.

Pravni okvir

Ureditev Skupnosti

3 V ?lenu 2 Prve direktive je dolo?eno:

„Na?elo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obra?una.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izra?unan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obra?una po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vklju?en v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vklju?no faze prodaje na drobno.“

4 V skladu s ?lenom 10(2) Šeste direktive obdav?ljivi dogodek in s tem obveznost obra?una

davka na?eloma nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

5 V ?lenu 11(A)(1)(a) Šeste direktive je dolo?eno:

„Dav?na osnova:

a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja pla?ilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naro?nika ali tretje osebe za te dobave, vklju?no s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

6 V skladu s ?lenom 12(3)(a) Šeste direktive vsaka država ?lanica dolo?i splošno stopnjo DDV kot odstotek od dav?ne osnove in je enaka za dobavo blaga in za opravljanje storitev. Ta odstotek ne sme biti nižji od 15 %, razen kadar se uporablja ena ali dve znižani stopnji.

7 V ?lenu 22 Šeste direktive, v razli?ici, ki izhaja iz njenega ?lena 28h (v nadaljevanju: ?len 22 Šeste direktive), so dolo?ene obveznosti dav?nih zavezancev za DDV po nacionalni ureditvi. ?len 22(3)(a), prvi pododstavek, ter (b), prvi pododstavek, deseta alineja, in ?etrty pododstavek, je dolo?eno:

„a) Vsak dav?ni zavezanec zagotovi, da sam, njegov kupec [stranka] ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov ra?un izda ra?un za blago ali storitve, ki ga je dobavil ali opravil drugemu dav?nemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni dav?ni zavezanec. [...]

[...]

b) Brez poseganja v posebno ureditev, ki jo dolo?a ta direktiva, se za namene davka na dodano vrednost na ra?unih, ki se izstavljajo v skladu s prvim, drugim in tretjim pododstavkom to?ke (a), zahtevajo samo naslednji podatki:

– [...]

– znesek davka, ki se pla?a, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta direktiva tak podatek izklju?uje,

[...]

Zneski, izkazani na ra?unih, so lahko izraženi v kateri koli valuti, pod pogojem, da je znesek davka, ki ga je treba pla?ati, izražen v nacionalni valuti države ?lanice, kjer je bilo blago dobavljeno ali kjer so bile storitve opravljene [...]

[...]“

8 V ?lenu 22(4)(a) in (b) ter (5) Šeste direktive je dolo?eno:

„4. a) Vsak dav?ni zavezanec predloži obra?un v roku, ki ga dolo?i vsaka država ?lanica. [...]

b) Obra?un mora vsebovati vse podatke, ki so potrebni za izra?un davka, za katerega je nastala obveznost obra?una, in odbitkov ter, kadar je to ustrezno in potrebno za dolo?itev dav?ne osnove, skupni znesek transakcij, ki se nanašajo na takšen davek in odbitke, ter skupni znesek oproš?enih dobav.

[...]

5. Vsak dav?ni zavezanec pla?a neto znesek davka na dodano vrednost ob predložitvi rednega

obračuna. Države članice pa lahko določijo drugačen datum za plačilo zneska ali lahko zahtevajo vmesno plačilo.“

9 Šesta direktiva je bila v letih od 2004 do 2006 večkrat spremenjena. Od navedenih določb je bilo spremenjeno le besedilo člena 12(3). Vendar ta sprememba ni vplivala na odgovore na vprašanja za predhodno odločanje.

Nacionalna ureditev

10 Člen 13 uredbe iz leta 1995 v zvezi z davkom na dodano vrednost (Value Added Tax Regulations 1995) določa obveznost predložitve računa DDV, če se obdavčljiva dobava ali storitev opravi za drugega davčnega zavezanca.

11 V skladu s členom 16(1) navedene uredbe „trgovec na drobno“ ni zavezan predložiti računa DDV, razen če naročnik to zahteva. Kadar protidajatev ne presega 100 GBP, je mogoče predložiti „manj podroben račun DDV“, na katerem sta med drugim navedena bruto znesek z DDV, ki ga je treba plačati za vsako veljavno stopnjo, in veljavna stopnja DDV.

12 HMRC je za davčne zavezanke izdal navodila na področju DDV, in sicer *VAT Notice 700 – The VAT Guide – April 2002* (v nadaljevanju: obvestilo DDV 700).

13 Točke 17.5, 17.5.1 in 17.6 navedenega obvestila se nanašajo na zaokroževanje zneskov DDV. Določajo:

„17.5 Obračunavanje DDV na računih – zaokroževanje zneskov

Opomba: Ugodnost glede zaokroževanja zneskov DDV navzdol po tej točki je namenjena trgovcem z račun in se uporablja, samo če je DDV, ki se obračuna naročnikom, in DDV, ki se plača uradu za carino in trošarino (Customs and Excise), enak. Ugodnost zaokroževanja navzdol na celoma ni primerna za trgovce na drobno, ki morajo upoštevati točko 17.6.

Skupni znesek DDV, ki ga je treba plačati na blago in storitve z računa DDV, je mogoče zaokrožiti navzdol do celega penija. Kakršen koli del penija je mogoče zanemariti.

17.5.1 Obračunavanje na podlagi vrste blaga ali storitev

Če želite DDV obračunati ločeno za vrsto blaga ali storitev, ki je skupaj z drugim blagom ali storitvami del istega računa, morate izračunati ločene zneske DDV bodisi z zaokrožitvijo:

- navzdol do najbližjega 0,1 penija – 86,76 penija bi, na primer, zaokrožili navzdol na 86,7 penija, bodisi
- do najbližjega celega penija ali 0,5 penija – 86,76 penija bi, na primer, zaokrožili navzgor na 87 penijev.

Ne glede na to, za kaj se odločite, morate biti dosledni.

Končni skupni znesek DDV za plačilo se lahko zaokroži navzdol do najbližjega penija.

[...]

17.6 Obračun DDV pri trgovcih na drobno

Večina trgovcev na drobno obračunava DDV po maloprodajni ureditvi. Če tudi vi tako obračunavate DDV, vas ta točka ne zadeva.

Trgovci na drobno za določitev dolgovanega DDV pri vsaki transakciji in za izdajo računa še dalje pogosteje uporabljajo visoko blagajniško tehnologijo. Če ne uporabljate maloprodajne ureditve, ampak DDV obračunavate na stopnji vrste ali računa, zneska DDV ne smete zaokrožiti navzdol. Lahko pa (navzgor in navzdol) zaokrožujete vsak izračun DDV.“

14 V obvestilu DDV 700 pojem „trgovci z računi“ ni opredeljen.

15 Dodatna navodila v zvezi z zaokroževanjem so navedena v priročniku HMRC V1-24A: *Trader's records*, ki je priročnik za osebe davčnih organov, dostopen tudi javnosti.

16 V oddelku 12.1 tega priročnika je navedeno, da je pri razlagi točke 17.5 obvestila DDV 700 „pomembno upoštevati, da je prav v zvezi s pravili za trgovce z računi zaokroževanje davčno nevtravno. To je zato, ker običajno vpliva tako na izhodni davek dobavitelja kot na vhodni davek naročnika. To pomeni, da kadar trgovec z računi obračuna DDV od neto vrednosti, se zaradi znesek, ki ga mora plačati naročnik, lahko zaokroži navzdol“.

17 V oddelku 12.2 priročnika V1-24A: *Trader's records* je določeno:

„Visoko razviti računovodski paketi trgovcem na drobno omogočajo, da določijo DDV na stopnji vrste in/ali izdajo račun DDV. [...]

Načeloma ugodnost zaokroževanja navzdol ni primerna za trgovce na drobno, ker učinek zaokroževanja navzdol tistega DDV, ki se obračuna končnim potrošnikom, ni znižanje dolgovanega DDV (ki je stopnja DDV, pomnožena s ceno), ampak samo znižanje davka, ki se obračuna HMRC.

Večina trgovcev na drobno DDV še vedno obračunava z uporabo maloprodajne ureditve. Težava v zvezi z zaokroževanjem se pojavi samo pri tistih trgovcih na drobno, ki imajo računovodske sisteme, ki jim omogočajo določitev davka na stopnji vrste in izdajo računov. [...]

Če trgovec na drobno v resnici določa cene brez DDV – tako da sta DDV, ki se obračuna potrošniku, in DDV, ki se obračuna HMRC, enaka –, so lahko obstoječe zaokroževalne ugodnosti primerne. Pri obravnavi takega sistema morate preučiti, kako se cene dejansko določajo. Če trgovec na drobno prodajno ceno z vključenim DDV resnično izračuna tako, da začne z neto vrednostjo, izraženo v celih penijih, potem je lahko obstoječa ugodnost primerna.“

18 V oddelku 12.3 priročnika V1-24A: *Trader's records* je pojasnjena metoda računskega zaokroževanja, v tretjem pododstavku pa je določeno, da „če trgovec predlaga drugačno metodo zaokroževanja, jo je treba obravnavati in dovoliti, če omogoča sprejemljiv in razumen rezultat“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

19 Družba Wetherspoon upravlja verigo več kot 670 točilnic po vsem Združenem kraljestvu. Večino dohodkov ima od maloprodaje hrane in pijače končnim potrošnikom.

20 Družba Wetherspoon naročnikom prikazuje prodajno ceno maloprodajnih proizvodov z vključenim DDV. Naročnikom ne izdaja popolnih računov DDV, ampak jim za naročila hrane in tople pijače običajno izda račune, na katerih je njena davčna številka za DDV. Za druge pijače, tudi alkoholne, izda račune le na zahtevo naročnika.

- 21 Družba Wetherspoon je do leta 2004 računala DDV, dolgovan za vsako transakcijo s posameznim naročnikom, za katero je določena splošna stopnja DDV 17,5%, tako da je celotni znesek prodaje pomnožila s 7/47. Rezultat je bil računsko zaokrožen navzgor ali navzdol do najbližjega celega penija.
- 22 Družba Wetherspoon je lahko po posodobitvi prodajnih mest z elektronskim plačevanjem avgusta 2004 računala DDV na stopnji „vrste blaga“, in sicer za vsako posamezno opredeljeno vrsto blaga, kadar je v transakciji zajetih več proizvodov. Tožena stranka v postopku v glavni stvari računala in zaokrožuje DDV na tri decimalke, in sicer do najbližje desetine penija na stopnji vrste blaga. Nato te zneske DDV sešteje in zaokroži celotni znesek navzdol do najbližjega celega penija na stopnji transakcije.
- 23 Družba Wetherspoon se je med septembrom 2004 in januarjem 2005 s HMRC pogajala, da bi se dogovorila za sistem za trgovce na drobno, vendar sistema, ki ga je predlagala družba Wetherspoon, HMRC ni nikoli potrdil, družba Wetherspoon pa ga ni izvedla.
- 24 HMRC z dopisom z dne 23. marca 2006 družbi Wetherspoon ni dovolil zaokroževati navzdol DDV, dolgovanega za vsako transakcijo. Družba Wetherspoon je tako 7. aprila 2006 zoper to zavrnitev vložila tožbo. Na podlagi istih razlogov je 7. septembra 2006 vložila tožbi zoper odločbi o odmeri davka, ki sta bili izdani 8. in 17. avgusta 2006.
- 25 Družba Wetherspoon zatrjuje, da ima pravico uporabljati metodo zaokroževanja navzdol, ki je določena v točki 17.5.1 obvestila DDV 700. HMRC trdi, da mora, nasprotno, računsko zaokroževati bodisi na stopnji vrste blaga bodisi transakcije.
- 26 Predložitveno sodišče, ki so mu bile predložene navedene tožbe, trdi, da niti pravo Skupnosti, niti zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994 (U.K. Value Added Tax Act 1994), niti uredba iz leta 1995 o davku na dodano vrednost ne določajo izrecnih pravil v zvezi z metodo zaokroževanja, ki se uporablja, kadar uporaba splošne stopnje DDV vodi do zneska, ki vsebuje del najmanjše denarne enote, in sicer v obravnavani zadevi penija. Predložitveno sodišče meni, da sta mogoči dve metodi zaokroževanja. Mogoče bi bilo namreč zaokroževati bodisi sistematično navzdol do cele številke bodisi računsko, torej zaokroževati dele penija, manjše od 0,5, na celi peni navzdol in zneske, enake ali višje od 0,5 penija, na celi peni navzgor.
- 27 Predložitveno sodišče dodaja, da niti direktive niti zakonodaja Združenega kraljestva ne določajo, v kateri fazi ali stopnji mora priti do zaokroževanja. Kadar naročnik kupi več blaga hkrati, je mogoče obravnavati DDV zaokrožiti bodisi za vsak kos ločeno, bodisi za vsako vrsto blaga, kadar je bilo kupljenih več kosov istega proizvoda, bodisi na stopnji celotne transakcije z naročnikom, bodisi pri obračunu DDV na koncu upoštevnega obračunskega obdobja, bodisi, nazadnje, na kakšni drugi stopnji, na primer na stopnji dnevnega bruto prihodka za vsako prodajno mesto ali za vsa prodajna mesta trgovca na drobno.
- 28 Ker je predložitveno sodišče menilo, da ni jasno, ali pravo Skupnosti zahteva posebno obliko zaokroževanja, in če je tako, kako se uporablja načelo davčne nevtralnosti v teh okoliščinah, je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo naslednja vprašanja:

„1. Ali zaokroževanje zneskov DDV ureja nacionalno pravo ali pravo Skupnosti? Predvsem, ali člen 2(1) in (2) Prve direktive in členi 11(A)(l)(a) in/ali 12(3)(a) in/ali 22(3)(b) (razlika, ki je veljala 1. januarja 2004) Šeste direktive potrjujejo, da je zaokroževanje predmet prava Skupnosti?

2. Še posebej:

a) Ali pravo Skupnosti nasprotuje uporabi nacionalnega pravila ali praksi nacionalnega davčnega organa, ki zahteva zaokroževanje navzgor vsakega zneska DDV, kadar koli je del najmanjše denarne enote enak ali večji od 0,5 (na primer 0,5 penija se mora zaokrožiti navzgor na 1 peni)?

b) Ali pravo Skupnosti določa, da lahko davčni zavezanci vsak znesek DDV, ki zajema del najmanjše obstoječe denarne enote valute, zaokrožijo navzdol?

3. Na kateri stopnji prodaje [po ceni], v katero je vključen DDV, pravo Skupnosti zahteva zaokroževanje pri izražanju dolgovanega DDV: na stopnji vsakega posameznega kosa, vsake vrste blaga, vsake dobave (če je več dobav vključenih v isto košarico), vsake transakcije/skupne košarice ali vsakega obračunskega obdobja oziroma na kakšni drugi stopnji?

4. Ali na kateri koli odgovor vplivata načeli prava Skupnosti enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti, zlasti ob upoštevanju, da so v Združenem kraljestvu davčni organi le nekaterim trgovcem dovolili, da zneske DDV, ki jih je treba obračunati, zaokrožijo navzdol?

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

29 Predložitveno sodišče s prvima vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je zaokroževanje zneskov DDV predmet nacionalnega prava ali prava Skupnosti in, podrobneje, ali pravo Skupnosti zajema pravila v zvezi z metodo zaokroževanja, tako da bodisi prepoveduje računsko zaokroževanje bodisi zahteva, da države članice davčnim zavezancem dovolijo sistematično zaokroževanje navzdol, kadar bi uporaba splošne stopnje DDV vodila do zneska DDV, ki zajema del najmanjše obstoječe denarne enote nacionalne valute.

30 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je Sodišče že odločilo, da določbe Prve in Šeste direktive ne vsebujejo nobenega izrecnega pravila glede zaokroževanj zneskov DDV. Zlasti Šesta direktiva glede tega ne določa ničesar (sodba z dne 10. julija 2008 v zadevi Koninklijke Ahold, C-484/06, še neobjavljena v ZDl., točka 24).

31 Poleg tega niti cilj niti sistematika členov 11(A)(1)(a) in 22(3)(b), (4) in (5) Šeste direktive ne omogočata sklepa, da je pravo Skupnosti določilo posebno metodo zaokroževanja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Koninklijke Ahold, točke od 27 do 30).

32 Ker ni posebne zakonodaje Skupnosti, morajo torej pravni redi držav članic v mejah prava Skupnosti določiti metodo in pravila za zaokroževanje zneska, obračunanega iz naslova DDV (glej zgoraj navedeno sodbo Koninklijke Ahold, točka 31).

33 Ko države članice določajo ali sprejemajo natančno metodo zaokroževanja, morajo spoštovati načela skupnega sistema DDV, kot sta načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti. Spoštovanje teh načel, ki jih pravni red Skupnosti priznava, kljub temu ne pomeni, da vprašanje posebne metode zaokroževanja, ki jo je treba uporabiti, spada na področje prava Skupnosti (zgoraj navedena sodba Koninklijke Ahold, točka 32).

34 Posledica načela davčne nevtralnosti je zlasti, da davčni zavezanci, ki opravljajo enake ali enakovrstne gospodarske transakcije, ne smejo biti obravnavani različno glede metode zaokroževanja, ki se uporabi pri izražanju DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Koninklijke Ahold, točka 36 in navedena sodna praksa). V skladu z istim načelom znesek, ki ga

mora prejeti davčna uprava iz naslova DDV, ne sme biti višji od zneska, ki ga končni potrošnik plača davčnemu zavezancu (glej sodbo z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, str. I-5339, točka 24, in v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Koninklijke Ahold, točka 36).

35 Navedeno načelo tako ne vsebuje nobene zahteve glede uporabe posebne metode zaokroževanja, če metoda, ki jo je sprejela zadevna država članica, zagotavlja, da znesek, ki ga prejme davčna uprava iz naslova DDV, natančno ustreza znesku DDV, ki ga končni potrošnik plača davčnemu zavezancu (glej zgoraj navedeno sodbo Koninklijke Ahold, točka 37).

36 Sodišče je v zvezi z načelom sorazmernosti odločilo, da sicer spoštovanje tega načela zahteva, da zaokroženi znesek čim bolj ustreza znesku, ki izhaja iz uporabe veljavne stopnje, vendar pa mora biti ta zahteva čim natančneje usklajena s praktičnimi potrebami po učinkoviti uporabi skupnega sistema DDV, in da bi lahko bile zaradi tehnične narave vprašanja zaokroževanja te zahteve izpolnjene z več kot le eno metodo zaokroževanja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Koninklijke Ahold, točke od 39 do 41).

37 Iz navedenega izhaja, da pravo Skupnosti, zlasti določbe Prve in Šeste direktive ter načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti, ne vsebuje nobene posebne določbe v zvezi z metodo zaokroževanja zneskov DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Koninklijke Ahold, točka 42).

38 Na prvo in drugo vprašanje je treba torej odgovoriti tako, da veljavno pravo Skupnosti ne vsebuje nobene posebne določbe v zvezi z metodo zaokroževanja zneskov DDV. Ker ni posebne zakonodaje Skupnosti, morajo države članice določiti pravila in metode zaokroževanja zneskov DDV, pri tem pa morajo spoštovati načela, na katerih temelji skupni sistem tega davka, zlasti načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti. Zlasti pravo Skupnosti na eni strani ne nasprotuje uporabi nacionalnega pravila, ki zahteva zaokroževanje zneskov DDV navzgor, kadar koli je del najmanjše zadevne denarne enote enak ali večji od 0,5, in na drugi strani ne zahteva, da mora biti davčnim zavezancem dovoljeno znesek DDV, ki zajema del najmanjše obstoječe denarne enote nacionalne valute, zaokrožiti navzdol.

Tretje vprašanje

39 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem sprašuje, ali pri prodaji po ceni, v katero je vključen DDV, pravo Skupnosti zahteva zaokroževanje pri izražanju DDV, dolgovanega na določeni stopnji, na primer na eni od stopenj, navedenih v točki 27 te sodbe.

40 Vlada Združenega kraljestva meni, da pravo Skupnosti zahteva zaokroževanje DDV le v fazi, v kateri zahteva obračun DDV kot denarnega zneska. Tako bi bila najnižja stopnja bodisi račun, izdan na podlagi člena 22(3) Šeste direktive, bodisi redni obračun DDV. Vendar države članice ohranijo določeno prosto presojo, da lahko dovolijo zaokroževanje v zgodnejši fazi, če štejejo to za primerno.

41 Tudi Komisija Evropskih skupnosti meni, da je mogoče meniti, da je dolgovani DDV nujno treba navesti v zaokroženih zneskih, ko se izdaja račun v skladu s členom 22(3) Šeste direktive. Vendar pri prodaji na drobno po ceni, v kateri je vključen DDV, šele v fazi rednega obračuna DDV postane nujno, da se znesek izrazi v zaokroženih zneskih.

42 Nasprotno družba Wetherspoon meni, da zaokroževanje, ki bi se izvajalo le na koncu upoštevnega obračunskega obdobja za DDV, ne bi bilo združljivo s predpisi iz Prve in Šeste direktive ter načeloma davčne nevtralnosti in pravne varnosti. Ker se mora davčnim organom prijaviti DDV za dobave, opravljene v zvezi z vsako transakcijo, bi bilo treba opredeliti natančno

znesek DDV, ki ga mora plačati naročnik in ki ga mora dobavitelj obračunati najkasneje na stopnji transakcije.

43 Najprej je treba ugotoviti, da določbe Prve in Šeste direktive, zlasti tiste, ki jih navaja predložitveno sodišče, ne zajemajo nobenega izrecnega pravila, ki bi določalo stopnjo, na kateri se lahko zaokrožujejo ali se morajo zaokroževati zneski DDV, ki zajemajo del najmanjše obstoječe denarne enote nacionalne valute.

44 Zlasti člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive se omejuje na določitev davčne osnove in se sklicuje zgolj na cene dobavljenega blaga in opravljenih storitev kot protidajatev za to (zgoraj navedena sodba Koninklijke Ahold, točka 26).

45 Člen 22(3)(b) Šeste direktive določa, da mora biti, če se izda račun, znesek davka, ki ga je treba plačati, naveden na računu in izražen v nacionalni valuti zadevne države članice. Vendar iz teh zahtev ne izhaja, da ta določba nalaga, da se za navedeno informacijo uporabi cela denarna enota nacionalne valute.

46 Navedene ugotovitve nikakor ne omajajo cilji in sistematika katere od določb, navedenih v prejšnjih dveh tokah. Namen teh določb je zagotoviti enotnost davčne osnove v državah članicah in dobro delovanje notranjega trga (glej zgoraj navedeno sodbo Koninklijke Ahold, točki 28 in 29).

47 Niti besedilo navedenih določb niti njihov cilj ne omogočata sklepa, da je v določbah Skupnosti predvidena posebna stopnja zaokroževanja.

48 Ker ni posebne zakonodaje Skupnosti, morajo torej pravni redi držav članic v mejah prava Skupnosti določiti fazo, v kateri se lahko zaokrožujejo ali se morajo zaokroževati zneski DDV.

49 Iz točke 33 te sodbe tako izhaja, da morajo države članice, ko določajo to fazo, spoštovati načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti, ki veljata za skupni sistem DDV (glej v tem smislu točke od 34 do 36 te sodbe). Vendar zaradi tehnične narave vprašanja zaokroževanja ti načeli ne vsebujeta zahtev, ki bi omogočale sklep, da lahko zgolj ena faza zaokroževanja, in sicer zlasti tista na stopnji kosa ali vrste blaga, zadosti navedenima načeloma.

50 Poleg tega je treba razlikovati med morebitnimi zahtevami prava Skupnosti v zvezi z zaokroževanjem in praktičnimi potrebami po zaokroževanju zneska DDV, ki zajema del najmanjše obstoječe denarne enote nacionalne valute. V zvezi s transakcijami, opravljenimi po ceni, v katero je vključen DDV, ni nujne potrebe po zaokroževanju DDV na celo navedeno denarno enoto na stopnji transakcije, kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 42 sklepnih predlogov. V takem primeru je namreč šele po rednem obračunu DDV neizogibno nujno priti do zneska, ki ga je mogoče dejansko izplačati, in zato ne sme zajemati dela najmanjše denarne enote.

51 Glede na zgoraj navedeno je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da mora pri prodaji po ceni, v katero je vključen DDV, kadar ni posebne zakonodaje Skupnosti, vsaka država članica v mejah prava Skupnosti, predvsem ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti, določiti stopnjo, na kateri je mogoče ali treba zaokrožiti znesek DDV, ki zajema del najmanjše denarne enote nacionalne valute.

Četrto vprašanje

52 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali lahko „trgovec na drobno“, s tem da se opre na načeli prava Skupnosti enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti, zahteva dovoljenje za uporabo enake metode zaokroževanja dolgovanih zneskov DDV, kot je metoda, ki je v nacionalnem pravu dovoljena nekaterim davčnim zavezancem, imenovanim „trgovci z računi“, in

sicer da se zneski, dolgovani iz naslova DDV na stopnji vrste blaga in transakcije, zaokrožujejo navzdol.

53 Družba Wetherspoon meni, da to, da se ugodnost, ki je odobrena trgovcem z ra?uni, zavrne trgovcem na drobno, ni združljivo z na?elom dav?ne nevtralnosti. Ta izklju?itev bi povzro?ila, da bi se dobave enakovrstnega blaga ali opravljanja enakovrstnih storitev, ki so med seboj konkuren?ni, obravnavali razli?no z vidika DDV. Poleg tega naj bi, ker pojem „trgovci z ra?uni“ v zgoraj navedeni nacionalni ureditvi ni opredeljen, šlo za samovoljno razlikovanje.

54 Vlada Združenega kraljestva v zvezi s tem meni, da trgovci z ra?uni ne opravljajo dobav, primerljivih dobavam trgovcem na drobno, in da zadnjenavedenim niso konkuren?ni, ker trgovci na drobno delujejo na drugi stopnji dobavne verige. Na?eli dav?ne nevtralnosti in odprave izkrivljanja konkurence naj ne bi zahtevali, da se ti skupini oseb glede DDV obravnavata enako.

55 Komisija meni, da na?elo dav?ne nevtralnosti izklju?uje, da bi se ugodnost, na podlagi katere dav?na uprava, ki dovoljuje, da nekateri subjekti, ki obi?ajno uporabljajo cene brez DDV in ne prodajajo kon?nim potrošnikom, znesek DDV, ki ga je treba obra?unati, zaokrožijo navzdol, razširila na prodajalce na drobno.

56 Grška vlada meni, da zaokroževanje na nižji znesek ne vpliva na kon?ni znesek, ki ga prejme država ?lanica, le ?e se uporablja samo za dobave in opravljanje storitev za druge dav?ne zavezance.

57 V zvezi s tem je treba, kot izhaja iz to?ke 34 te sodbe, spomniti, da na?elo dav?ne nevtralnosti, ki na podro?ju DDV odraža na?elo enakega obravnavanja, med drugim nasprotuje temu, da se dav?ni zavezanci, ki opravljajo enake ali enakovrstne gospodarske transakcije, obravnavajo razli?no glede metode zaokroževanja, ki se uporabi pri izra?unu DDV (glej v tem smislu tudi sodbi z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin, C?162/07, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 25, in z dne 17. julija 2008 v zadevi Komisija proti Italiji, C?132/06, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 39).

58 Tako je treba raziskati, ali „trgovci z ra?uni“ in „trgovci na drobno“, na katere se nanaša ureditev v postopku v glavni stvari, opravljajo enake ali enakovrstne gospodarske transakcije.

59 V obravnavani zadevi iz to?ke 17.5 obvestila DDV 700 ter oddelkov 12.1 in 12.2 priro?nika VI-24A: *Trader's records* izhaja, da se pojem „trgovci z ra?uni“ nanaša le na dav?ne zavezance, ki opravljajo svoje storitve ali dobavo blaga po cenah brez DDV, ki pa se jim doda ob izdaji ra?una.

60 Pri cenah brez DDV pride do zaokroževanja, preden naro?nik izpla?a protidajatev za storitev. Znesek davka, ki ga dav?ni zavezanec obra?una naro?niku, in znesek, ki ga nato dav?ni zavezanec izpla?a državi ?lanici, sta enaka, in to ne glede na uporabljeno metodo zaokroževanja.

61 Kadar pa bi bil DDV nasprotno vklju?en v ceno blaga ali storitve, bi zaradi sistemati?nega zaokroževanja na nižjo stopnjo kot v rednem obra?unu DDV dav?ni zavezanec naro?niku obra?unal dejansko dolgovani znesek DDV, državi ?lanici pa bi sistemati?no izpla?al nižji znesek, pri ?emer bi zadržal razliko v svojo korist. To bi bilo v nasprotju z na?elom, da dav?ni zavezanci DDV obra?unajo na vsaki stopnji proizvodnje ali distribucije v korist dav?ne uprave, ki ji ga morajo vpla?ati (glej sodbo z dne 6. oktobra 2005 v zadevi MyTravel, C?291/03, ZOdl., str. I?8477, to?ka 30).

62 Poleg tega se zgoraj navedena primera znatno razlikujeta z vidika prakti?nih potreb po u?inkoviti uporabi skupnega sistema DDV. Pri cenah brez DDV, praviloma izraženih v okroglih zneskih, je zaokroževanje DDV nujno, da se dobi celotni znesek na podlagi dodajanja cene brez

DDV in dolgovanega DDV, ki ga je mogoče dejansko izplačati. Nasprotno, ko je DDV vključen v ceno blaga ali storitve, zaokroževanje ni nujno za to, da bi se lahko plačala celotna cena.

63 Subjekti, ki prodajajo blago in opravljajo storitve po ceni brez DDV, in tisti, ki računajo cene navedenih transakcij z DDV, so torej v različnih položajih. Zадnjenavedeni zato na podlagi načela davčne nevtralnosti ne morejo zahtevati, da so obravnavani enako kot subjekti, ki uporabljajo cene brez DDV glede zaokroževanja zneska, dolgovanega v okviru DDV.

64 Na četrto vprašanje je treba zato odgovoriti, da ker so subjekti, ki obračunajo cene za prodajo blaga in opravljanje storitev z DDV, v drugačnem položaju kot tisti, ki opravljajo enako vrsto transakcij po ceni brez DDV, se prvonavedeni ne morejo sklicevati na načelo davčne nevtralnosti, da bi zahtevali dovoljenje, da lahko tudi na stopnji vrste blaga in transakcije dolgovane zneske DDV zaokrožujejo navzdol.

Stroški

65 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1) Veljavno pravo Skupnosti ne vsebuje nobene posebne določbe v zvezi z metodo zaokroževanja zneskov davka na dodano vrednost. Ker ni posebne zakonodaje Skupnosti, morajo države članice določiti pravila in metode zaokroževanja zneskov davka na dodano vrednost, pri tem pa morajo spoštovati načela, na katerih temelji skupni sistem tega davka, zlasti načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti. Zlasti pravo Skupnosti na eni strani ne nasprotuje uporabi nacionalnega pravila, ki zahteva zaokroževanje zneskov davka na dodano vrednost navzgor, kadar koli je del najmanjše denarne enote enak ali večji od 0,5, in na drugi strani ne zahteva, da mora biti davčnim zavezancem dovoljeno znesek davka na dodano vrednost, ki zajema del najmanjše obstoječe denarne enote nacionalne valute, zaokrožiti navzdol.

2) Pri prodaji po ceni, v katero je vključen davek na dodano vrednost, kadar ni posebne zakonodaje Skupnosti, mora vsaka država članica v mejah prava Skupnosti, predvsem ob upoštevanju načel davčne nevtralnosti in sorazmernosti, določiti stopnjo, na kateri je mogoče ali treba zaokrožiti znesek davka na dodano vrednost, ki zajema del najmanjše denarne enote nacionalne valute.

3) Ker so subjekti, ki obračunajo cene za prodajo blaga in opravljanje storitev z davkom na dodano vrednost, v drugačnem položaju kot tisti, ki opravljajo enako vrsto transakcij po ceni brez davka na dodano vrednost, se prvonavedeni ne morejo sklicevati na načelo davčne nevtralnosti, da bi zahtevali dovoljenje, da lahko tudi na stopnji vrste blaga in transakcije dolgovane zneske davka na dodano vrednost zaokrožujejo navzdol.

Podpisi

*Jezik postopka: angleščina.