

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 20. novembra 2008¹(1)

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))

„Zaokroževanje zneskov DDV“

1. Ne glede na to, kakšna stopnja DDV na transakcije se obračuna, bodo vedno obstajali primeri, v katerih dolgovani znesek zajema del najmanjše denarne enote, ki se uporablja za plačilo. V takih primerih nastane potreba po zaokroževanju, ki bi jo bilo morda treba pravno urediti.
2. V sodbi Koninklijke Ahold⁽²⁾ je Sodišče v odgovor na vprašanje nizozemskega Hoge Raad (vrhovno sodišče) v bistvu razsodilo, da se spoštujeta načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti, potem morajo države članice tako zaokroževanje pravno urediti, pravo Skupnosti pa jih ne zavezuje, da morajo davčnim zavezancem dopustiti, da znesek zaokrožijo navzdol za posamezen izdelek.
3. V obravnavanem predlogu za sprejetje predhodne odločbe je VAT and Duties Tribunal iz Londona postavilo vprašanje, ki sta podobni tistim, na katera je bilo nedavno odgovorjeno v sodbi Koninklijke Ahold, ter še dve podrobnejši vprašanji. S tema sprašuje, prvi, ali pravo Skupnosti zahteva zaokroževanje na določeni stopnji (kot npr. na stopnji posameznega izdelka ali posamezne transakcije ali na kakšni drugi stopnji). Drugi, želi pojasnilo glede uinka načel enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti v zvezi z nacionalno ugodnostjo, ki samo nekaterim trgovcem omogoča, da zneske DDV zaokrožijo navzdol.

Upoštevno pravo Skupnosti

4. Za postopek v glavni stvari je upoštevno obdobje od leta 2004 do 2006. Zato je veljavno pravo Skupnosti tisto iz Prve in Šeste direktive o DDV.⁽³⁾ Upoštevne določbe sem navedla v točkah od 3 do 12 sklepnih predlogov v zadevi Koninklijke Ahold, na katere napotujem. Kljub temu pa bo v pomoč, če opozorim nanje.
5. V skladu s prvim in drugim odstavkom člena 2 Prve direktive o DDV načelo sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij v proizvodnem ali distribucijskem procesu. Pri vsaki

transakciji se DDV obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

6. Člen 2(1) Šeste direktive o DDV določa, da se DDV plača od dobave blaga ali storitev, ki jo opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak.

7. V skladu s členom 10(1) in (2) je obdavčljivi dogodek tisti, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka, namreč takrat, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, čeprav se plačilo lahko odloži. To se namreč zgodi, kadar je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

8. Člen 11(A) določa splošno pravilo, da davčna osnova v bistvu zajema vse, kar pomeni plačilo, ki ga je dobavitelj prejel za dostavo od prejemnika ali drugega vira.

9. Člen 12(3)(a) zahteva, da mora splošno stopnjo DDV vsaka država članica določiti kot odstotek od davčne osnove, in sicer ne sme biti nižja od 15 %, države članice pa lahko uporabljajo tudi eno ali dve nižji stopnji.

10. Člen 17(1) in (2) daje davčnim zavezancem pravico do odbitka od izstopnega davka, od katerega morajo obračunati znesek DDV, ki so ga dolžni plačati od vstopnih transakcij, ki se uporabljajo za namene njihovih obdavčenih izstopnih transakcij. V skladu s členom 18(1)(a) mora davčni zavezanec za uveljavljanje svoje pravice do odbitka za odbitke imeti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3).

11. Člen 22(3)(a)(14) od davčnih zavezancev zahteva, da se za vsako obdavčljivo dobavo, ki jo opravijo drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, izda račun (posledica tega je torej, da ta obveznost ne obstaja za dobave končnim potrošnikom, ki so fizične osebe), člen 22(3)(b) pa zahteva, da mora tak račun med drugim vključevati davčno osnovo, uporabljeno stopnjo DDV, znesek DDV, ki se plača, ter polno ime in naslov naročnika. Države članice pa lahko po členu 22(9)(d) določijo, da na nekaterih računih, še posebej tistih za manjše zneske, ni treba navesti vseh običajno zahtevanih podatkov, vedno pa morajo navesti „dolgovani davek ali potrebne podatke za njegov izračun“.

12. Člen 22(5) zahteva, da mora vsak davčni zavezanec ob predložitvi obračuna plačati neto znesek DDV (to je izstopni davek minus vstopni davek).

13. Smiselno bi bilo omeniti tudi Direktivo 98/6/ES(4), katere namen je urediti označevanje prodajnih cen in cen na mersko enoto proizvodov, ki jih trgovci ponujajo potrošnikom, da bi se izboljšalo obveščanje potrošnikov in olajšala primerjava cen (člen 1). Člen 2 v točki (a) opredeljuje „prodajno ceno“ kot končno ceno za enoto ali dano količino proizvoda, skupaj z DDV in vsemi drugimi dajatvami, v točki (e) pa, da „potrošnik“ pomeni vsako fizično osebo, ki kupi proizvod za namene, ki ne sodijo v okvir njegove trgovske ali poklicne dejavnosti. Člen 3(1) zahteva, da se prodajna cena navede na vseh zadevnih proizvodih, ki jih trgovci ponujajo potrošnikom.

Upoštevni predpisi Združenega kraljestva

14. V skladu z Value Added Tax Regulations 1995 (v nadaljevanju: uredba o DDV) so trgovci, ki so registrirani za DDV, samo kadar je naročnik drug davčni zavezanec,⁽⁵⁾ v zvezi z obdavčljivimi dobavami *dolžni* predložiti račun DDV. Vsi za DDV registrirani trgovci pa kljub temu *lahko* izdajo račun DDV vsem naročnikom, če to želijo. Popoln račun DDV mora vsebovati številne podrobnosti, vključno z imenom in naslovom naročnika.⁽⁶⁾ „Manj podroben račun DDV“ se lahko izda za zneske z vključenim DDV do 100 GBP; na takih računih ni treba navesti podatkov o naročniku, treba pa je za vsako stopnjo navesti „bruto znesek z DDV ter veljavno stopnjo DDV“. ⁽⁷⁾

15. Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (v nadaljevanju: HMRC) je izdal navodila na področju DDV (VAT Guide, obvestilo (Notice) 700) za davčne zavezanke. Točki 17.5 in 17.6 se nanašata na zaokroževanje in določata:

„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.

Skupen znesek DDV, ki ga je treba plačati na blago in storitve z račun 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 1 penija ali 0,5 penija – 86,76 penija bi, na primer, zaokrožili navzgor na 87 penija.

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 izdajo računa še dalje pogosteje uporabljajo visoko blagajniško tehnologijo. Če ne uporabljate maloprodajne ureditve ampak namesto tega DDV obračunavate na stopnji vrste^[(8)] ali računa, zneska DDV ne smete zaokrožiti navzdol. Lahko pa (navzgor in navzdol) zaokrožujete vsak izračun DDV.“

16. Navedeno obvestilo ne opredeljuje pojma „trgovci z račun“. Vendar oddelek 12 priročnika V1-24A HMRC z naslovom „Trader's records“ (ki vsebuje smernice za osebje HMRC in je prosto dostopen javnosti), navaja kazalnike v zvezi s tem, kaj pomeni razlikovanje med trgovci z račun in trgovci na drobno.

17. V oddelku 12.1 tega priročnika je navedeno, da je pri razlagi točke 17.5 obvestila 700

„pomembno upoštevati, da je prav v zvezi s pravili za trgovce z ra?uni zaokroževanje dav?no nevtravno. To je zato, ker obi?ajno vpliva tako na izhodni davek dobavitelja kot na vhodni davek naro?nika. To pomeni, da kadar trgovec z ra?unom obra?una DDV od neto vrednosti, se zara?unani znesek, ki ga mora pla?ati naro?nik, lahko zaokroži navzdol.“

18. V oddelek 12.2 priro?nika je med drugim navedeno:

„Visoko razviti ra?unovodski paketi trgovcem na drobno omogo?ajo, da dolo?ijo DDV na stopnji vrste in/ali izdajo ra?un DDV. [...]

Na?eloma ugodnost zaokroževanja navzdol ni primerna za trgovce na drobno, ker u?inek zaokroževanja navzdol tistega DDV, ki se obra?una kon?nim potrošnikom, ni znižanje dolgovanega DDV (ki je stopnja DDV, pomnožena s ceno), ampak samo znižanje davka, ki se ga obra?una HMRC.

Ve?ina trgovcev na drobno DDV še vedno obra?unava z uporabo maloprodajne ureditve. Težava v zvezi z zaokroževanjem se pojavi samo pri tistih trgovcih na drobno, ki imajo ra?unovodske sisteme, ki jim omogo?ajo dolo?itev davka na stopnji vrste in izdajo ra?unov. [...]

[...]

?e trgovec na drobno v resnici dolo?a cene brez DDV – tako da sta DDV, ki se obra?una potrošniku, in DDV, ki se obra?una v razmerju do HMRC, enaka – so lahko obstoje?e zaokroževalne ugodnosti primerne. Pri obravnavi takega sistema morate preu?iti, kako se cene dejansko dolo?ajo. ?e trgovec na drobno prodajno ceno z vklju?enim davkom resni?no izra?una tako, da za?ne z neto vrednostjo, izraženo v celih penijih, potem je lahko obstoje?a ugodnost primerna. [...]

19. V skladu s predložitveno odlo?bo je ve?ina velikih trgovcev na drobno v Združenem kraljestvu sklenila posami?ni sporazum s HMRC o na?inu obra?unavanja DDV (gre za „maloprodajno ureditev“ kot je navedena v navodilih in priro?niku V1-24A na podro?ju DDV). HMRC je v skladu z navedenimi sporazumi pripravljen dovoliti ra?unsko zaokroževanje (navzgor ali navzdol do najbližjega penija), bodisi na stopnji vrste bodisi košarice. Vendar je v oddelku 12.3 priro?nika V1-24A navedeno, da „?e trgovec predlaga druga?no metodo zaokroževanja, jo je treba obravnavati in dovoliti, ?e omogo?a sprejemljiv in razumen rezultat.“

Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odlo?anje

20. Družba J D Wetherspoon PLC (v nadaljevanju: družba J D Wetherspoon) upravlja ve? kot 670 to?ilnic po vsem Združenem kraljestvu. Ve?ina njene prodaje je maloprodaja hrane in pija?e kon?nim potrošnikom.

21. Naro?nikom prikazuje prodajno ceno maloprodajnih proizvodov z vklju?enim DDV. Naro?nikom ne izdaja popolnih ra?unov DDV, ampak ra?une, ki se štejejo za manj podrobne ra?une DDV za hrano in tople pija?e ter za druge pija?e na zahtevo naro?nika.

22. Družba J D Wetherspoon je do leta 2004 obra?unavala DDV z dolo?itvijo obveznosti pla?ila DDV za vsako prodajo in z izra?unavanjem DDV za pla?ilo na stopnji košarice. Izra?unala je DDV, ki ga je treba pla?ati za vsako standardno obdav?eno transakcijo po stopnji 7/47(9) skupnega zneska za pla?ilo, in ga ra?unsko zaokrožila navzgor ali navzdol do najbližjega penija. Navedeni zneski DDV so se ob koncu dneva za vsako to?ilnico sešteli in nastal je znesek DDV, ki ga je treba pla?ati HMRC ob rednih obra?unih DDV.

23. Od takrat naprej družba J D Wetherspoon izra?unava in zaokrožuje DDV navzdol do

najbližje desetine penija na stopnji vrste za vsak posamezen proizvod. Nato navedene zneske DDV sešteje in vsoto zaokroži navzdol do najbližjega penija na stopnji košarice.

24. HMRC družbi J D Wetherspoon ni dovolil zaokroževati navzdol DDV za vsako transakcijo. Družba J D Wetherspoon se je zoper to zavrnitev in zoper odločbi o odmeri davka, ki sta bili izdani na njeni podlagi, pritožila.

25. VAT and Duties Tribunal, ki je obravnavalo pritožbo, ugotavlja, da niti skupnostna niti nacionalna zakonodaja ne določata metode zaokroževanja, kadar uporaba splošne stopnje privede do takega zneska DDV, ki vsebuje del najmanjše denarne enote. V takem primeru bi bilo mogoče zaokrožiti navzdol v vsakem posameznem primeru ali pa zaokrožiti računsko. Prav tako v nobeni zakonodaji ni določeno, kdaj naj se zaokroževanje opravi. Če isti naročnik kupi več kosov blaga istočasno, je mogoče zaokrožiti na:

- (a) „stopnji kosa“, to je za vsak artikel vsakega proizvoda pri vsaki transakciji;
- (b) „stopnji vrste“, to je za vsak proizvod, če se z isto transakcijo kupi več kot en artikel tega proizvoda;
- (c) „stopnji dobave“, to je za vsako dobavo, če je ena transakcija sestavljena iz več ločenih dobav za namene DDV;
- (d) „stopnji košarice“, to je za celotno transakcijo s posameznim naročnikom;
- (e) stopnji „računskega obdobja za DDV“, to je s seštevanjem vseh zneskov DDV, prejetih po splošni stopnji za blago, ki je bilo prodano v določenem obdobju, in nato z zaokrožitvijo vsote; ali
- (f) na kakšni drugi stopnji, kot na primer na stopnji dnevnega bruto prometa za vsak lokal ali za vse trgovske lokale.

26. Tribunal zato predlaga sprejetje predhodne odločbe o teh vprašanjih:

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

2. Še posebej:

- i) Ali pravo Skupnosti nasprotuje uporabi nacionalnega pravila ali praksi nacionalnega davnega 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)?
- ii) Ali pravo Skupnosti določa, da lahko davni 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 izračunu dolgovanega DDV: na stopnji vsakega posameznega kosa, vsake vrste blaga, vsake dobave (če je več dobav vključenih v isto košarico), vsaki transakciji/skupna košarica, ali v vsakem računskem obdobju oziroma na kakšni drugi stopnji?

4. Ali na kateri koli odgovor vplivata na?eli prava Skupnosti enakega obravnavanja in dav?ne nevtralnosti, zlasti ob upoštevanju, da v Združenem kraljestvu obstaja ugodnost, ki so jo dav?ni organi odobrili le nekaterim trgovcem, in sicer, da zneske DDV, ki jih je treba obra?unati, zaokrožijo navzdol?“

27. Družba J D Wetherspoon, grška in nizozemska vlada ter vlada Združenega kraljestva in Komisija so predložile pisna stališ?a. Družba J D Wetherspoon, vlada Združenega kraljestva in Komisija so na obravnavi predstavile ustna stališ?a.

Presoja

Prvo vprašanje

28. Sodiš?e je na prvo vprašanje – ali zaokroževanje zneskov DDV ureja nacionalno pravo ali pravo Skupnosti – v bistvu odgovorilo v sodbi Koninklijke Ahold.

29. Sodiš?e je v to?kah od 24 do 33 navedene sodbe razsodilo, da direktivi o DDV ne vsebujeta nobenega izrecnega pravila glede zaokroževanj zneskov DDV, da posebej dolo?be ?lena 11(A)(1)(a) in 22(3)(b) Šeste direktive ne dolo?ajo nobenega izrecnega pravila glede tega, kako je treba zaokroževanje izvesti, in da morajo torej, kadar ni zakonodaje Skupnosti, pravni redi držav ?lanic dolo?iti te metode in pravila. Vendar je tudi pojasnilo, da morajo države ?lanice, ko dolo?ajo ali sprejemajo dolo?eno metodo zaokroževanja, spoštovati na?ela skupnega sistema DDV, kot sta na?eli dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti.(10)

30. V obravnavani zadevi predložitveno sodiš?e poleg ?lenov 11(A)(1)(a) in 22(3)(b) Šeste direktive omenja prva odstavka ?lena 2 Prve direktive, ki dolo?a na?ela sistema DDV, še posebej na?elo popolne sorazmernosti davka s ceno, in ?len 12(3)(a) Šeste direktive, ki zahteva, da se stopnje DDV dolo?ijo kot odstotek od dav?ne osnove. Jasno je, da nobena od navedenih dolo?b ne dolo?a nobenega posebnega pravila ali metode za zaokroževanje zneskov DDV, ampak sta obe odraz na?ela sorazmernosti, ki ga morajo države ?lanice spoštovati, kot je Sodiš?e razsodilo v sodbi Koninklijke Ahold.

Drugo vprašanje

31. VAT and Duties Tribunal v bistvu sprašuje, ali v primeru, ko zneski DDV vsebujejo del najmanjše obstoje?e denarne enote, pravo Skupnosti bodisi i) nasprotuje kakršnemu koli pravilu ali praksi, ki od dav?nih zavezancev zahteva ra?unsko zaokroževanje navzgor ali navzdol, bodisi ii) dolo?a, da lahko sistemati?no zaokrožajo navzdol.

32. Sodiš?e je v to?kah od 34 do 43 sodbe Koninklijke Ahold sprejelo stališ?e, da pravo Skupnosti, še posebej dolo?be Prve in Šeste direktive ter na?eli dav?ne nevtralnosti in sorazmernosti, ne dolo?a nobene posebne obveznosti, v skladu s katero bi države ?lanice morale dav?nim zavezancem dopustiti, da znesek DDV zaokrožijo navzdol za posamezen izdelek.

33. Sodiš?e je še posebej ugotovilo, da na?elo dav?ne nevtralnosti ne zahteva nobene posebne metode zaokroževanja, ?e znesek, ki ga prejme dav?ni organ, povsem ustreza znesku na ra?unu in ga je potrošnik pla?al dav?nemu zavezancu,(11) in da, ?eprav na?elo sorazmernosti zahteva, da mora biti zaokroževanje tako, da zaokroženi znesek ?im bolj ustreza znesku, ki izhaja iz uporabe veljavne stopnje, ga je treba uskladiti s prakti?nimi potrebami u?inkovite uporabe sistema, ki temelji na na?elu prijave dav?nega zavezanca.(12) Jasno je bilo, da tem zahtevam ustreza ve? kot samo ena metoda, še posebej ra?unsko zaokroževanje.(13)

34. Odlo?itev, da države ?lanice niso zavezane, da dav?nim zavezancem dopustijo, da znesek

DDV zaokrožijo navzdol za posamezen izdelek, večinoma odgovarja na del ii) drugega vprašanja nacionalnega sodišča v obravnavani zadevi, odgovor na del i) navedenega vprašanja pa je mogoče razbrati iz ugotovitve, da je računska metoda skladna z zahtevami prava Skupnosti. Res je, da se je drugo vprašanje v zadevi Koninklijke Ahold

nanašalo samo na zaokroževanje na stopnji posameznega izdelka, v obravnavani zadevi pa ni omejeno na to stopnjo. Vendar se utemeljevanje Sodišča nikakor ne nanaša samo na stopnjo, na kateri se uporabi zaokroževanje.

Tretje vprašanje

35. Predmet tretjega vprašanja za predhodno odločanje v obravnavani zadevi je – če obstaja – zahtevana stopnja zaokroževanja.

36. Vprašanje se posebej sklicuje na prodajo po cenah z vključenim DDV. Take cene trgovec določa kot prodajne cene (ki za to, da se lahko plačajo, ne smejo vsebovati dela najmanjše obstoječe denarne enote), katerih del (v Združenem kraljestvu 40/47) je cena brez DDV, del (v Združenem kraljestvu 7/47) pa je znesek DDV. Ti deli pogosto (v Združenem kraljestvu vedno, kadar cena ni večkratnik 0,47 GBP) vsebujejo del najmanjše obstoječe denarne enote. Ali pravo Skupnosti v primerih, ko trgovci zaradi unavajajo take cene, zahteva zaokroževanje na kateri koli stopnji?

37. Kot sem pojasnila v sklepnih predlogih v zadevi Koninklijke Ahold,(14) je posledica zaokroževanja vedno majhna razlika, nižje ko je stopnja, na kateri se izvede (ob upoštevanju, da je zaokroževanje pri posameznem izdelku najnižja stopnja, zaokroževanje pri obračunu DDV pa najvišja), večja je verjetnost, da bo končna razlika znatna. Opozorila sem tudi na to,(15) da zaradi zaokroževanja vedno navzgor ali vedno navzdol nastane večja razlika, računsko zaokroževanje pa jo zmanjšuje (s tem, da se z navzgor zaokroženimi zneski nevtralizirajo zneski, ki so zaokroženi navzdol), in da se lahko z drugimi izboljšavami razlika še bolj zmanjša.

38. Zadevna razlika je razlika med točnim deležem maloprodajne cene z vključenim DDV in zneskom DDV, ki ga trgovec prijavi in izplača davčnim organom. Take razlike so po definiciji v nasprotju z zahtevo po popolni sorazmernosti. Pomenijo bodisi – pri zaokroževanju navzgor – to, da trgovec del dobička plača davčnemu organu poleg zneska za plačilo v ožjem smislu ali –pri zaokroževanju navzdol – to, da trgovec del DDV za plačilo v ožjem smislu zadrži, in torej prav tako kršitev načela, da bi moral biti DDV do davčnih zavezancev nevtralen.

39. Jasno je, da nobena določba v Šesti ali kateri koli drugi direktivi o DDV ne vsebuje nobene posebne zahteve glede tega, na kateri stopnji naj se zaokrožuje. Vendar načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti (kot ju je treba razumeti v kontekstu DDV) zahtevata, da naj bo navedena razlika minimalna. To je mogoče doseči z uporabo take metode zaokroževanja, ki sistematsko ne povzroča razlike samo v eni smeri, ampak omogoča, da se razlike medsebojno nevtralizirajo. V konkretnem kontekstu tretjega vprašanja predložitvenega sodišča pa je to mogoče doseči z uporabo zaokroževanja na tisti stopnji, ki je najmanj nevarna za kumuliranje razlike, ker vključuje najmanjše število posamičnih zaokrožitev.

40. Najvišja mogoča stopnja je stopnja rednega obračuna DDV.(16) Če trgovci prodajajo končnim potrošnikom in ni zahteve po izdaji računa s konkretnim zneskom DDV, se zdi ta stopnja zaokroževanja z vidika prakse neproblematična. Kot sem navedla v zadevi Koninklijke Ahold,(17) v takem blagajniškem računu, ki se običajno izdaja v takih okoliščinah, ni treba navesti točnega zneska DDV, ki je vsebovan v končni ceni, ampak se lahko navede samo veljavna stopnja; tudi če se navede zaokroženi znesek, pa ni treba, da je v razmerju med trgovcem in davčnim organom zavezujoč; v skladu s členom 18(1)(a) Šeste direktive samo blagajniškega računa, ki ni popoln niti manj podroben račun DDV, ni mogoče uporabiti za uveljavljanje pravice do odbitka. Glede manj

podrobnega računa DDV (ki se lahko uporabi za odbitek) ugotavljam, da niti člen 22(9)(d) Šeste direktive niti člen 16(1) o DDV ne zahteva, da se navede kakršen koli konkreten znesek DDV, pa tudi „informacije, ki so potrebne za njegov izračun“ oziroma „uporabljeno stopnjo DDV“. (18)

41. Ali je položaj kaj drugačen, če trgovec, ki prodaja po zaokroženih cenah z vključenim DDV, izda popoln račun DDV? (19)

42. Če se izda tak račun, je treba na njem navesti davčno osnovo in dolgovani DDV. Jasno je, da mora biti seštevke obeh tak, da ga je mogoče plačati dobavitelju in torej ne more vsebovati dela najmanjše denarne enote. Vendar v Šesti direktivi nisem našla nobene posebne zahteve, da mora biti vsak znesek posebej zaokrožen večkratnik navedene najmanjše denarne enote. Dejansko se zdi, da tudi ni kakšnega posebnega razloga, zaradi katerega zaokroževanja ne bi bilo mogoče preložiti do stopnje rednega računa DDV. Dobavitelj bi lahko pred zaokrožitvijo v račun seštel vse dele zneskov, enako pa bi lahko storil tudi potrošnik, če je davčni zavezanec. Če pa potrošnik ni davčni zavezanec, potem se od njega ne zahteva, da v zaokroženih zneskih upošteva DDV, sposoben mora biti samo plačati ceno z vključenim DDV v taki obliki.

43. Res je, da lahko nacionalni zakon ali upravna uredba zahteva, da so vsi zneski na računih DDV navedeni kot večkratnik najmanjše denarne enote, (20) ali pa trgovcem dovoli, da take denarne enote zaokrožijo zaradi lažjega računovodstva in upravljanja. Kadar se zahteva ali dovoljuje tako zaokroževanje, potem navedeni znesek „izkristalizira“ dejanski znesek DDV, ki ga potrošnik plača dobavitelju, dobavitelj pa račun davčnemu organu. V takem primeru je stopnja zaokroževanja, ki povzroči najmanjšo razliko, stopnja računa za celotno transakcijo, ki pa seveda lahko vključuje več ločenih artiklov ali dobav (to je „stopnja košarice“, na katero se sklicuje nacionalno sodišče).

44. Zato je treba, ker zakonodajna Skupnost na področju DDV ne določa zaokroževanja na nobeni konkretni stopnji in državam članicam omogoča določeno prosto presojo, to prosto presojo izvajati v skladu z načeloma sorazmernosti in nevtralnosti, ki se ju najbolj spoštuje, če se zaokrožuje na zadnji stopnji, ki je skladna s praktičnimi zahtevami plačil in računovodstva.

Četrto vprašanje

45. VAT and Duties Tribunal v bistvu sprašuje, ali to, da Združeno kraljestvo dovoljuje trgovcem z računi, da sistematično zaokrožujejo navzdol, kakor koli vpliva na prakso v zvezi s trgovci na drobno (kot je družba J D Wetherspoon), še posebej ob upoštevanju načela prava Skupnosti o enakem obravnavanju in davčni nevtralnosti.

46. Za obravnavo metode in stopnje primerne zaokroževanja v trgovini na drobno so upoštevne razlike med dobavami davčnim zavezancem in dobavami končnim potrošnikom na eni strani ter med cenami z vključenim DDV in brez njega na drugi strani. Zato sem vpliv navedenih razlik obravnavala v sklepnih predlogih v zadevi Koninklijke Ahold, še posebej v točkah od 56 do 62, na katere napotujem.

47. Ob upoštevanju navedenih ugotovitev in tistih iz točk od 37 do 42 istih sklepnih predlogov menim, da z načeloma enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti ni nezdržljivo, a) če se trgovcem, ki določajo cene brez vključenega DDV v zaokroženih zneskih, ki se jim prišteje DDV, na podlagi katerih imajo davčni zavezanci pravico do odbitka, dovoli, da zneske DDV sistematično zaokrožajo navzdol, hkrati pa se b) od trgovcev, ki določajo cene z vključenim DDV v zaokroženih zneskih, na podlagi katerih je treba izračunati vključeni DDV, in ki se izdajo končnim potrošnikom, zahteva, da zneske DDV vedno zaokrožajo računsko.

48. Pri a) zaokroževanje (navzgor, navzdol ali računsko) zaradi mehanizma odbitka ne vpliva

na davčno breme niti dobavitelja niti potrošnika niti ne vpliva na skupen znesek davka, ki ga na koncu pobere davčna uprava. Pri b) sistematično zaokroževanje navzgor ali navzdol privede do tega, da je trgovec zavezan plažati, davčna uprava pa pobere več oziroma manj DDV, kot je točen delež cene, ki naj bi bila rezultat uporabe pravilne stopnje. Ta razlika se z računskim zaokroževanjem (še posebej zaokroževanjem na soda števila) precej zmanjša, s tem pa se zagotovi večja enakost obravnavanja med primeroma a) in b) ter večja davčna nevtralnost v primeru b).

49. Vendar družba J D Wetherspoon trdi, da sprejemanje sistematičnega zaokroževanja navzdol za nekatere trgovce in nalaganja računskega zaokroževanja za druge vodi v izkrivljanje konkurence med tema kategorijama trgovcev, in sicer na popolnoma samovoljni podlagi, saj kategoriji trgovcev z računom in trgovcev na drobno nista nikjer opredeljeni. Kot primer navaja trgovca, ki prodajata pločevinko barve po ceni 4,94 GBP z vključenim DDV. Pri trgovcu z računom je znesek sestavljen iz neto cene v višini 4,21 GBP in DDV v višini 0,73675 GBP, ki se zaokroži navzdol na 0,73 GBP. Trgovec na drobno pa bo moral znesek DDV (ki je 7/47 cene z vključenim DDV, izračunala sem, da znaša 0,73574 GBP) računsko zaokrožiti na 0,74 GBP in bo torej prejel neto ceno v višini samo 4,20 GBP. To pa je po mnenju družbe J D Wetherspoon v nasprotju s sodno prakso Sodišča, po kateri se podobne dobave, ki so med seboj konkurenčne, ne smejo obravnavati različno z vidika DDV, ne glede na to, ali je izkrivljanje konkurence pomembno. (21)

50. Prvič, samo nacionalno sodišče mora ugotoviti, ali je razvrstitev trgovcev kot trgovcev z računom ali trgovcev na drobno kakor koli negotova ali samovoljna. Nacionalno sodišče mora tudi ugotoviti, ali hrano in pijačo, ki je podobna in konkurenčna tisti, ki jo dobavlja družba J D Wetherspoon, dejansko dobavljajo tudi trgovci z računom, katerim je dovoljeno zneske DDV zaokroževati navzdol, medtem ko družba J D Wetherspoon tega ne sme početi. (22)

51. Če domnevamo, da se to lahko dokaže, se postavlja vprašanje, ali se z razliko v obravnavanju dejansko kaznuje eno kategorijo trgovcev, druge pa ne, in ali je to posledica metode zaokroževanja ali metode oblikovanja cene (in sicer, ali je zaokrožena cena, ki je izhodišče, cena brez vključenega DDV ali z njim). Spet pa so to primarno vprašanja za nacionalno sodišče, ugotovitve v nadaljevanju pa so lahko v pomoč.

52. Zaokroževalna ugodnost, ki za trgovce z računom velja v Združenem kraljestvu, ter metoda, ki jo želi uporabljati družba J D Wetherspoon, temeljita na zaokroževanju navzdol do najmanjše denarne enote na stopnji košarice, in sicer po zaokrožitvi navzdol na stopnji vrste do 1/10 navedene denarne enote. Zato je v pomoč, če se ne primerja obravnavanje posameznega artikla (na primer posamezne pločevinke barve, ki jo navaja družba J D Wetherspoon), ampak košaric istega izdelka (na primer dveh, petih, desetih ali več pločevink barve).

53. Če v primeru, ki ga navaja družba J D Wetherspoon, trgovec proda več kot eno pločevinko barve, se položaj spremeni. Prodajna cena trgovca z računom je, ker temelji na višji ceni brez vključenega DDV, celo takoj ko se druga pločevinka proda skupaj s prvo, višja od cene trgovca na drobno, razlika pa se še poveča s številom pločevink. Če se naenkrat proda več kot 10 pločevink, je znesek DDV v ceni trgovca z računom višji od zneska DDV v ceni trgovca na drobno, spet pa se razlika poveča s številom pločevink.

54. Navajanje izračunov za vsa mogoča različna števila pločevink bi bilo dolgovezno. Kljub temu pa bi na podlagi številke družbe J D Wetherspoon trgovec z računom, ki sistematično zaokrožuje navzdol, prodal 20 pločevink barve za 98,93 GBP, vključno z DDV v višini 14,73 GBP, medtem ko bi jih trgovec na drobno, ki zaokrožuje računsko, prodal za 98,80 GBP, vključno z DDV v višini 14,71 GBP (številke bi bile v tem primeru za trgovca na drobno dejansko enake celo, če bi mu bilo dovoljeno zaokroževati navzdol, kot je to vedno pri računskem zaokroževanju navzdol). Cena brez DDV za trgovskega naročnika bi bila torej 84,20 GBP pri trgovcu z računom in 84,09 GBP pri trgovcu

na drobno.

55. Zato bi bila lahko cena z vključenim DDV trgovca na drobno privlačnejša za končne potrošnike, njegova cena brez vključenega DDV pa privlačnejša za davčne zavezance, saj je vsaka od teh cen nižja od cen njegovega konkurenta v strukturi cen trgovcev z računom. Vendar so razlike znotraj običajnega razpona izdatkov potrošnikov dovolj majhne, da morda niti ne morejo vplivati na samo izbiro, ker ima lahko bližina ali možnost brezplačne dostave enako ali večjo težo. Trgovci na drobno imajo torej lahko manevrski prostor za prilagoditev cen zaradi izravnave kakršne koli (tudi majhne) slabosti v smislu neto prihodkov, ne da bi prišli v popolnoma podrejen konkurenčen položaj.

56. Zdi se torej, da ukinitev različnega obravnavanja trgovcev z računom in trgovcev na drobno v Združenem kraljestvu a) ni nujno sistematično v škodo trgovcev na drobno in b) lahko izhaja bolj iz razlike med uporabo zaokroženih cen brez in z DDV kot podlage za izračun kot iz uporabljene metode zaokroževanja.

57. V zvezi s tem se je treba spomniti, da Direktiva 98/6 zahteva, da se prodajna cena z vključenim DDV – edina cena, ki je pomembna za končnega potrošnika – označi na vseh proizvodih, ki jih trgovci ponujajo fizičnim osebam, te pa jih kupujejo za namene, ki ne sodijo v okvir njihove trgovske ali poklicne dejavnosti, medtem ko je v trgovini med davčnimi zavezanci, ki lahko vhodni davek odbijejo, pomembna samo cena brez DDV. Zato torej ni nobene kršitve davčne nevtralnosti ali enakega obravnavanja, ki bi izhajala iz ali bi bila posledica tega, da različne kategorije trgovcev oblikujejo cene po različnih metodah.

58. Če se različne metode zaokroževanja res uporabljajo na podlagi razlikovanja med načini, na katere trgovci določajo cene, se mi torej zdi, da ugodnost HMRC v zvezi z zaokroževanjem navzdol za trgovce z računom bistveno ne vpliva na pristop k zaokroževanju za trgovce na drobno, kot je družba J D Wetherspoon.

59. V zvezi s tem ni pomembno, da bi morala družba J D Wetherspoon, ki določa cene z vključenim DDV, s sistematičnim zaokroževanjem navzdol obravnavati precej manj DDV kot z računskim zaokroževanjem. Primerjati je treba položaj trgovcev z računom in položaj trgovcev na drobno in ne različnih metod zaokroževanja, ki jih uporabljajo trgovci na drobno. Vendar bi bilo očitno v nasprotju z zahtevo po enakem obravnavanju, če bi bilo v skupini trgovcev s podobnimi in konkurenčnimi dobavami na podlagi zaokroženih cen z vključenim DDV nekaterim dovoljeno sistematično zaokroževati znesek DDV navzdol, drugim pa ne. V tem primeru bi trgovci, ki bi lahko zaokroževali navzdol, zadržali del točnega zneska DDV za plačilo, kar bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti.

Predlog

60. Na podlagi vsega navedenega predlagam, naj Sodišče na vprašanja VAT and Duties Tribunal iz Londona odgovori:

1. Kadar ni posebne zakonodaje Skupnosti, je v pristojnosti držav članic, da določijo pravila in metode zaokroževanja zneskov DDV, pod pogojem, da pri tem spoštujejo načela, na katerih temelji skupni sistem DDV, še posebej načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti.

2. Pravo Skupnosti državam članicam ne prepoveduje, da od davčnih zavezancev zahtevajo računsko zaokroževanje zneskov DDV v vseh primerih, niti od njih ne zahteva, da takim osebam dovolijo zaokroževanje zneskov navzdol v vseh primerih.

3. Pri prodaji po zaokroženih cenah z vključenim DDV na izdelek, pri čemer znesek DDV

vklju?uje del najmanjše obstoje?e denarne enote, pravo Skupnosti ne zahteva, da se znesek zaokroži na celotno denarno enoto pred stopnjo, na kateri ga je treba izraziti s številko, ki ne vklju?uje navedenega dela, še posebej zato, da ga je mogo?e pla?ati kot samostojen znesek.

4.

?e trgovci, ki dobavljajo na podlagi zaokroženih cen na izdelek brez vklju?enega DDV, h katerim je treba prišteti DDV, lahko zaokrožujejo znesek DDV navzdol na vsakem ra?unu, potem na?eli enakega obravnavanja in dav?ne nevtralnosti ne prepovedujeta, da se od trgovcev, ki dobavljajo na podlagi zaokroženih cen na artikel z vklju?enim DDV, pri katerih je treba delež DDV izra?unati, zahteva, da ra?unsko zaokrožujejo znesek DDV.

1 – Jezik izvirnika: angleš?ina.

2 – Sodba z dne 10. julija 2008 v zadevi Koninklijke Ahold, C-484/06, ZOdl., str. I-0000.

3 – Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301); Šesta direktiva 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 (UL L 145, str. 1, ve?krat spremenjena). Obe direktivi sta bili s 1. januarjem 2007 razveljavljeni z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), katere namen je jasno in racionalno predstaviti vse veljavne dolo?be prava Skupnosti o DDV v preoblikovani obliki in besedilu, brez bistvenih sprememb v obstoje?i zakonodaji.

4 – Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. februarja 1998 o varstvu potrošnikov pri ozna?evanju cen potrošnikom ponujenih proizvodov (UL L 80, str. 27).

5 – Kadar je dobavitelj trgovec na drobno pa samo, ?e naro?nik zahteva ra?un.

6 – Te podrobnosti, ki so navedene v uredbi 14(1), so v bistvu enake tistim, ki se zahtevajo po ?lenu 22(3)(b) Šeste direktive.

7 – ?len 16(1).

8 – Za razlago izrazov „vrsta“, „košarica“ itd., glej to?ko 25 v nadaljevanju.

9 – Splošna stopnja DDV v Združenem kraljestvu je 17,5 %, ali 7/40 neto cene (brez DDV). Znesek DDV v maloprodajni ceni (z DDV) je torej 7/47.

10 – V tem okviru je treba upoštevati, da se „dav?na nevtralnost“ nanaša na zahtevo, da mora biti DDV po u?inku nevtralen tako za dav?ne zavezance kot med njimi, „na?elo sorazmernosti“ pa ima poseben pomen in zahteva, da so zneski davka popolnoma sorazmerni s cenami blaga in storitev (glej sodbo Koninklijke Ahold, to?ki 36 in 38).

11 – To?ka 37 sodbe.

12 – To?ka 39.

13 – To?ki 40 in 41, ki se sklicujeta na to?ko 47 mojih sklepnih predlogov v navedeni zadevi. V to?kah 47 in 48 sem obravnavala ra?unsko zaokroževanje in v opombi 29 navedla, da je enostavno ra?unsko zaokroževanje nekoliko navzgor pristransko (iz izra?unov, ki jih je v stališ?ih v tej zadevi predlagala vlada Združenega kraljestva, je bilo spretno odstranjeno), kar bi bilo mogo?e ublažiti z „zaokroževanjem na parna števila“.

14 – Zlasti v točkah od 37 do 42 ter od 49 do 51.

15 – V točkah 42, 47 in 48 ter opombi 29.

16 – Glej točke od 49 do 51 mojih sklepnih predlogov v zadevi Koninklijke Ahold.

17 – Glej še posebej točki 34 in 55 mojih sklepnih predlogov.

18 – Glej točki 11 in 14 zgoraj.

19 – Velja spomniti, da morajo popolni računi DDV vsebovati precej podatkov (vključno s polnim imenom in naslovom naročnika), zaradi česar je ta praksa lahko manj privlačna za trgovce na drobno s količinsko obsežno prodajo majhnih vrednosti.

20 – Člen 14(1) Uredbe o DDV zahteva, da se znesek davka izrazi v funtih, enako kakor člen 22(3)(b) Šeste direktive zahteva, da se ta izrazi v nacionalni valuti zadevne države članice. V določbah ni določeno, ali je treba uporabljati zaokrožene denarne enote.

21 – Še posebej navaja sodbo z dne 28. junija 2007 v zadevi JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, ZOdl., str. I-5517, točki 46 in 47, ki vsebuje druga sklicevanja, ter sodbi z dne 10. septembra 2002 v zadevi Kügler, C-141/00, Recueil, str. I-6833, točke od 55 do 58, in z dne 6. novembra 2003 v zadevi Dornier, C-45/01, Recueil, str. I-12911, točke od 69 do 74).

22 – Družba J D Wetherspoon je na obravnavi navedla, da bi lahko bila v takem položaju v razmerju do družb za pripravo in dostavo hrane v okviru sprejemov in podobnih dogodkov, ki se lahko organizirajo za davčne zavezance in posameznike. Družba J D Wetherspoon trdi, da take družbe lahko zaokrožajo navzdol, medtem ko mora sama zaokroževati računsko.