

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 20. listopadu 2008¹

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 částku 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 DPH³. Uvedla jsem příslušná ustanovení

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 jasné a racionálně v pozměněném uspořádání a znění, aniž by v podstatě přinášela hmotněprávní změny stávající právní úpravy, všechna použitelná ustanovení týkající se DPH Společenství.

v bodech 3 až 12 svého stanoviska ve věci Koninklijke Ahold, na které odkazují. Je však užitečné si je připomenout.

vše, co představuje protiplnění, které dodavatel získal, ať již od zákazníka, nebo z jiného zdroje.

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

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

8. Článek 11 část A stanoví obecné pravidlo, podle kterého základ daně obsahuje v podstatě

9. Článek 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. Článek 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 čl. 18 odst. 1 písm. a) musí osoba povinná k dani pro uplatnění nároku na odpočet daně vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3.

11. Článek 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 spotřebitelům, kteří jsou fyzickými osobami), a čl. 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. Článek 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. Článek 22 odst. 5 vyžaduje, aby osoba povinná k dani odváděla čistou částku DPH (a sice daň na výstupu minus daň odvedená na vstupu) při předložení pravidelného priznání k DPH pro každé zdaňovací období.

13. Lze rovněž zmínit směrnici 98/6/ES⁴, jejímž účelem je stanovit označování prodejní ceny a jednotkové ceny výrobků nabízených obchodníky spotřebitelům, aby se tak zlepšila informovanost spotřebitelů a usnadnilo porovnávání cen (článek 1). Článek 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 nespádající do její obchodní nebo pracovní činnosti. Článek 3 odst. 1 požaduje, aby byla prodejní cena uvedena pro všechny výrobky nabízené obchodníky spotřebitelům.

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 dani⁵. 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 zákazníkova jména a adresy⁶. „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 Commisioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňový orgán Spojeného království, dále jen „HMRC“) vydal pokyny pro účtování DPH (sdělení 700)

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.

osobami povinnými k dani. Články 17.5 a 17.6 se týkají zaokrouhlení a zní takto:

faktury, je třeba vypočítat samostatně částky DPH zaokrouhlením:

„17.5 Výpočet DPH z faktur – zaokrouhlování

– dolů na nejbližší 0,1p – například, 86,76p by bylo zaokrouhleno na 86,7p nebo

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 nepříchází v úvahu pro maloobchodníky, kteří by se měli řídit bodem 17.6.

– 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.

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

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

17.5.1 Výpočet založený na druzích zboží či služeb

17.6 Výpočet DPH maloobchodníky

Pokud zamýšlíte určovat DPH zvlášť pro každý druh zboží či služeb, které jsou společně s jiným zbožím či službami součástí téže

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 určujete DPH na úrovni druhu zboží⁸ 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 zaměstnance HMRC, ale je volně dostupný veřejnosti) však uvádí, čím se liší podnikatelé vystavující fakturu a maloobchodníci.

17. V bodě 12.1 uvedené příručky je stanoveno, že při výkladu bodu 17.5 sdělení č. 700 „je třeba vzít na vědomí, že zaokrouhlení je daňově neutrální v rámci pravidel pro podnikatele vystavující faktury. Je tomu tak proto, že ovlivní běžně jak dodavatelovu daň na výstupu tak daň na vstupu zákazníka. To znamená, že když podnikatel vystavující faktury vypočítává DPH z čisté částky, vypočítaná částka, která je účtovaná zákazníkovi a kterou má zákazník zaplatit, může být zaokrouhlena dolů“.

18. Oddíl 12.2. pokynů mimo jiné uvádí:

„Sofistikované účetní systémy umožňují maloobchodníkům určit DPH na úrovni druhů zboží nebo vydávat faktury s DPH. [...]

Obecně platí, že možnost zaokrouhlení dolů nepřichází v úvahu pro maloobchodníky. Je tomu tak proto, že účinek zaokrouhlení dolů DPH účtované konečným zákazníkům nemá snížit splatnou DPH (jíž je sazba DPH vynásobená částkou), ale pouze snížit daň přiznanou HMRC.

Většina maloobchodníků pokračuje v účtování DPH za použití maloobchodního systému. Problém zaokrouhlení vyvstává pouze pro maloobchodníky, jejichž účetní systémy jim umožňují stanovit daň na úrovni druhu zboží a vydávat faktury. [...]

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

[...]

Jestliže maloobchodník stanoví ceny bez DPH – tak, že DPH účtovaná zákazníkovi a DPH přiznaná HMRC jsou stejné – stávající možnost zaokrouhlení může přicházet v úvahu. Jestliže uvažujete o takovém systému, měli byste přezkoumat, jak jsou ceny skutečně stanoveny. Pokud maloobchodník skutečně dospěje k prodejní ceně zahrnující DPH začínaje s částkou netto vyjádřenou v celých pencích, potom může přicházet v úvahu stávající možnost zaokrouhlení. [...]"

19. Podle předkládacího usnesení má většina velkých maloobchodníků ve Spojeném království s HMRC samostatnou dohodu, která upravuje způsob výpočtu jejich DPH („maloobchodní systém“, jak je na něj odkazováno v pokynech a příručce DPH VI-24A). HMRC v těchto dohodách umožňuje zpravidla matematické zaokrouhlení (nahoru nebo dolů na nejbližší celou penci) na úrovni druhů zboží nebo na úrovni „košíku“. Bod 12.3 příručky HMRC V1-24A však stanoví, že „pokud podnikatel navrhne jiný způsob zaokrouhlení, je třeba jej zvážit a povolit, pokud povede k přijatelnému a přiměřenému výsledku.“

Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

20. J D Wetherspoon PLC (dále jen „J D Wetherspoon“) provozuje maloobchodní síť více než 670 hostinců po celém území

Spojeného království. Většina příjmů žalobkyně pochází z maloobchodního prodeje potravin a nápojů konečným spotřebitelům.

21. Žalobkyně sděluje svým zákazníkům prodejní cenu svých maloobchodních výrobků včetně DPH. Žalobkyně nevystavuje svým zákazníkům faktury pro účely DPH, vydává však zákazníkům účtenky, které jsou méně podrobnými fakturami s DPH při objednávce potravin a teplých nápojů, a u jiných nápojů vystavuje účtenky s DPH pouze na žádost zákazníka.

22. Žalobkyně až do roku 2004 účtovala DPH určením DPH z každého dodání a počítala dlužnou částku DPH na úrovni „košíku“. Žalobkyně počítala dlužnou DPH pro každé plnění zdaňované základní sazbou jako $7/47^9$ celkové dlužné částky s matematickým zaokrouhlením nahoru nebo dolů na nejbližší celou penci. Tyto částky DPH byly na konci každého dne sečteny pro každý hostinec, a byla tak určena DPH splatná HMRC v rámci pravidelných přiznání k DPH.

23. Od té doby žalobkyně vypočítává DPH a zaokrouhluje ji dolů na nejbližší desetinu pence na úrovni druhů zboží pro každý

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

samostatně určený výrobek. Poté sčítá tyto částky DPH a zaokrouhluje součet dolů na nejbližší celou pencí na úrovni „košíku“.

samostatně určeného výrobku, pokud zákazník kupuje více než jeden kus takového výrobku v rámci stejného plnění;

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

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;

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 současně kupuje několik kusů zboží, je možné provést zaokrouhlení:

d) na „úrovni košíku“ – tedy zaokrouhlit celé plnění pro každého zákazníka;

a) na „úrovni kusů“ – tedy zaokrouhlit částku DPH splatnou z každého kusu každého výrobku, jenž je součástí každého plnění;

e) na úrovni „zdaňovacího období“ – budou sečteny všechny částky DPH obdržené za zboží zdaňované základní sazbou v průběhu zdaňovacího období a poté bude zaokrouhlena tato celková částka nebo

b) na „úrovni druhu zboží“ – tedy zaokrouhlit částku DPH splatnou z každého

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:

DPH, která zahrnuje zlomek nejmenší jednotky měny?

„1) Řídí se zaokrouhlování částek DPH výhradně vnitrostátními právními předpisy nebo se řídí 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?

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 či košíku nebo každého zdaňovacího období nebo na jiné úrovni?

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)?

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?“

ii) Vyžaduje právo Společenství, aby osoby povinné k dani byly oprávněny zaokrouhlit dolů jakoukoli částku

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

společný systém DPH, jako jsou zásady daňové neutrality a proporcionality¹⁰.

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.

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 přidané 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.

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

Druhá otázka

31. VAT and Duties Tribunal se v podstatě táže, zda v případě, kdy částky DPH zahrnují zlomek nejmenší jednotky měny, právo Spole-

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).

čenství 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.

a zaplacené konečným spotřebitelem osobě povinné k dani¹¹, 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 účinného fungování systému, který je založen na zásadě daňového přiznání osoby povinné k dani¹². Bylo jasné, že více jak jedna metoda – a konkrétně aritmetické zaokrouhlování – by mohla splnit tyto požadavky¹³.

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.

34. Rozhodnutí, že členské státy nemají povinnost umožnit osobám povinným k dani zaokrouhlovat částku DPH u každého kusu zboží směrem dolů odpovídá ve značném rozsahu na část ii) druhé otázky předkládajícího soudu v projednávaném případě, a odpověď na část i) této otázky lze dovodit z vyjádření, podle kterého je aritmetická metoda slučitelná s požadavky práva Společenství. Je pravda, že se druhá otázka v rozsudku Koninklijke Ahold týkala pouze zaokrouhlování na úrovni jednotlivého kusu, zatímco projednávaný případ se neomezuje jen na tuto úroveň. Odůvodnění Soudního dvora však vůbec nezávisí na úrovni, na které je zaokrouhlování uplatněno.

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

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“.

Třetí otázka

35. Požadovaná úroveň zaokrouhlování – pokud takový požadavek existuje – je předmětem třetí předběžné otázky v projednávaném případě.

36. Tato otázka je položena zvláště, pokud jde o prodej za ceny zahrnující DPH. Takové ceny jsou stanoveny podnikatelem jako prodejní ceny (které, aby mohly být zaplacený, nemohou zahrnovat zlomek nejmenší jednotky měny), jejichž jednou částí (ve Spojeném království 40/47) je cena bez DPH a druhou částí (ve Spojeném království 7/47) částka DPH. V mnoha případech (ve Spojeném království vždy, když cena není násobek 0,47 GBP) tyto části zahrnují zlomek nejmenší jednotky měny. Vyžaduje právo Společenství v případě podnikatelů účtujících takové ceny, aby bylo zaokrouhlování prováděno na určité úrovni?

37. Jak jsem poukázala ve svém stanovisku Koninklijke Ahold¹⁴, zaokrouhlování vždy představuje malé zkreslení a čím je nižší úroveň, na které probíhá (za předpokladu, že zaokrouhlování na úrovni jednotlivého kusu je nejnižší úrovní a zaokrouhlování na úrovni pravidelného přiznání k dani DPH je nejvyšší úrovní), tím je větší pravděpodobnost, že úhrn

zkreslení bude významný. Rovněž jsem poukázala na to¹⁵, že zaokrouhlování vždy nahoru nebo vždy dolů povede k většímu zkreslení, zatímco aritmetické zaokrouhlování ho spíše bude snižovat (jelikož částky zaokrouhlené směrem dolů směřují k vyrovnání částek zaokrouhlených směrem nahoru), a že další úpravy mohou zkreslení ještě dále snížit.

38. Dotčený typ zkreslení je odchylkou mezi přesnou částí maloobchodní ceny, která zakládá DPH, a částkou DPH, kterou podnikatel přiznává a odvádí daňovým orgánům. Takovéto odchylky již z podstaty věci porušují požadavek přísné proporcionality. Znamená to, že buď v případě zaokrouhlování nahoru podnikatel zaplatí daňovému orgánu zlomek svého zisku navíc k částce přesně splatné, nebo v případě zaokrouhlování dolů, podnikatel zadrží zlomek přesně splatné DPH – a tak rovněž poruší zásadu, že DPH by měla být neutrální vůči 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 třetí otázky před-

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

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

kládajícího soudu toho lze docílit použitím zaokrouhlování na úrovni, která vede k nejmenšímu nebezpečí kumulativního zkreslení, protože zahrnuje nejméně operací jednotlivého zaokrouhlování.

41. Mění se situace, pokud podnikatel, prodávající za zaokrouhlené ceny zahrnující DPH, vydává úplné faktury pro účely DPH¹⁹?

40. Nejvyšší úrovní je úroveň pravidelného přiznání k DPH¹⁶. 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 Ahold¹⁷, 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 „údajů potřebných k jejímu výpočtu“ nebo „použitelné sazby DPH“¹⁸.

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.

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.

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 měny²⁰, nebo mohou opravňovat 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 dodavatele, která má být přiznána dodavatelem daňovému orgánu. V takovém případě je úroveň 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).

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 vůči maloobchodníkům (jako je J D Wether-spoon), zejména s ohledem na zásady práva Společenství, jakými jsou zásady rovného zacházení a daňové neutrality.

46. Rozdíly 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.

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.

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 dotýcích členských států. Obě ustanovení mlčí, pokud jde o otázku, zda musejí být používány jednotky zaokrouhlené.

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 začleněná 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 činí přesný podíl ceny, který by měl vyplývat z použití správné sazby. Toto zkreslení 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 nikoliv²¹.

50. Zprvč 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 není²².

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.

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. dvě, 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 podnika-

tele 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 obě 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 patrně samy zákaznickovu 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.

nevyplývá žádné zjevné porušení daňové neutrality nebo rovného zacházení.

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 posledně 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

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 přiznávat 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 uskutečňující svá 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.“