

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 24. ledna 2008(1)

Věc C-484/06

Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV

proti

Staatssecretaris van Financiën

„Zaokrouhlování částek DPH“

1. Bez ohledu na sazbu daně z přidané hodnoty, která se použije na plnění, se vždy objeví případy, není-li výběr možných sazeb a cen uměle omezen, kdy výše dlužné částky zahrnuje zlomek nejmenší peněžní jednotky použité při placení(2). V takových případech bude nezbytné částku zaokrouhlit. Vznikají tak otázky, zda se má zaokrouhlovat směrem nahoru, nebo dolů a ve které fázi se tak má učinit – v případě každého kusu zboží, každého pokladního dokladu nebo faktury, každého daňového přiznání atd. Různé odpovědi na tyto otázky mohou vést k významným rozdílům v celkové částce daně, která má být přiznána.

2. V probíhajícím řízení o předložené otázce se Hoge Raad der Nederlanden (nejvyšší soud, Nizozemsko) táže Soudního dvora, zda a) se zaokrouhlování řídí vnitrostátním právem, nebo právem Společenství, a b) jestliže se řídí právem Společenství, zda členské státy musí povolit zaokrouhlení směrem dolů u každého kusu zboží dokonce i v případech, kdy jsou různá plnění obsažena na stejné faktuře nebo stejném přiznání k DPH(3).

Relevantní právní předpisy Společenství

3. Článek 2 první směrnice o DPH(4), platné v době rozhodné z hlediska skutkového stavu této věci (říjen 2003), stanovil, že:

„Společný systém daně 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. Podrobnější ustanovení se nacházejí v šesté směrnici(5). Dvě z nich se týkají zaokrouhlování, avšak nikoli částek, nýbrž procentních podílů. Článek 19(6) upravuje výpočet odpočitatelného podílu daně na vstupu v případě, kdy zboží nebo služby jsou použity souasně ke zdanitelným plněním a plněním osvobozeným od daně. Podle čl. 19 odst. 1 musí být *odpočitatelná* část daně na vstupu vyjádřena procentním podílem, zaokrouhleným na celé procento směrem *nahoru*. A čl. 25 odst. 3(7), který se týká společného režimu daňového paušálu pro zemědělce, stanoví, že procentní podíl paušální náhrady lze zaokrouhlit směrem *nahoru nebo dolů* na nejbližší polovinu procentního bodu.
5. Následující ustanovení šesté směrnice byla uvedena jako rozhodná pro řešení otázek v projednávané věci.
6. Článek 2 odst. 1(8) stanoví, že předmetem DPH je dodání zboží za protiplnění uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Článek 5 odst. 1(9) definuje dodání zboží jako převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
7. Podle čl. 10 odst. 1 a 2 je uskutečněním zdanitelného plnění situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti, a sice okamžik, od něhož mohou daňové orgány požadovat daň od osoby povinné k dani. K tomu dochází v zásadě dodáním zboží nebo poskytnutím služby(10).
8. Článek 11 část A(11) stanoví obecné pravidlo, podle kterého základ daně obsahuje v podstatě vše, co představuje protiplnění, které dodavatel získal, ať již od zákazníka, nebo z jiného zdroje.
9. Článek 12 odst. 3 písm. a) vyžaduje, aby členské státy stanovily základní sazbu DPH a povolily snížené sazby pro určité kategorie dodání zboží(12).
10. Článek 17 odst. 1 a 2(13) přiznává osobě povinné k dani nárok odpočítat od daně na výstupu, kterou je povinna odvést, částku DPH, kterou odvedla za zboží, jež používá pro účely svých zdanitelných plnění.
11. Článek 22 odst. 3 písm. a)(14) ukládá osobě povinné k dani povinnost zajistit, aby byla vystavena faktura za každé zdanitelné dodání zboží jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani (to znamená tudíž, že tento požadavek neplatí pro dodání konečným spotřebitelem, kteří jsou fyzickými osobami(15)), a čl. 22 odst. 3 písm. b) vyžaduje, aby na této faktuře byly kromě jiných údajů uvedeny cena bez daně a příslušná daň v odpovídajících sazbách, jakož i jakékoliv osvobození od daně(16). Článek 22 odst. 5(17) vyžaduje, aby osoba povinná k dani odváděla istou částku DPH (a sice daň na výstupu minus daň odvedená na vstupu) při předložení pravidelného přiznání k DPH(18).
12. Komise rovněž poukazuje na některá ustanovení směrnice 98/6/ES(19). Zvláště čl. 2 písm. a) této směrnice definuje „prodejní cenu“ v maloobchodním prodeji jako konečnou cenu za jednotku nebo za dané množství výrobku, která zahrnuje DPH a všechny ostatní daně, a čl. 3 odst. 1 vyžaduje, aby prodejní cena byla označena u všech dotčených výrobků.

Relevantní nizozemské právní předpisy

13. V Nizozemsku je DPH upravena Wet op omzetbelasting (zákon o dani z obratu) z roku 1968 a Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (provádící nařízení k zákonu o dani z obratu) z roku 1968. Tyto předpisy stanovují základní sazbu DPH ve výši 19 % a rovněž sníženou sazbu ve výši 6 %.

14. V rozhodné době neexistovalo žádné ustanovení upravující zaokrouhlování splatných částek. Od 1. července 2004 byl do Uitvoeringsbesluit omzetbelasting vložen nový §lánek 5a:

„Při výpočtu daně z ceny nebo z celní hodnoty [...] se částka splatné daně matematicky zaokrouhlí na celé centy. Toto matematické zaokrouhlení se provede tak, že u částek, u nichž je třetí desetinné místo větší nebo se rovná 5, bude provedeno zaokrouhlení směrem nahoru a v případě, že třetí desetinné místo je menší než 5, bude provedeno zaokrouhlení směrem dolů.“

15. Dvoudobá zpráva k této změně uvedla, že problém zaokrouhlování byl projednáván ve výboru pro DPH(20) a že stanovisko Komise bylo takové, že jelikož směrnice neobsahuje žádné ustanovení týkající se tohoto problému, členské státy mohou v souladu se zásadou subsidiarity upravit tento problém na vnitrostátní úrovni.

16. Dvoudobá zpráva rovněž uvedla, že stanovená metoda se omezila na požadavek matematického zaokrouhlení na celé centy, ale že dať se může vypočítat a zaokrouhlit buť za dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo zaokrouhlení může být uplatněno na celkovou částku vztahující se k určitému počtu dodání zboží.

17. §lánek 38 Wet op de omzetbelasting vyžaduje, aby subjekty nabízely své zboží nebo služby za cenu zahrnující DPH, vyjma případů, kdy zákazník je osobou povinnou k dani nebo institucí veřejného práva.

Skutečnosti předcházející sporu a řízení

18. Společnost Koninklijke Ahold NV (dále jen „Ahold“) provozuje v Nizozemsku supermarkety. Jakoťto maloobchodník je povinna nabízet své zboží za ceny zahrnující DPH.

19. V říjnu 2003 vypočítala a přiznala DPH na výstupu z prodejů ve všech svých supermarketech na základě celkové částky odpovídající každému pokladnímu dokladu nebo „nákupnímu koší“. Celkovou částku zahrnující DPH uvedenou na každém pokladním dokladu rozdělila na tři mezisoučty odpovídající zboží: a) pro které platí základní sazba daně, b) pro které platí snížená sazba daně a c) za které se nemusí odváděť DPH, jelikoť tato dať již byla zaplacená na základě zvláštní úpravy. První mezisoučet vynásobila číslem 19/119 a druhý číslem 6/106 za tím účelem, aby získala částku DPH zahrnutou v ceně(21). Každá z těchto částek byla dále matematicky zaokrouhlená (směrem nahoru nebo dolů) na celé centy. Takto dosažené částky byly přiznány jako dať na výstupu a použity pro účely výpočtu splatné výše DPH (dať na výstupu minus dať na vstupu).

20. Nicméně ve dvou supermarketech provedla kromě toho pro svou vlastní potřebu odlišný výpočet, přičemť vyšla z toho, že je třeba a) určit částku DPH nikoli u každého pokladního dokladu, ale u každého prodaného kusu zboží, a b) pokud je třeba zaokrouhlovat, provede se zaokrouhlení systematicky směrem dolů na nejbližší částku v celých centech. Ahold takto vypočítala, že za obě prodejny a za dotčené období měla zaplatit o 1414 eur méně, než uvedla v daťovém přiznání a odvedla.

21. Žaloba podaná Ahold proti odmítnutí vrátit tuto částku je v současné době přezkoumávána Hoge Raad. Ahold tvrdí, že jakákoliv metoda zaokrouhlování, která vede k tomu, že částka splatná

dan? je vyšší, i když jen o málo, než ?ástka dosažená striktním použitím p?ísušné sazby DPH, je neslu?itelná s právem Spole?enství.

22. Hoge Raad žádá Soudní dv?r, aby se vyjád?il k následujícím otázkám:

„1. ?ídí se zaokrouhlování ?ástek DPH výhradn? vnitrostátním právem, nebo se na n?j vztahuje zvlášt? s ohledem na [?lánek 11 ?ást A, ?l. 22 odst. 3 písm. b) a ?l. 22 odst. 5 šesté sm?rnice] právo Spole?enství?

2. Pokud se jedná o druhý p?ípad, vyplývá z uvedených ustanovení sm?rnice, že ?lenské státy jsou povinny povolit zaokrouhlení u každého kusu zboží sm?rem dol?, i když jsou jednotlivá pln?ní uvedena na jedné faktu?e nebo na jednom da?ovém p?iznání?“

23. Písemná vyjád?ení byla p?edložena Ahold, ?eckou, nizozemskou a polskou vládou a vládou Spojeného království, jakož i Komisí, a všichni uvedení s výjimkou polské vlády byli zastoupeni na jednání.

Posouzení

K první otázce – použitelné právo

24. Je jasné, že žádné ustanovení sm?rnice Spole?enství týkajících se DPH neupravuje výslovn? zaokrouhlování ?ástek DPH. I když ?l. 11 ?ást A a ?l. 22 odst. 3 písm. b), na které se Hoge Raad odvolává, jsou rozhodné pro ur?ení ?ástek DPH, ani zdaleka nejsou tak p?esné, aby bylo možné z nich vyvodit specifický záv?r o zaokrouhlování t?chto ?ástek. Za t?chto podmínek a jelikož se otázce zaokrouhlování nelze vyhnout, nezbytná podrobná právní úprava musí být provedena vnitrostátním právem(22).

25. Jak upozornily n?které ?lenské státy, tento záv?r je rovn?ž podpo?en ustanoveními Smlouvy týkajícími se harmonizace daní z obratu (?lánek 93 ES) a sm?rnice (?l. 249 t?etí pododstavec ES).

26. Je nicmén? rovn?ž jasné, že v oblasti, na niž se vztahuje harmoniza?ní sm?rnice, nemohou ?lenské státy p?ijmout opat?ení, která by byla v rozporu s pravidly nebo zásadami stanovenými touto sm?rnicí nebo s pravidly a zásadami použitelnými v právu Spole?enství vyšší právní síly, nebo která by byla s nimi neslu?itelná(23).

27. Jinými slovy, problém zaokrouhlování není pouze záležitostí vnitrostátního práva nebo práva Spole?enství. Musí být podrobn? upraven vnitrostátním právem v mezích vyžadovaných právem Spole?enství.

Ke druhé otázce – zaokrouhlování sm?rem dol? u každého kusu zboží

28. Za t?chto podmínek podstatou druhé otázky je, zda vnitrostátní pravidlo, které povoluje subjekt?m zaokrouhlit DPH na nejbližší cent sm?rem dol? u každého prodaného kusu zboží, je vyžadováno právem Spole?enství upravujícím DPH, a p?edevším šestou sm?rnicí, nebo je s ním slu?itelné, ?i neslu?itelné.

29. Podle mého mín?ní takové pravidlo je neslu?itelné se zásadami, jimiž se ?ídí DPH, z d?vod? uvedených dále. I když má tento problém dv? hlediska, a sice zaokrouhlování sm?rem dol? a zaokrouhlování u každého kusu zboží, ob? jsou úzce spojena a budu je p?ezkoumávat společn?.

30. Nejd?íve je t?eba uvést, že tato otázka vyvstala v ?ízení p?ed Hoge Raad v souvislosti s

dodáním zboží konečným spotřebitelem za maloobchodní ceny zahrnující DPH. Na tomto místě omezím svoji analýzu na tento kontext, který se z hlediska zaokrouhlování trochu odlišuje od dodání zboží jiným osobám povinným k dani a dodání zboží za fixní ceny, k nimž se připočítává DPH(24).

31. Dva požadavky se mi jeví jako nejdůležitější: DPH musí být přesná poměrná cena a musí být vůči subjektům neutrální.

32. První z těchto požadavků je výslovně uveden v článku 2 první směrnice. Znamená, že částka DPH zahrnutá v maloobchodní ceně musí být u jakékoliv sazby DPH přesná poměrná cena, která vyplývá z použití této sazby. Když je DPH 19 %, přesný poměr daně v maloobchodní ceně je 19/119 z této ceny. Tento přesný poměr zůstává stejný, ať již je vyjádřen v celých centech, nebo nikoli.

33. Druhý požadavek vyplývá jak z tohoto článku, tak i ze systému odpovídajících stanoveného čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice. DPH musí nést pouze konečný spotřebitel, a nikoli jednotlivé subjekty a poskytovatelé služeb, kteří přispěli ke konečnému výrobku nebo jejichž rukama tento výrobek prošel(25). Naopak tyto subjekty musí odvést daňovými orgány všechny částky DPH zaplacené konečným spotřebitelem a nemohou si ponechat žádnou z těchto částek ve své prospěch.

34. Pro konečného spotřebitele, který je zatížen DPH, ale neplatí ji samostatně ani ji neodědí v pozdější fázi, není nezbytné určení částky daně zahrnuté v maloobchodní ceně v celých centech. Konečný spotřebitel si může přát být informován o částce, jakož i o procentním podílu, ale k tomuto účelu je uvedení přibližné částky zaokrouhlené na nejbližší cent dostatečné. Takové uvedení částky na pokladním dokladu, ale nikoli na faktuře k DPH vystavené v souladu s čl. 22 odst. 3 šesté směrnice, nemusí být v žádném ohledu závazné pro maloobchodníka nebo daňový orgán.

35. Naproti tomu pro maloobchodníka a daňový orgán je skutečně důležité, aby byla pro výpočty směrující ke stanovení výše splatných částek použita přesná čísla.

36. V souladu s čl. 22 odst. 4 a 5 šesté směrnice musí být částka daně na výstupu přiznána osobou povinnou k dani v jejím pravidelném daňovém přiznání za účelem jejího použití k výpočtu fixní daně, kterou musí zaplatit při předložení daňového přiznání.

37. Jakékoliv zvýšení přiznané částky (vyplývající ze zaokrouhlení směrem nahoru) znamená zvýšení fixní daně, která má být odvedena daňovému orgánu, a jakékoliv snížení (vyplývající ze zaokrouhlení směrem dolů) znamená snížení této fixní daně(26).

38. Proto i když se přesný poměr daně zahrnuté do každé maloobchodní ceny a zaplacené spotřebitelem (19/119 z této ceny v našem příkladě) nemění, zaokrouhlení směrem nahoru na nejbližší cent v pravidelném daňovém přiznání by nutilo maloobchodníka, aby ze svého zisku zaplatil část centu převyšující skutečně dlužnou částku daně, a zaokrouhlení směrem dolů by mu umožnilo si tuto část centu ponechat jako dodatečný zisk.

39. Mohlo by být namítáno, že část centu je minimální částka a nemůže vážně ohrozit celistvost systému DPH. Nicméně když se tato část centu vynásobí počtem prodaných kusů zboží v průběhu daného zdaňovacího období, může být dopad významný.

40. Vypočet, který učinila Ahold, ukazuje, že pro dvě z jejích prodejen by za jeden měsíc rozdíl činil kolem 1400 eur. Podle svých internetových stránek Ahold provozuje více než 2000 maloobchodních prodejen různé velikosti pouze v Nizozemsku. Za těchto podmínek se přibližný odhad vlády Spojeného království, že „kdyby bylo řetězem nejvíce supermarketů

dodávajícím zboží ve Spojeném království povoleno zaokrouhlení u každého kusu zboží směrem dolů, aniž by se změnila cena zaplacená spotřebitelem, vedlo by to k zaokrouhlení DPH proznané a odvedené tímto "et?zci supermarket? směrem dolů o více než 70 milion? GBP za rok (100 milion? eur)", jeví jako pravd?podobný(27).

41. Není žádný důvod předpokládat, že zaokrouhlení směrem nahoru by vedlo k menšímu zkrselení než zaokrouhlení směrem dolů, ale zkrselení by bylo větší ve členských státech, ve kterých je nejmenší peněžní jednotka v ob?hu větší než cent.

42. Systematické zaokrouhlování částky splatné DPH směrem dolů nebo nahoru u každého prodaného kusu zboží by tak vedlo k významné celkové odchylce od výsledku, který je zcela v souladu se zásadami přesné poměrnosti a neutrality DPH(28). Při zaokrouhlení směrem dolů by úhrnn? byly zákazníkům zaplacený významné částky DPH a maloobchodník by si je ponechal místo toho, aby je, jak by m?l, předal daňovým orgán?m; při zaokrouhlení směrem nahoru by orgán vybral od maloobchodníka podobné částky, a?koli zákazníci by nebyli povinni je zaplatit a nezaplatili by je.

43. Proto právo Společenství upravující DPH nem?že povolit, natož požadovat systematické zaokrouhlování DPH směrem dolů (nebo nahoru) u každého kusu zboží prodaného maloobchodníkem, když vyú?tovává DPH.

44. Tento záv?r podává odpov?? na druhou otázku Hoge Raad.

45. Nicmén? m?že být užitečné přezkoumat druhy řešení, která mohou být přijatelná se z?etelem k tomu, že konkrétn? je dot?en maloobchodní prodej konečného spotřebiteli za ceny zahrnující DPH.

46. Nejmén? dva druhy přístup? se mohou jevit jako vhodné ke zmenšení nebo minimalizování, ne-li úplnému odstranění zkrselení, na n?ž jsem výše upozornila. Mohly by být použity nezávisle nebo ve vzájemném spojení.

47. Zaprvé, jak zd?raznily všechny vlády členských stát?, které předložily vyjádření, obvyklá metoda matematického zaokrouhlování, v rámci které jakákoliv část centu nižší než 0,5 je zaokrouhlena směrem dolů, zatímco jakákoliv část centu vyšší nebo rovna 0,5 je zaokrouhlena směrem nahoru na nejbližší cent, m?že snížit dot?ené zkrselení, jelikož částky zaokrouhlené směrem dolů sm?ují k vyrovnání částek zaokrouhlených směrem nahoru(29).

48. Takový přístup nemusí ovlivnit částku DPH zahrnutou v cen? zaplacené každým spotřebitelem u každého kusu zboží, která při sazb? 19 % z?stává rovna 19/119 z maloobchodní ceny(30). Jedná se spíše o ú?inný způsob dosažení odhadu sou?tu těchto jednotlivých částek, které musí každý obchodník přiznat v daňovém přiznání předloženém daňovému orgánu. Větší přesnost by mohla být dosažena výpo?tem částky DPH zahrnuté do ceny u každého kusu zboží například až na osmé nebo desáté desetinné místo a se?tením takto dosažených částek před jejich zaokrouhlením na nejbližší cent, ale toto up?esnění se jeví zbytečn? komplikované (a obtížné pro maloobchodníka).

49. Zadruhé, vyjdeme-li z této úvahy, není nezbytné žádné zaokrouhlení, dokud DPH nemusí být skutečn? odvedena, na rozdíl od označení cen zahrnujících DPH. Této fáze je dosaženo až při výpo?tu částky splatné dan? v každém pravidelném daňovém přiznání podle ?l. 22 odst. 5 šesté sm?nice. Až do této doby m?že ú?etnictví maloobchodník? uvádět pouze ceny zahrnující DPH pro každou použitelnou sazbu DPH. Částka dan? zahrnutá do těchto cen m?že být jednoduše zaznamenána jako rovna 19/119 nebo 6/106 nebo jakémukoliv jinému použitelnému zlomku („přesný poměr“ požadovaný ?lánkem 2 první sm?nice). Pokud k zaokrouhlení dochází

až v konečné fázi, výsledek je přesnější a kromě toho je sníženo zatížení spojené s výpočtem.

50. Pokud je úinek zaokrouhlení takto omezen na zlomek centu pro každého maloobchodníka u každé sazby DPH v každém pravidelném daňovém přiznání, mezi celkovou částkou vybrané daně a celkovou částkou zaplacenou spotřebiteli nedojde k vážnému zkreslení a narušení neutrality nemůže představovat více než několik centů na maloobchodníka.

51. Pokud je navíc zaokrouhlení odloženo na poslední možnou fázi, systematické zaokrouhlení směrem dolů neovlivní celistvost systému ve větší než ve skutečně zanedbatelném rozsahu. Soudní dvůr v rozsudku Elida Gibbs upřesnil, že částka, která má být zaplacená daňovému orgánu, nemůže v konečném výpočtu překročit daň zaplacenou konečným spotřebitelem(31). Pokud má být tento závěr dodržen striktně, systematické zaokrouhlení směrem dolů ve fázi daňového přiznání se jeví jako řešení, které nejvíce respektuje pravidla a zásady, jež mají být dodrženy.

52. Chtěla bych na tomto místě dodat pouze jednu závěrečnou poznámku. Maloobchodníci musí na základě směrnice 98/6 uvádět prodejní ceny zahrnující DPH. Jak bylo vysvětleno na jednání, maloobchodníci stanoví tyto ceny v závislosti na posouzení trhu: ziskové marže, kterých si přejí dosáhnout, ceny, kterou je spotřebitel ochoten zaplatit, a ceny uplatňované soutěžiteli. Je jasné, že zaokrouhlení částky DPH může mít dopad na toto posouzení, zvláště pokud jde o zboží s nízkou cenou, které přináší vysoký obrát. DPH má nicméně být vždy subjektivně neutrální a výpočty týkající se DPH by neměly mít vliv na obchodní rozhodnutí tohoto druhu. V tomto ohledu je zvláště důležité mít na paměti, že velké řetězce supermarketů mají větší možnost zohlednit takové výpočty než maloobchodníci, takže jakákoliv možnost zaokrouhlení DPH u jednotlivých kusů zboží může narušit hospodářskou soutěž ve prospěch velkých řetězců supermarketů a na újmu maloobchodníků.

53. Pro shrnutí: i) když se částky sčítají, matematické zaokrouhlení povede k menšímu zkreslení než systematické zaokrouhlování směrem nahoru nebo dolů (a zaokrouhlení na sudé číslo ještě více sníží toto zkreslení); ii) zkreslení může být účinně zmírněno, pokud se vypočítá výše splatné daně až po seřazení jednotlivých částek zahrnujících DPH za každé zdaňovací období; iii) v této fázi, za účelem zabránění jakémukoliv nadbytečnému odvodu daňovému orgánu, je možné připustit zaokrouhlení částky splatné daně na nejbližší nejmenší platební jednotku ve všech případech.

54. Chtěla bych zdůraznit, že přístupy, které jsem popsala, by neměly být nutně považovány za jediné možnosti členských států. Jakékoliv řešení, které respektuje relevantní pravidla a zásady, a zejména nevede k tomu, že maloobchodník si buď ponechá, nebo odvede rozdíl mezi přesným poměrem DPH v maloobchodní ceně a částkou dlužnou daňovému orgánu, je přijatelné.

Ceny nezahrnující DPH a dodání zboží osobám povinným k dani

55. Věc, která byla předložena Hoge Raad, se týká maloobchodních prodejců za ceny zahrnující DPH. Výše uvedené úvahy se týkají tohoto specifického kontextu a vycházejí z předpokladu, že se jedná o prodej konečným spotřebitelem. Takoví spotřebitelé, jak jsem uvedla, jsou oprávněni znát poměr DPH zahrnutý v ceně, kterou zaplatili, a mohou být informováni o její částce zaokrouhlené na nejbližší cent. Tato informace je obvykle uvedena na pokladních dokladech vystavovaných maloobchodníky, ale nemusí být závazná ve vztahu mezi subjektem a daňovým orgánem.

56. Nicméně když se jedná o prodej osobě povinné k dani, která bude dotčené zboží užívat pro potřeby svých zdanitelných plnění, je nezbytné vystavit fakturu k DPH v souladu s čl. 22 odst. 3 šesté směrnice. Tato faktura musí uvádět jak cenu nezahrnující daň, tak i částku daně, přičemž

každá z nich musí být vyjádřena částkou, již je možné zaplatit.

57. Takové situace se obvykle netýkají maloobchodníků, ale subjektů, jejichžinnost spočívá především v dodávání zboží jiným osobám povinným k dani. Na rozdíl od maloobchodníků tyto subjekty stanoví v zásadě cenu v celých centech, která nezahrnuje daň, a poté použijí na tuto cenu DPH v příslušné sazbě. Za účelem uvedení částky DPH jakožto částka v celých centech bude znovu nezbytné zaokrouhlit částku směrem nahoru nebo dolů.

58. Nicméně v takové situaci zkreslení, které jsem popsala výše, nevznikne nebo bude mít pouze velmi omezené účinky.

59. Co se týče *individuálních* plnění, kdy daň na výstupu účtována dodavatelem představuje daň na vstupu, která bude poté zákazníkem odečtena, částka nezatěžuje ani nezvýhodňuje žádnou stranu, a protože daň placená na výstupu a daň placená na vstupu se odpůty vzájemně neutralizují, částka vybraná za dodání zboží konečnému spotřebiteli na konci setzce DPH tím nebude dotčena.

60. V ojedinělejších případech, kdy se dodání zboží uskutečňuje ve prospěch konečného spotřebitele, zaokrouhlení, byť má nepatrný dopad na částku zaplacenou zákazníkem a vybranou daňovým orgánem, neovlivňuje neutralitu daně z hlediska dodavatele. Účtovaná částka odpovídá částce, která má být přiznána daňovému orgánu a část odpovídající zaokrouhlení nemá vžbec vliv na marži dodavatele(32).

61. Je pravda, že *kumulativní* účinek zaokrouhlení u takových plnění může ovlivnit celkovou částku DPH vybranou členským státem, ale tento účinek bude omezen. Konečným spotřebitelem je v převážné většině případů zboží dodáno maloobchodníky, kteří mají povinnost prodávat za ceny zahrnující DPH. V těchto případech, kdy tomu tak není, jsou jejich nákupy pravděpodobně významnější hodnoty, takže zaokrouhlení odpovídající menší částce než jednomu centu eura bude představovat výrazně menší poměrný rozdíl. Pokud je zaokrouhlení matematické, jak účinek na součet částek uvedených na pokladních dokladech uvádějících DPH, tak účinek na jednotlivé zákazníky je omezen.

62. Když v rámci individuálních výjimečných plnění osoba povinná k dani nakupuje od maloobchodníka zboží, které použije pro svá zdanitelná plnění a pro DPH, kterou chce odečíst, požádá o fakturu uvádějící istou cenu, jakož i částku daně. V tomto případě bude muset maloobchodník přistoupit k mírné úpravě své ceny za tím účelem, aby mohl uvést tyto částky v celých centech. Nicméně z důvodů, které jsem již vysvětlila, tato úprava nebude mít žádný dopad na žádnou ze stran a ani na částku DPH, která bude později skutečně vybrána.

Závěry

63. Vzhledem k výše uvedeným úvahám tudíž navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Hoge Raad takto:

1. Směrnice Společenství týkající se DPH neupravují podrobně zaokrouhlování částek DPH. Taková úprava tudíž přísluší vnitrostátnímu právu, které však musí být v tomto ohledu v souladu se všemi pravidly a zásadami vyplývajícími ze směrnice.

2. Tato pravidla a zásady neumožňují maloobchodníkům zaokrouhlit směrem dolů částku DPH v ceně zahrnující DPH u každého prodaného kusu zboží za účelem určení částky daně na výstupu, kterou musí uvést ve svých pravidelných daňových přiznáních.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – V projednávaném případě, který se týká částek v eurech, je nejmenší jednotkou cent, na který se budu odvolávat, ale název jednotky není relevantní.

3 – Podobné otázky byly Soudnímu dvoru položeny v rámci věci Wetherspoon, C-302/07, doposud probíhající před Soudním dvorem, v níž byla mimo jiné položena otázka, zda c) může být vyžadována běžná matematická metoda zaokrouhlování směrem nahoru nebo dolů; d) ve které fázi se musí zaokrouhlení uskutečnit; a e) jaké následky vyplývají ze zásad rovného zacházení a neutrality DPH v případech, kdy daňové orgány povolí pouze některým subjektům systematicky zaokrouhlovat směrem dolů.

4 – První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 71 ze dne 14. dubna 1967, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3). Od 1. ledna 2007 byla první směrnice zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), jejíž čl. 1 odst. 2 obsahuje stejná ustanovení s menšími jazykovými změnami. Cílem směrnice 2006/112 je stanovit všechna ustanovení Společenství použitelná v oblasti DPH jasně a racionálně v rámci přepracované struktury a znění směrnice, aniž by to v zásadě přineslo podstatné změny ve stávajících právních předpisech (viz též bod odvodní směrnice). Dále uvedené odkazy na ustanovení směrnice 2006/112 nezahrnují tudíž nutně znění totožné se zněním odpovídajících ustanovení zrušených směrnic.

5 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, ve znění mnohých pozdějších změn). Šestá směrnice byla rovněž zrušena a nahrazena směrnicí 2006/112, ale z důvodů lepšíčitelnosti budu odkazovat na její ustanovení v přítomném kontextu. Obsah a ve velkém rozsahu znění těchto ustanovení platí rovněž v rámci odpovídajících ustanovení směrnice 2006/112.

6 – Článek 175 směrnice 2006/112.

7 – Články 295 až 305 směrnice 2006/112, a konkrétněji článek 298.

8 – Článek 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112.

9 – Článek 14 odst. 1 směrnice 2006/112.

10 – Články 62, 63 a 66 směrnice 2006/112.

11 – Článek 73 směrnice 2006/112.

12 – Články 96 až 99 směrnice 2006/112.

13 – Články 167 a 168 směrnice 2006/112.

14 – Použitelné znění článku 22 bylo uvedeno v rozhodné době v článku 28h šesté směrnice, který je jedním z přechodných ustanovení; ustanovení odpovídající čl. 22 odst. 3 písm. a) je uvedeno v článku 220 směrnice 2006/112.

15 – P?inejmenším ve vnitrostátním obchod? se tento požadavek vztahuje na všechny prodeje na dálku zdan?né v ?lenském stát? ur?ení a dodání zboží uvnit? Spole?enství bez ohledu na druh zákazníka.

16 – Toto zn?ní ?l. 22 odst. 3 písm. b) bylo v rozhodné dob? fakticky nahrazeno sm?rnici Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001, kterou se m?ní sm?rnice 77/388/EHS s cílem zjednodušit, modernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci ve vztahu k dani z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2002, L 15, s. 24; Zvl. vyd. 09/01, s. 352), která stanovila podrobn?jší seznam požadavk?. Sm?rnice 2001/115 vstoupila v platnost dne 6. února 2002, ale lh?ta pro její provedení ?lenskými státy uplynula dne 1. ledna 2004. Zdá se, že provedení uskute?né Nizozemskem nabylo ú?innosti k tomuto dni (zákon ze dne 18. prosince 2003, Staatsblad ?. 530, 29. prosinec 2003, s. 1). Hoge Raad zmi?uje „desátou odrážku ?l. 22 odst. 3 písm. b) šesté sm?rnice (ve zn?ní použitelném do 1. ledna 2004)“, ale ve skute?nosti pouze zn?ní zm?n?né sm?rnici 2001/115 obsahuje desátou odrážku, která vyžaduje, aby faktura uvád?la výši splatné DPH. Nicmén? jelikož rozhodující je, že faktura DPH musí uvád?t výši DPH z pln?ní, nemá zám?na právní význam. Odpovídající ustanovení jsou v sou?asn? dob? uvedena v ?lánku 226 sm?rnice 2006/112.

17 – ?lánek 206 sm?rnice 2006/112.

18 – Na základ? ?l. 22 odst. 4 písm. a) je zda?ovací období stanoveno každým ?lenským státem jako m?sí?ní, dvoum?sí?ní nebo t?ím?sí?ní nebo jako odlišné období nep?ekračující jeden rok a p?iznání k dani musí být podáno ve lh?t? stanovené op?t ?lenským státem, která nesmí p?ekro?it dva m?síce od konce každého zda?ovacího období (viz nyní ?lánek 252 sm?rnice 2006/112).

19 – Sm?rnice Evropského parlamentu a Rady 98/6/ES ze dne 16. února 1998 o ochran? spot?ebitel? p?i ozna?ování cen výrobk? nabízených spot?ebiteli (Ú?. v?st. L 80, s. 27; Zvl. vyd. 15/04, s. 32).

20 – Výbor stanovený ?lánkem 29 šesté sm?rnice (?lánek 398 sm?rnice 2006/112), v n?mž zástupci ?lenských stát? a Komise projednávají záležitosti týkající se použití DPH.

21 – Je t?eba p?ipomenout, že v p?ípadech maloobchodních prodejních cen se DPH musí vypo?ítat za uplynulé období ze stanovené ceny zahrnující DPH, a nikoli pro nadcházející období z fiktivní ceny nezahrnující da?. Maloobchodní prodejní cena zahrnující DPH ve výši 19 % je rovna 119 % ?isté ceny nezahrnující da?. ?ástka DPH nebude tudíž 19/100 (19 %), ale 19/119 maloobchodní prodejní ceny. Stejný výpo?et platí obdobn? pro jakoukoliv jinou sazbu DPH.

22 – Pro obdobný p?íklad viz rozsudek ze dne 15. b?ezna 2007, Reemtsma, C?35/05, Sb. rozh. s. I?2425, bod 38 a citovaná judikatura.

23 – Tato myšlenka byla Soudním dvorem v da?ové oblasti n?kolikrát p?ipomenuta: viz zcela nedávno rozsudek ze dne 11. ?íjna 2007, Hollmann, C?443/06, Sb. rozh. s. I-8491, bod 33 a citovaná judikatura.

24 – K posouzení posledn? uvedených situací viz dále bod 55 a násl.

25 – Viz nap?říklad rozsudek ze dne 8. února 2007, Investrand, C?435/05, Sb. rozh. s. I?1315, bod 22 a citovaná judikatura.

26 – Nebo jestliže da? na vstupu výjime?n? p?ekro?í da? na výstupu v pr?b?hu dot?eného zda?ovacího období, orgán musí vrátit ?ástku, o niž je snížena nebo zvýšena ?istá da?.

27 – Na jednání zástupce Spojeného království zmínil dokonce vyšší ?íslo, mezi 200 a 800 miliony

GBP.

28 – Systematické zaokrouhlování na úrovni pokladního dokladu nebo nákupního „koše“ musí mít rovněž významný, i když menší ú?inek, vzhledem k velkému po?tu pokladních doklad? vystavených každý den ve všech ?lenských státech.

29 – Na jednání Spojené království uvedlo p?ípad, kdy matematické zaokrouhlení u každého kusu zboží by vedlo k da?ové odchylce více než 17 000 GBP za šest m?síc? u jednoho subjektu. Je rovněž pravda, že matematická metoda znamená malou, ale nicmén? systematickou odchylku sm?rem nahoru, jelikož 0,5 centu je vždy zaokrouhleno sm?rem nahoru, i když se toto ?íslo nachází p?esn? uprost?ed mezi dv?mi celými centy. Tato nevýhoda by mohla být zmírn?na použitím „bankovního zaokrouhlení“ nebo „sudého zaokrouhlení“, p?i kterém se nap?íklad u zaokrouhlení na celá ?ísla zaokrouhlí jakékoliv ?íslo kon?ící p?esn? 0,5, za kterým nic nenásleduje, na nejbližší celé sudé ?íslo. Takto se 3,5 zaokrouhlí na 4, ale 2,5 se zaokrouhlí na 2.

30 – M?že být pro poskytnutí informace spot?ebiteli uvedena v zaokrouhlené form?, jak jsem uvedla v bod? 34 výše. Problémy by mohly nicmén? vzniknout, pokud by zaokrouhlená ?ástka byla považována za *skute?nou* ?ástkou DPH zahrnutou v cen?. Nap?íklad u zboží prodaného za 0,28 eura s 19% DPH ?íní DPH 0,0447 eura (19/119 z 0,28 eura). Pokud se to zaokrouhlí na 0,04 eura, cena bez dan? ?íní 0,24 eura. 19 % z 0,24 je 0,0456 eura, což musí být zaokrouhleno na 0,05 eura, takže cena zahrnující DPH by m?la být 0,29 eura.

31 – Rozsudek ze dne 24. ?íjna 1996, Elida Gibbs, C?317/94, Recueil, s. I?5339, body 18 až 24, a zejména bod 24. I když jednacím jazykem byla angli?tina, zdá se mi, že formulace anglického zn?ní – „the tax authorities may not *in any circumstances* charge an amount exceeding the tax paid by the final consumer“ – neodpovídá francouzštin?, v níž byl rozsudek p?vodn? vyhotoven: „l'administration fiscale ne saurait *en definitive* percevoir un montant supérieur a celui payé par le consommateur final“ (zvýrazn?no autorem tohoto stanoviska).

32 – Je t?eba poznamenat, že tuto možnost nemají skute?ní maloobchodníci, kte?í jsou povinni stanovit ceny zahrnující DPH (viz sm?rnice 98/6, citovaná výše v bod? 12).