

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 20. listopadu 2008 (1)

Věc C-302/07

J D Wetherspoon PLC

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná VAT and Duties Tribunal (Londýn)]

„Zaokrouhlování částek DPH“

1. Bez ohledu na to, jaká sazba DPH je uplatňovaná na plnění, existují případy, kdy splatná částka zahrnuje zlomek nejmenší jednotky měny použité při platbě. V takových případech vzniká potřeba zaokrouhlení a může vyžadovat regulaci.

2. Ve věci Koninklijke Ahold(2) Soudní dvůr v odpovědi na dvě otázky Hoge Raad der Nederlanden (nizozemský Nejvyšší soud) v podstatě rozhodl, že za předpokladu, že jsou zachovány zásady daňové neutrality a proporcionality, je na členských státech, aby stanovily pravidla takového zaokrouhlování a právo Společenství je nezavazuje umožnit osobám povinným k dani zaokrouhlovat částku dolů pro každý jednotlivý kus zboží.

3. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce VAT and Duties Tribunal, Londýn, vznáší dvě otázky, které jsou podobné otázkám nedávno zodpovězeným ve věci Koninklijke Ahold, spolu se dvěma dalšími podrobnějšími otázkami. V těchto posledních dvou otázkách se předkládající soud dotazuje zaprvé, zda právo Společenství vyžaduje zaokrouhlení na určité úrovni (jako například na úrovni každého jednotlivého kusu nebo každého dodání nebo na nějaké jiné úrovni). Zadruhé žádá vyjasnění vlivu zásad rovného zacházení a daňové neutrality s ohledem na vnitrostátní výjimku umožňující pouze některým podnikatelům zaokrouhlit dolů částky DPH.

Příslušné právo Společenství

4. Časovým obdobím relevantním z hlediska sporu v původním řízení je rozmezí let 2004 až 2006. Rozhodné právo Společenství je proto nutno nalézt v první a šesté směrnici o DPH(3). Uvedla jsem příslušná ustanovení v bodech 3 až 12 svého stanoviska ve věci Koninklijke Ahold, na které odkazují. Je však užitečné si je připomenout.

5. Podle prvního a druhého odstavce článku 2 první směrnice o DPH se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb bez ohledu na

počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu. Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

6. §lánek 2 odst. 1 šesté směrnice o DPH stanoví, že předem DPH je dodání zboží za protiplnění uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

7. Podle §l. 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, třebaže může být zaplacení daně odloženo. K tomu dochází v zásadě dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

8. §lánek 11 část A 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. §lánek 12 odst. 3 písm. a) stanoví, že základní sazbu daně z přidané hodnoty stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně, přičemž nesmí být nižší než 15 %, a že členské státy mohou rovněž uplatňovat jednu či dvě snížené sazby.

10. §lánek 17 odst. 1 a 2 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. Podle §l. 18 odst. 1 písm. a) musí osoba povinná k dani pro uplatnění nároku na odpočet daně vlastnit fakturu vystavenou v souladu s §l. 22 odst. 3.

11. §lánek 22 odst. 3 písm. a) 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), a §l. 22 odst. 3 písm. b) vyžaduje, aby na této faktuře byly kromě jiných údajů uvedeny zdanitelná částka, použitá sazba DPH, částka DPH, která má být zaplacená a zákazníkovo celé jméno a adresa. §lánek 22 odst. 9 písm. d) však umožňuje členským státům stanovit, že některé faktury, zejména ty vystavené na malé částky, nemusí obsahovat všechny obvykle požadované informace; musí nicméně vždy uvádět „splatnou daň nebo údaje potřebné k jejímu výpočtu“.

12. §lánek 22 odst. 5 vyžaduje, aby osoba povinná k dani odváděla řistou částku DPH (a sice daň na výstupu minus daň odvedená na vstupu) při předložení pravidelného přiznání k DPH pro každé zdaňovací období.

13. Lze rovněž zmínit směrnici 98/6/ES(4), jejímž účelem je stanovit označování prodejní ceny a jednotkové ceny výrobků nabízených obchodníky spotřebitelem, aby se tak zlepšila informovanost spotřebitele a usnadnilo porovnávání cen (§lánek 1). §lánek 2 definuje a) „prodejní cenu“, kterou se rozumí konečná cena za jednotku nebo za dané množství výrobku, která zahrnuje DPH a všechny ostatní daně, a e) „spotřebitele“, kterým se rozumí fyzická osoba, která kupuje výrobek pro účely nespadaající do její obchodní nebo pracovní činnosti. §lánek 3 odst. 1 požaduje, aby byla prodejní cena uvedena pro všechny výrobky nabízené obchodníky spotřebitelem.

Relevantní předpisy Spojeného království

14. Podle nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Regulations 1995, dále jen „nařízení o DPH“) musí podnikatelé registrovaní k DPH vystavit fakturu s DPH pouze u zdanitelných plnění poskytovaných jiné osobě povinné k dani(5). Všichni podnikatelé registrovaní k DPH však mohou vystavit fakturu všem svým zákazníkům, pokud si to přejí. Úplná faktura pro

účely DPH musí obsahovat několik údajů, včetně zákaznicka jména a adresy(6). „Méně podrobná faktura pro účely DPH“ může být vystavena pro částky zahrnující DPH do výše 100 GBP; takovéto faktury nemusí uvádět údaje o zákazníkovi, ale musí vykazovat pro každou použitelnou sazbu „částku brutto zahrnující DPH a použitelnou sazbu DPH“(7).

15. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (daňový orgán Spojeného království, dále jen „HMRC“) vydal pokyny pro účtování DPH (sdělení 700) osobami povinnými k dani. Články 17.5 a 17.6 se týkají zaokrouhlení a zní takto:

„17.5 Výpočet DPH z faktur – zaokrouhlování

Poznámka: Možnost zaokrouhlovat dolů částky DPH stanovená v tomto odstavci je určena podnikatelům vystavujícím faktury a použije se pouze tehdy, pokud je částka DPH účtovaná zákazníkům a částka DPH zaplacená Customs and Excise stejná. Obecně platí, že možnost zaokrouhlení dolů nepředchází v úvahu pro maloobchodníky, kteří by se měli řídit bodem 17.6.

Jste oprávněni zaokrouhlit dolů celkovou částku DPH splatnou z veškerého zboží a služeb uvedených na faktuře pro účely DPH na celou penci. Jste oprávněni nepřehlížet k zlomkové pence.

17.5.1 Výpočet založený na druzích zboží či služeb

Pokud zamýšlíte účtovat DPH zvlášť pro každý druh zboží či služeb, které jsou společně s jiným zbožím či službami součástí téže faktury, je třeba vypočítat samostatně částky DPH zaokrouhlením:

- dolů na nejbližší 0,1p – například, 86,76p by bylo zaokrouhleno na 86,7p nebo
- na nejbližší 1p nebo 0,5p – například, 86,76p by bylo zaokrouhleno nahoru na 87p.

Bez ohledu na zvolený způsob je nutné jej důsledně uplatňovat.

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

17.6 Výpočet DPH maloobchodníky

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

Maloobchodníci v čím dál větší míře používají moderní pokladní systémy k určení částky DPH splatné z každého plnění a vystavují faktury. Pokud nepoužíváte maloobchodní systém, nýbrž účtujete DPH na úrovni druhu zboží[(8)] nebo na úrovni faktur, nejste oprávněni zaokrouhlit částku DPH dolů. Můžete však zaokrouhlit (nahoru a dolů) každý výpočet DPH.“

16. Tento pokyn nedefinuje „podnikatele vystavující faktury“. Oddíl 12 příručky HMRC V1-24A „Evidence podnikatele“ (jenž obsahuje vodítka pro zamýšlené HMRC, ale je volně dostupný veřejnosti) však uvádí, čím se liší podnikatelé vystavující fakturu a maloobchodníci.

17. V bodu 12.1 uvedené příručky je stanoveno, že při výkladu bodu 17.5 sdělení č. 700 „je třeba vzít na vřdomí, že zaokrouhlení je dařově neutrální v rámci pravidel pro podnikatele vystavující faktury. Je tomu tak proto, že ovlivní břžně jak dodavatelovu dař na výstupu tak dař na vstupu zákazníka. To znamená, že když podnikatel vystavující faktury vypořítává DPH z řisté řástky, vypořítaná řástka, která je úřtovaná zákazníkovi a kterou má zákazník zaplatit, mřže být zaokrouhlena dolř“.

18. Oddřl 12.2. pokynř mimo jiné uvádř:

„Sofistikované úřetní systémy umořřují maloobchodníkřm urřit DPH na řrovni druhř zboží nebo vydávat faktury s DPH. [...]

Obecnř platř, že možnost zaokrouhlení dolř nepřicházř v řvahu pro maloobchodníky. Je tomu tak proto, že úřinek zaokrouhlení dolř DPH úřtované koneřným zákazníkřm nemá snížit splatnou DPH (jřž je sazba DPH vynásobená řástkou), ale pouze snížit dař přiznanou HMRC.

Vřtřina maloobchodníkř pokračuje v úřtování DPH za použití maloobchodního systému. Problém zaokrouhlení vyvstává pouze pro maloobchodníky, jejichřž úřetní systémy jim umořřují stanovit dař na řrovni druhu zboží a vydávat faktury. [...]

[...]

Jestliže maloobchodník stanovř ceny bez DPH – tak, že DPH úřtovaná zákazníkovi a DPH přiznaná HMRC jsou stejné – stávající možnost zaokrouhlení mřže přicházet v řvahu. Jestliže uvařujete o takovém systému, mřli byste přezkoumat, jak jsou ceny skuteřně stanoveny. Pokud maloobchodník skuteřně dospřje k prodejní cenř zahrnujřící DPH zařřínaje s řástkou netto vyjádřenou v celých pencřch, potom mřže přicházet v řvahu stávající možnost zaokrouhlení. [...]

19. Podle předkládacího usnesení má vřtřina velkých maloobchodníkř ve Spojeném královstvř s HMRC samostatnou dohodu, která upravuje zpřsob výpořtu jejich DPH („maloobchodní systém“, jak je na nřj odkazováno v pokynech a přřruřce DPH VIř24A). HMRC v řřchto dohodách umořřuje zpravidla matematické zaokrouhlení (nahoru nebo dolř na nejbliřřší celou pencř) na řrovni druhř zboží nebo na řrovni „kořřku“. Bod 12.3 přřruřky HMRC V1-24A vřak stanovř, že „pokud podnikatel navrhne jinř zpřsob zaokrouhlení, je řřeba jej zvářžit a povolit, pokud povede k přřijatelnému a přřimřřenému vřsledku.“

Skutkové okolnosti, řřzení a předbřřžné otázkř

20. J D Wetherspoon PLC (dále jen „J D Wetherspoon“) provozuje maloobchodní síř více než 670 hostincř po celém řzemř Spojeného královstvř. Vřtřina přřjmř řalobkynř pocházř z maloobchodního prodeje potravin a nápojř koneřným spotřebitelřm.

21. Řalobkynř sdřluje svřm zákazníkřm prodejní cenu svřch maloobchodních vřrobkř vřetně DPH. Řalobkynř nevystavuje svřm zákazníkřm faktury pro úřely DPH, vydává vřak zákazníkřm úřtenky, které jsou ménř podrobnřmi fakturami s DPH přř objednávatel potrafin a teplřch nápojř, a u jinřch nápojř vystavuje úřtenky s DPH pouze na řádost zákazníka.

22. Řalobkynř až do roku 2004 úřtovala DPH urřenřm DPH z kařděho dodání a pořřitala dluřnou řástku DPH na řrovni „kořřku“. Řalobkynř pořřitala dluřnou DPH pro kařdř plnřnř zdařované základnř sazbu jako 7/47(9) celkové dluřné řástky s matematickřm zaokrouhlenřm nahoru nebo dolř na nejbliřřší celou pencř. Tyto řástky DPH byly na konci kařděho dne seřteny pro kařdř hostinec, a byla tak urřena DPH splatná HMRC v rámci pravidelnřch přřiznání k DPH.

23. Od té doby žalobkyně vypočítává DPH a zaokrouhluje ji dolů na nejbližší desetinu pence na úrovni druhého zboží pro každý samostatný určený výrobek. Poté sčítá tyto částky DPH a zaokrouhluje součet dolů na nejbližší celou penci na úrovni „košíku“.

24. HMRC odmítl žalobkyni povolit „zaokrouhlit dolů“ částku DPH splatnou z každého plnění. Žalobkyně podala žalobu proti tomuto odmítnutí a dvěma výměrami vydaným na jeho základě.

25. VAT and Duties Tribunal, jemuž byla žaloba předložena, tvrdí, že ani předpisy Společenství, ani vnitrostátní právní předpisy nestanoví způsob zaokrouhlení, pokud použití běžné sazby vede k částce DPH, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky měny daného členského státu. Existují následující možnosti: vždy zaokrouhlovat dolů nebo zaokrouhlovat aritmeticky. Žádné právní předpisy rovněž nestanoví, v jakém okamžiku má být zaokrouhlení provedeno. Pokud stejný zákazník souasně kupuje několik kusů zboží, je možné provést zaokrouhlení:

- a) na „úrovni kusů“ – tedy zaokrouhlit částku DPH splatnou z každého kusu každého výrobku, jenž je součástí každého plnění;
- b) na „úrovni druhu zboží“ – tedy zaokrouhlit částku DPH splatnou z každého samostatného určeného výrobku, pokud zákazník kupuje více než jeden kus takového výrobku v rámci stejného plnění;
- c) na „úrovni dodání“ – tedy zaokrouhlit částku DPH splatnou z každého samostatného dodání v případech, kdy v rámci jednoho plnění zákazníkovi je prováděno několik samostatných dodání pro účely DPH;
- d) na „úrovni košíku“ – tedy zaokrouhlit celé plnění pro každého zákazníka;
- e) na úrovni „zdařovacího období“ – budou sečteny všechny částky DPH obdržené za zboží zdařované základní sazbou v průběhu zdařovacího období a poté bude zaokrouhlena tato celková částka nebo
- f) na jiné úrovni – například, na úrovni hrubé denní tržby prodejny nebo hrubé denní tržby všech maloobchodních prodejen stejného podnikatele.

26. Tribunal proto žádá o rozhodnutí o následujících předběžných otázkách:

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

2) Zejména:

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

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

3) Na jaké úrovni je v případě prodeje za cenu včetně DPH třeba podle práva Společenství

provést zaokrouhlení pro účely výpočtu splatné DPH: na úrovni každého jednotlivého kusu, každého druhu zboží, každého dodání (pokud je součástí téhož košíku více než jedno dodání), každého celkového plnění v košíku nebo každého zdaňovacího období nebo na jiné úrovni?

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

27. Písemná vyjádření byla předložena J D Wetherspoon, vládou Spojeného království a řeckou a nizozemskou vládou a Komisí. J D Wetherspoon, vláda Spojeného království a Komise přednesly při jednání ústní vyjádření.

Posouzení

První otázka

28. První otázka – zda se zaokrouhlování částek DPH řídí vnitrostátními právními předpisy nebo právem Společenství – byla Soudním dvorem v podstatě zodpovězena v rozsudku Koninklijke Ahold.

29. V bodech 24 až 33 tohoto rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že směrnice o DPH neobsahují žádné výslovné pravidlo, týkající se zaokrouhlování částek DPH; že čl. 11 část A odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice nestanoví zejména žádné výslovné pravidlo nebo zvláštní metodu zaokrouhlování; a že proto při neexistenci právní úpravy Společenství přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu členských států, aby stanovil takovou metodiku a taková pravidla. Specifikoval však rovněž, že pokud tedy členské státy zavedou nebo připustí konkrétní metodiku zaokrouhlování, jsou při tom povinny dodržovat takové zásady, kterými se řídí společný systém DPH, jako jsou zásady daňové neutrality a proporcionality(10).

30. V projednávaném případě zmiňuje předkládající soud kromě čl. 11 A odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice první dva odstavce článku 2 první směrnice, jež stanoví zásady pro systém DPH, zejména zásadu stanovení daně přesně poměrně k ceně, a čl. 12 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, který požaduje, aby sazba daně z předané hodnoty byla stanovena jako procentní podíl ze základu daně. Je jasné, že ani jedno z těchto ustanovení nestanoví zvláštní pravidlo nebo metodu zaokrouhlování částek DPH, ale obě vyjadřují zásadu proporcionality, kterou musí členské státy dodržovat, jak Soudní dvůr rozhodl v rozsudku Koninklijke Ahold.

Druhá otázka

31. VAT and Duties Tribunal se v podstatě táže, zda v případě, kdy částky DPH zahrnují zlomek nejmenší jednotky měny, právo Společenství i) brání předpisu nebo postupu, který vyžaduje, aby osoby povinné k dani používaly aritmetické zaokrouhlení nahoru nebo dolů, nebo ii) vyžaduje, aby osoby povinné k dani byly oprávněny systematicky zaokrouhlovat směrem dolů.

32. V bodech 34 až 43 svého rozsudku ve věci Koninklijke Ahold došel Soudní dvůr k závěru, že právo Společenství, zejména ustanovení první a šesté směrnice a zásady daňové neutrality a proporcionality, neobsahuje žádnou zvláštní povinnost členských států povolit osobám povinným k dani zaokrouhlovat částku DPH u každého kusu zboží směrem dolů.

33. Soudní dvůr zejména uvedl, že zásada daňové neutrality neobsahuje žádný požadavek na použití zvláštní metody zaokrouhlování, pokud částka, která má být vybrána daňovou správou jakožto DPH, přesně odpovídá částce uvedené jakožto DPH na faktuře a zaplacené konečným

spotřebitelem osob? povinné k dani(11), a že i když zásada proporcionality vyžaduje, aby zaokrouhlená částka co možná nejvíce odpovídala DPH vyplývající z použití platné sazby, musí to být v souladu s praktickými potřebami ú?inného fungování systému, který je založen na zásad? da?ového p?iznání osoby povinné k dani(12). Bylo jasné, že více jak jedna metoda – a konkrétn? aritmetické zaokrouhlování – by mohla splnit tyto požadavky(13).

34. Rozhodnutí, že ?lenské státy nemají povinnost umožnit osobám povinným k dani zaokrouhlovat částku DPH u každého kusu zboží sm?rem dol? odpovídá ve zna?ném rozsahu na část ii) druhé otázky p?edkládajícího soudu v projednávaném p?ípad?, a odpov?? na část i) této otázky lze dovodit z vyjád?ení, podle kterého je aritmetická metoda slu?itelná s požadavky práva Spole?enství. Je pravda, že se druhá otázka v rozsudku Koninklijke Ahold týkala pouze zaokrouhlování na úrovni jednotlivého kusu, zatímco projednávaný p?ípad se neomezuje jen na tuto úrove?. Od?vodn?ní Soudního dvora však v?bec nezávisí na úrovni, na které je zaokrouhlování uplatn?no.

T?etí otázka

35. Požadovaná úroveň zaokrouhlování – pokud takový požadavek existuje – je p?edm?tem t?etí p?edb?žné otázky v projednávaném p?ípad?.

36. Tato otázka je položena zvlášt?, pokud jde o prodej za ceny zahrnující DPH. Takové ceny jsou stanoveny podnikatelem jako prodejní ceny (které, aby mohly být zaplacené, nemohou zahrnovat zlomek nejmenší jednotky m?ny), jejichž jednou částí (ve Spojeném království 40/47) je cena bez DPH a druhou částí (ve Spojeném království 7/47) částka DPH. V mnoha p?ípadech (ve Spojeném království vždy, když cena není násobek 0,47 GBP) tyto části zahrnují zlomek nejmenší jednotky m?ny. Vyžaduje právo Spole?enství v p?ípad? podnikatel? ú?tující takové ceny, aby bylo zaokrouhlování provád?no na ur?ité úrovni?

37. Jak jsem poukázala ve svém stanovisku Koninklijke Ahold(14), zaokrouhlování vždy p?edstavuje malé zkreslení a ?ím je nižší úroveň, na které probíhá (za p?edpokladu, že zaokrouhlování na úrovni jednotlivého kusu je nejnižší úrovní a zaokrouhlování na úrovni pravidelného p?iznání k dani DPH je nejvyšší úrovní), tím je v?tší pravd?podobnost, že úhrn zkreslení bude významný. Rovn?ž jsem poukázala na to(15), že zaokrouhlování vždy nahoru nebo vždy dol? povede k v?tšímu zkreslení, zatímco aritmetické zaokrouhlování ho spíše bude snižovat (jelikož částky zaokrouhlené sm?rem dol? sm?oují k vyrovnání částek zaokrouhlených sm?rem nahoru), a že další úpravy mohou zkreslení ješt? dále snížit.

38. Dot?ený typ zkreslení je odchylkou mezi p?esnou částí maloobchodní ceny, která zakládá DPH, a částkou DPH, kterou podnikatel p?iznává a odvádí da?ovým orgán?m. Takovéto odchylky již z podstaty v?ci porušují požadavek p?ísne proporcionality. Znamená to, že bu? v p?ípad? zaokrouhlování nahoru podnikatel zaplatí da?ovému orgánu zlomek svého zisku navíc k částce p?esn? splatné, nebo v p?ípad? zaokrouhlování dol?, podnikatel zadrží zlomek p?esn? splatné DPH – a tak rovn?ž poruší zásadu, že DPH by m?la být neutrální v??i osobám povinným k dani.

39. Je jasné, že žádné ustanovení šesté směrnice nebo jakékoliv jiné směrnice o DPH neukládá žádný zvláštní požadavek, pokud jde o úroveň, na které má být zaokrouhlování prováděno. Zásady daňové neutrality a proporcionality (tak, jak je třeba je chápat v kontextu DPH) však vyžadují, aby bylo zkreslení omezeno na minimum. Toho lze docílit jednak použitím metody zaokrouhlování, která systematicky nezpůsobuje zkreslení jen v jednom směru, ale umožňuje, aby se zkreslení vzájemně vyrovnávala. Kromě toho v konkrétním kontextu této otázky předkládajícího soudu toho lze docílit použitím zaokrouhlování na úrovni, která vede k nejmenšímu nebezpečí kumulativního zkreslení, protože zahrnuje nejméně operací jednotlivého zaokrouhlování.

40. Nejvyšší úrovní je úroveň pravidelného přiznání k DPH(16). V rozsahu, v němž podnikatelé prodávají konečným spotřebitelům a nevyžaduje se vystavení faktury uvádějící zvláštní částku DPH, by se zdálo, že tato úroveň s sebou nenese žádný praktický problém. Jak jsem navrhla ve věci Koninklijke Ahold(17), pokladní doklad, který je běžně vydáván za takových okolností nemusí uvádět přesnou částku DPH obsaženou v konečné ceně, ale může pouze uvádět použitelnou sazbu; a i pokud je zaokrouhlená částka uvedena, nemusí být závazná ve vztahu mezi podnikatelem a daňovým orgánem; na základě čl. 18 odst.1 písm. a) šesté směrnice nelze pro uplatnění nároku na odpočet daně použít pouhý pokladní doklad, jež není úplnou nebo méně podrobnou fakturou pro účely DPH. V případě méně podrobné faktury pro účely DPH (kterou lze použít za účelem odpočtu) poznamenávám, že ani čl. 22 odst. 9 písm. d) šesté směrnice, ani nařízení 16/1 o DPH nevyžadují, aby byla uváděna zvláštní částka DPH – vyžadují pouze uvedení „údaje potřebných k jejímu výpočtu“ nebo „použitelné sazby DPH“(18).

41. Mění se situace, pokud podnikatel, prodávající za zaokrouhlené ceny zahrnující DPH, vydává úplné faktury pro účely DPH(19)?

42. Je-li vydávána faktura tohoto typu, musí uvádět zdanitelné plnění a splatnou částku DPH. Je jasné, že obě částky musejí dohromady dávat sumu, kterou lze zaplatit dodavateli, a která proto nemůže zahrnovat zlomek nejmenší jednotky měny. Nemohu však nalézt žádný zvláštní požadavek šesté směrnice, ze kterého by vyplývalo, že každá jednotlivá částka musí být zaokrouhleným násobkem nejmenší jednotky. Zdá se, že ve skutečnosti neexistuje ani imperativní důvod, proč by zaokrouhlování nemohlo být odloženo až na fázi pravidelného přiznání k dani DPH. Dodavatel by mohl ve svém přiznání k dani shromáždit všechny zlomkovité částky před zaokrouhlením – zrovna tak, jako by to mohl učinit spotřebitel, je-li osobou povinnou k dani. A pokud zákazník není osobou povinnou k dani, nevyžaduje se, aby účtoval DPH v zaokrouhlených částkách – postačuje, aby mohl zaplatit cenu zahrnující DPH v takové formě.

43. Je pravda, že vnitrostátní právní nebo správní předpisy mohou vyžadovat, aby byly všechny částky na fakturách pro účely DPH uváděny jako násobky nejmenší jednotky měny(20), nebo mohou opravovat podnikatele k zaokrouhlování takových jednotek k zjednodušení účetnictví a správy. Pokud jsou taková zaokrouhlování požadována nebo povolena, uváděná částka „krystalizuje“ skutečnou částku DPH zaplacenou zákazníkem dodavateli, která má být přiznána dodavatelem daňovému orgánu. V takovém případě je úrovní zaokrouhlování, která způsobuje nejmenší míru zkreslení, úroveň faktury pro celé plnění, jež samozřejmě může zahrnovat několik samostatných zboží nebo dodání (toto je „úroveň košíku“, na kterou odkazuje vnitrostátní soud).

44. V důsledku toho, pokud právo Společenství v oblasti DPH nepožaduje zaokrouhlování na určité úrovni, a přiznává tak členským státům určitý stupeň volného uvážení, toto uvážení musí být vykonáváno v souladu se zásadami proporcionality a neutrality, kterým nejlépe vyhovuje zaokrouhlování v poslední fázi slučitelné s praktickými požadavky na platby a účetnictví.

čtvrtá otázka

45. VAT and Duties Tribunal se v podstatě táže, zda skutečnost, že Spojené království umožňuje podnikatelům vystavujícím faktury systematicky zaokrouhlovat směrem dolů, má vliv na postup, který musí dodržovat větší maloobchodníci (jako je J D Wetherspoon), zejména s ohledem na zásady práva Společenství, jakými jsou zásady rovného zacházení a daňové neutrality.

46. Rozdílý jednak mezi plněními poskytnutými osobám povinným k dani a plněními konečným spotřebitelům, a jednak mezi cenami nezahrnujícími DPH a cenami včetně DPH jsou významné, pokud jde o metodiku a úroveň zaokrouhlování přicházející v úvahu v maloobchodním prodeji. Dopady těchto rozdílů jsem se proto zabývala ve svém stanovisku ve věci Koninklijke Ahold, zejména v bodech 56 až 62, na které odkazuji.

47. Na základě těchto úvah a úvah uvedených v bodech 37 až 42 téhož stanoviska zastávám názor, že není neslučitelné se zásadami rovného zacházení a daňové neutrality a) umožnit podnikatelům, kteří stanoví ceny nezahrnující DPH v zaokrouhlených číslech, ke kterým je připočtena DPH a kteří dodávají osobám povinným k dani majícím nárok na odpočet, aby zaokrouhlovali systematicky částku DPH směrem dolů, a zároveň b) požadovat, aby podnikatelé, kteří stanoví ceny zahrnující DPH v zaokrouhlených číslech, z nichž musí být částka zaokrouhlené DPH vypočítána, a kteří dodávají konečným spotřebitelům, zaokrouhlovali částku DPH ve všech případech aritmeticky.

48. V případě a) nemá na základě mechanismu odpočtu zaokrouhlování (ať již nahoru, dolů, nebo aritmetické) vliv na daňové zatížení dodavatele nebo zákazníka ani neovlivňuje celkovou výši daně nakonec vybrané daňovým orgánem. V případě b) povede systematické zaokrouhlování nahoru nebo dolů k tomu, že podnikatel bude povinen odvést, a daňový orgán nakonec vybere, v prvním případě více a ve druhém méně DPH, než jiní přesný podíl ceny, který by měl vyplývat z použití správné sazby. Toto zkrácení je podstatně sníženo aritmetickým zaokrouhlováním (zejména zaokrouhlováním na sudá čísla), a zajišťuje tak větší rovnost v zacházení mezi případy a) a b) a větší daňovou neutralitu v případě b).

49. J D Wetherspoon však tvrdí, že umožnění systematického zaokrouhlování směrem dolů pro některé podnikatele, zatímco je ukládáno aritmetické zaokrouhlování pro jiné, vede k narušení soutěže mezi dvěma kategoriemi podnikatelů – na zcela svévolném základě, jelikož kategorie podnikatelů vystavujících faktury a maloobchodníků nejsou nikde definovány. Uvádí příklad dvou podnikatelů, kteří prodávají plechovku barvy za 4,94 GBP, včetně DPH. Pro podnikatele vystavujícího fakturu je tato cena složena z ceny netto 4,21 GBP plus DPH ve výši 0,73675 GBP, zaokrouhleno dolů na 0,73 GBP. Maloobchodník však bude muset zaokrouhlit částku DPH (kterou, při 7/47 ceny včetně DPH, vypočítávám jako 0,73574 GBP) aritmeticky na 0,74 GBP a obdrží cenu netto pouze 4,20 GBP. J D Wetherspoon tvrdí, že je to v rozporu s judikaturou Soudního dvora, podle které nesmí být s podobnými plněními, která si navzájem konkurují, zacházeno odlišně pro účely DPH, přičemž není významné, zda se jedná o značné narušení hospodářské soutěže, či nikoliv(21).

50. Zaprvé v tomto ohledu přísluší pouze vnitrostátnímu soudu určit, zda kategorizace podnikatelů na podnikatele vystavující fakturu a maloobchodníky je jakkoli nejistá nebo svévolná. Vnitrostátnímu soudu rovněž přísluší určit, zda potraviny a nápoje podobné těm, které dodává J D Wetherspoon a jim konkurující, jsou rovněž dodávány podnikateli vystavujícími faktury, oprávněnými zaokrouhlovat částku DPH směrem dolů tam, kde k tomu J D Wetherspoon oprávněna není(22).

51. Za předpokladu, že lze poslední tvrzení prokázat z hlediska skutkového stavu, vyvstává otázka, zda rozdíl v zacházení skutečně postihuje jednu kategorii podnikatelů, a nikoliv tu druhou, a zda to vyplývá z metody zaokrouhlování nebo z metody tvorby ceny (jinými slovy, zda cena v zaokrouhlených číslech, ze které se vychází, zahrnuje DPH, či nikoliv). I zde se jedná o otázky, k jejichž rozhodování je v první řadě příslušný vnitrostátní soud, ale posloužit mu mohou následující úvahy.

52. Možnost zaokrouhlování, která se uplatní ve Spojeném království na podnikatele vystavující faktury, a metoda, o jejíž použití J D Wetherspoon usiluje, jsou založeny na zaokrouhlování směrem dolů na úrovni košíku na nejmenší jednotku měny poté, co bylo zaokrouhleno na úrovni druhu zboží na 1/10 této jednotky. Je proto užitečné porovnat zacházení nikoliv s jednotlivými kusy (např. jedna plechovka barvy uváděná J D Wetherspoon), ale s košíkem stejného zboží (např. dva, pět, deset nebo více plechovek barvy).

53. Pokud v rámci příkladu uváděného J D Wetherspoon podnikatel prodá více než jednu plechovku barvy, situace se mění. Prodejní cena podnikatele vystavujícího fakturu založená na vyšší ceně nezahrnující DPH bude vyšší než cena maloobchodníka, jakmile bude prodána již druhá plechovka spolu s první, a rozdíl se bude zvyšovat s počtem plechovek. Bude-li prodáno společně více než 10 plechovek, bude částka DPH v ceně podnikatele vystavujícího faktury vyšší, než částka DPH v ceně maloobchodníka a opět se rozdíl zvyšuje s počtem plechovek.

54. Bylo by zdlouhavé uvádět výpočty pro všechny možné počty plechovek. Na základě číselných údajů společnosti J D Wetherspoon by však podnikatel vystavující faktury zaokrouhlující systematicky směrem dolů prodal 20 plechovek barvy za 98,93 GBP, včetně DPH 14,73 GBP, zatímco maloobchodník zaokrouhlující aritmeticky by je prodal za 98,80 GBP, včetně DPH 14,71 GBP (v tomto případě by čísla u maloobchodníka byla stejná, i kdyby byl oprávněn zaokrouhlovat směrem dolů – jak tomu bude vždy, když aritmetické zaokrouhlování vede směrem dolů). Cena nezahrnující DPH by tudíž pro zákazníka byla 84,20 GBP u podnikatele vystavujícího faktury a 84,07 GBP u maloobchodníka.

55. V důsledku toho by cena maloobchodníka zahrnující DPH mohla být atraktivnější pro konečné spotřebitele a jeho cena nezahrnující DPH by mohla být atraktivnější pro osoby povinné k dani, neboť tyto ceny jsou nižší než jim odpovídající ceny v rámci cenové struktury podnikatele vystavujícího faktury. Při běžném rozsahu útraty zákazníka jsou však rozdíly natolik malé, že patří samy zákaznickou volbu neovlivní – faktory, jako jsou blízkost nebo možnost dovozu zdarma, mohou hrát stejnou nebo větší roli. Maloobchodníci disponují tedy volností stanovit ceny tak, aby se vyhnuli jakémukoliv (stejně nepatrnému) znevýhodnění, pokud jde o čistý zisk, aniž by se dostali do celkového konkurenčně nevýhodného postavení.

56. V důsledku toho se zdá, že vliv rozdílného zacházení s podnikateli vystavujícími faktury a maloobchodníky ve Spojeném království a) není nutně takový, aby systematicky vedl k poškozování maloobchodníků, a b) může vyplývat více z rozdílů mezi používáním cen nezahrnujících DPH nebo cen včetně DPH, v obou případech v zaokrouhlených číslech, jako základu pro výpočet, než z použité metody zaokrouhlování.

57. K poslednímu uvedenému je třeba připomenout, že směrnice 98/6 ukládá, aby byla prodejní cena zahrnující DPH – což je jediná cena, která je relevantní pro konečné spotřebitele – uváděna pro všechny výrobky nabízené podnikateli fyzickým osobám, které je kupují pro účely nespádající do jejich obchodní nebo profesní činnosti, zatímco v rámci prodeje mezi osobami povinnými k dani oprávněnými k odpočtu daně na vstupu je jedinou relevantní cenou cena bez DPH. Ze skutečnosti, že různé kategorie podnikatelů stanoví své ceny různými metodami, proto nevyplyvá žádné zjevné porušení daňové neutrality nebo rovného zacházení.

58. Zdá se mi proto, že pokud jsou jednotlivé metody zaokrouhlování skutečně používány na základě rozlišení mezi způsoby, jakými podnikatelé stanoví své ceny, možnost zaokrouhlovat směrem dolů, kterou HMRC poskytuje podnikatelům vystavujícím faktury, nemá významný dopad na přístup k zaokrouhlování pro takové maloobchodníky, jako je J D Wetherspoon.

59. V tomto ohledu je bezvýznamné, že J D Wetherspoon, která stanoví ceny včetně DPH, by musela používat podstatně nižší DPH při systematickém zaokrouhlování směrem dolů než při systematickém aritmetickém zaokrouhlování. Je třeba srovnávat podnikatele vystavující faktury a maloobchodníky, a nikoliv různé metody zaokrouhlování používané maloobchodníky. Bylo by však jasným porušením požadavku rovného zacházení, pokud by v rámci skupiny podnikatelů uskutečňujících podobná a vzájemně si konkurující plnění založená na zaokrouhlených cenách obsahujících DPH, byli někteří oprávněni zaokrouhlovat DPH systematicky směrem dolů a jiní nikoliv. Krom toho v tomto případě by podnikatelé oprávněni zaokrouhlovat směrem dolů zadržovali zlomek přesné částky splatné DPH, což by bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality.

Závěry

60. Mám proto za to, že Soudní dvůr by měl na otázky položené VAT and Duties Tribunal, Londýn, odpovědět takto:

„1) Při neexistenci zvláštní právní úpravy Společenství přísluší členským státům rozhodovat o pravidlech a metodách zaokrouhlování částek daně z přidané hodnoty za podmínky, že přitom budou dodržovat zásady, na kterých spočívá společný systém daně z přidané hodnoty, zejména zásady daňové neutrality a proporcionality.

2) Právo Společenství nebrání členským státům ukládat osobám povinným k dani povinnost zaokrouhlovat částky daně z přidané hodnoty ve všech případech aritmeticky ani nevyžaduje, aby takovým osobám povolily zaokrouhlovat částky ve všech případech směrem dolů.

3) Pokud je prodej uskutečňován za jednotkové ceny zahrnující daň z přidané hodnoty v zaokrouhlených číslech a částka daně z přidané hodnoty zahrnuje zlomek nejmenší možné jednotky měny, právo Společenství nevyžaduje, aby tato částka byla zaokrouhlena na celou jednotku před fází, kdy musí být vyjádřena jako číslo nezahrnující takový zlomek, zejména aby bylo možné ji zaplatit jako samostatnou částku.

4) Jestliže mohou podnikatelé uskutečňují své plnění na základě jednotkových cen nezahrnujících daň z přidané hodnoty vyjádřených v zaokrouhlených číslech, ke kterým musí být připočtena daň z přidané hodnoty, zaokrouhlovat částku daně z přidané hodnoty směrem dolů na každé faktuře, zásady rovného zacházení a daňové neutrality nebrání tomu, aby podnikatelům, kteří uskutečňují plnění na základě jednotkových cen včetně daně z přidané hodnoty vyjádřených v zaokrouhlených číslech, z nichž musí být složka představující daň z přidané hodnoty vypočítána, byla uložena povinnost zaokrouhlovat částky daně z přidané hodnoty aritmeticky.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Rozsudek ze dne 10. července 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Sb. rozh. s. I-5097.

3 – První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 71, s. 1301, Zvl. vyd. 09/01, s. 3); 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). S účinností od 1. ledna 2007 byly obě směrnice zrušeny a nahrazeny směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jejímž cílem je prezentovat jasnou a racionální v pozmiňném uspořádání a znění, aniž by v podstatě přinášela hmotněprávní změny stávající právní úpravy, všechna použitelná ustanovení týkající se DPH Společenství.

4 – Směrnice Evropského parlamentu a Rady 98/6/ES ze dne 16. února 1998 o ochraně spotřebitelů při označování cen výrobků nabízených spotřebiteli (Úř. věst. L 80, s. 27; Zvl. vyd. 15/04, s. 36).

5 – A pokud je dodavatel maloobchodník, pouze pokud zákazník fakturu požaduje.

6 – Tyto údaje, uvedené v čl. 14 odst.1, jsou v podstatě totožné s údaji vyžadovanými čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice.

7 – Článek 16 odst. 1.

8 – Pro vysvětlení pojmů „na úrovni druhu“, „košíku“ atd., viz bod 25 níže.

9 – Základní sazba DPH ve Spojeném království je 17,5 %, jinak vyjádřeno 7/40 částé ceny (ceny bez DPH). Částka DPH v maloobchodní ceně (ceně včetně DPH) je proto 7/47.

10 – Je třeba v tomto ohledu připomenout, že „daňová neutralita“ zde odkazuje na požadavek, aby s osobami povinnými k dani nebylo zacházeno odlišně, a „zásada proporcionality“ má zvláštní význam jako požadavek toho, aby byla výše daně uplatněna přesně poměrně k ceně zboží a služeb (viz rozsudek Koninklijke Ahold, body 36 a 38).

11 – Bod 37 rozsudku.

12 – Bod 39 rozsudku.

13 – Body 40 a 41, odkazující na bod 47 mého stanoviska v této věci. V bodech 47 a 48 jsem se zabývala aritmetickým zaokrouhlováním, a v poznámce pod čarou 29 uvedla, že jednoduché aritmetické zaokrouhlování znamená mírné zkreslení směrem nahoru (obratně skryté ve výpočtech předložených britskou vládou v jejím vyjádření v projednávaném případě), které by mohlo být oslabeno „zaokrouhlováním na sudé číslo“.

14 – Zejména v bodech 37 až 42 a 49 až 51.

15 – V bodech 42, 47 a 48, a poznámce pod čarou 29.

16 – Viz body 49 až 51 mého stanoviska ve věci Koninklijke Ahold.

17 – Viz zejména body 34 a 55 mého stanoviska.

18 – Viz body 11 a 14 výše.

19 – Je užitečné připomenout, že úplné faktury pro účely DPH musí obsahovat značné množství informací (včetně zákaznickova celého jména a adresy), což může činit tento postup méně atraktivním pro maloobchodníky s vysokým objemem prodeje zboží malé hodnoty.

20 – Článek 14 odst. 1 nařízení DPH vyžaduje, aby byly částky daně vyjádřeny v librách, zrovna tak jako čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice vyžaduje, aby byly vyjádřeny v národních měnách dotyčných členských států. Obě ustanovení mluví, pokud jde o otázku, zda musejí být používány jednotky zaokrouhlené.

21 – Společnost uvádí zejména rozsudek ze dne 28. června 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust, C-363/05, Sb. rozh. s. I-5517, body 46 a 47 a tam citovanou judikaturu, jakož i rozsudky ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, Recueil, s. I-6833, body 55 až 58, a ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, Recueil, s. I-12911, body 69 až 74.

22 – J D Wetherspoon na jednání uvedla, že taková situace by mohla existovat mezi ní a společnostmi, jejichž předmětem činnosti je provozování stravovacích zařízení v souvislosti s recepcemi a podobnými událostmi, které mohou být pořádány jak pro osoby povinné k dani, tak pro ty, které osobami povinnými k dani nejsou. Takové společnosti, tvrdí J D Wetherspoon, mohou zaokrouhlovat směrem dolů, zatímco ona musí zaokrouhlovat aritmeticky.