

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 24. januára 2008¹

1. Bez ohľadu na to, aká je sadzba DPH účtovaná pri plneniach, vždy budú existovať situácie — iba že by bol výber možných sadzieb a cien umelo obmedzený — keď dlžná suma zahŕňa zlomok najmenej menovej jednotky používanej pri platení.² V takýchto prípadoch je potrebné zaokrúhľovať sumy. V dôsledku toho vznikajú otázky, či sa má zaokrúhľovať smerom hore alebo dole a takisto, že v ktorej fáze by k tomu malo dôjsť — v prípade každej položky, pokladničného dokladu alebo faktúry, každého daňového priznania, atď. Rôzne odpovede na tieto otázky môžu spôsobiť podstatné rozdiely v celkových sumách zúčtovanej dane.

2. V tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania z holandského Hoge Raad (najvyšší súd) sa kladie otázka, a) či sa zaokrúhľovanie riadi vnútroštátnym právom alebo právom Spoločenstva a b) ak posledným uvedeným, či členské štáty musia umožniť zaokrúhľovanie nadol pri každej položke aj keď sú

rôzne plnenia zahrnuté v tej istej faktúre alebo daňovom priznaní.³

Relevantná právna úprava Spoločenstva

3. Článok 2 prvej smernice o DPH,⁴ účinný v relevantnom čase v tejto veci (v októbri 2003), stanovoval:

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar

3 — Podobné otázky vznikli vo veci J. D. Wetherspoon (C-302/07, vec v konaní na Súdnom dvore), v ktorej ide tiež o to, (c) či možno stanoviť spoločnú matematickú metódu zaokrúhľovania nadol alebo nahor, (d) v ktorej fáze musí dôjsť k zaokrúhľovaniu a (e) aké dôsledky vyplývajú zo zásad rovnosti zaobchádzania a neutrality DPH, keď daňové orgány umožňujú niektorým, ale nie všetkým obchodníkom zaokrúhľovať nadol systematicky.

4 — Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obrátu (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1301, Mim. vyd. 09/001, s. 3). S účinnosťou od 1. januára 2007 bola prvá smernica zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorej článok 1 ods. 2 obsahuje rovnaké ustanovenia s malými lingvistickými zmenami. Cieľom smernice 2006/112 je prezentovať všetky uplatniteľné ustanovenia Spoločenstva týkajúce sa DPH jasným a racionálnym spôsobom v prepracovanej štruktúre a znení, ktoré v zásade neprinieslo podstatné zmeny v existujúcej právnej úprave (pozri odôvodnenie č. 3 v preambule). Odkazy uvedené nižšie na ustanovenia smernice 2006/112 preto neznamenajú identitu znenia s rovnocennými ustanoveniami zrušených smerníc.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — V tejto veci, ktorá sa týka súm v eurách, je takouto najmenšou jednotkou cent, na ktorý odkazujem, ale názov meny nie je relevantný.

a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou.

zaplatenej na vstupe vyjadruje ako percento so zaokrúhľením *nahor* na najbližšie celé číslo. Článok 25 ods. 3⁷ týkajúci sa paušálnej úpravy pre poľnohospodárov stanovuje, že percento náhrady sa môže zaokrúhliť *nahor* alebo *nadol* k najbližšiemu polovičnému percentuálnemu bodu.

Na každé plnenie sa vyrúbi daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.

5. Nasledujúce ustanovenia šiestej smernice boli uvedené ako relevantné pre otázky v tejto veci.

Spoločný systém dane z pridanej hodnoty sa uplatňuje až po a vrátane maloobchodného stupňa.“

6. Článok 2 ods. 1⁸ stanovuje, že dodávka tovaru za protihodnotu zdaniteľnou osobou podlieha DPH. Článok 5 ods. 1⁹ definuje dodávku tovarov ako prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom.

4. Podrobnejšie ustanovenia sa nachádzajú v šiestej smernici.⁵ Dve z nich sa týkajú zaokrúhľovania — ale percent, nie súm. Článok 19⁶ upravuje *pro rata* výpočet odpočítateľnej dane zaplatenej na vstupe, keď sa plnenia na vstupe používajú na zdaniteľné, ako aj na oslobodené plnenia na výstupe; podľa článku 19 ods. 1 sa *odpočítateľný* podiel dane

7. Podľa článku 10 ods. 1 a 2 zdaniteľný obchod predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňovej povinnosti, najmä keď sa daňový orgán stane oprávneným požadovať daň od osoby, ktorá ju má zaplatiť. K tomu dôjde v zásade v okamihu, keď je dodaný tovar alebo sú poskytnuté služby.¹⁰

5 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, viackrát zmenená a doplnená). Šiesta smernica bola sama zrušená a nahradená smernicou 2006/112, ale s cieľom prehľadnosti používam v odkazoch na jej ustanovenia prítomný čas. Podstata — a vo veľkom rozsahu znenie — týchto ustanovení platí naďalej v rovnocenných ustanoveniach smernice 2006/112.

6 — Článok 175 smernice 2006/112.

7 — Články 295 až 305 smernice 2006/112, v článku 298.

8 — Článok 2 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112.

9 — Článok 14 ods. 1 smernice 2006/112.

10 — Články 62, 63 a 66 smernice 2006/112.

8. Článok 11A¹¹ stanovuje všeobecné pravidlo, že základ dane je v podstate celá protihodnota získaná dodávateľom za dodávku, či už od zákazníka, alebo z akéhokoľvek iného zdroja.

9. Článok 12 ods. 3 písm. a) požaduje od členských štátov, aby stanovili základnú sadzbu DPH a umožňuje znížené sadzby v niektorých prípadoch plnení.¹²

10. Článok 17 ods. 1 a 2¹³ dáva zdaniteľným osobám právo odpočítať z dane na výstupe, ktorú musia účtovať, sumu DPH, ktorú zaplatili pri plneniach na vstupe, používaných na účely svojich zdaniteľných plnení na výstupe.

11. Článok 22 ods. 3 písm. a)¹⁴ vyžaduje od zdaniteľných osôb zabezpečenie toho, aby bola vydaná faktúra v prípade každého zdaniteľného plnenia, ktoré poskytnú inej zdaniteľnej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou (teda, implicitne, neexistuje takáto požiadavka v prípade plnení konečným zákazníkom, ktorí sú fyzickými osobami¹⁵) a článok 22 ods. 3 písm. b)

vyžaduje, aby faktúra zahŕňala okrem iných informácií aj cenu bez dane a príslušnú daň v každej zo sadzieb, ako aj akékoľvek oslobodenia.¹⁶ Článok 22 ods. 5¹⁷ vyžaduje od každej zdaniteľnej osoby zaplatenie čistej sumy DPH (teda daň na výstupe mínus daň zaplatená na vstupe) pri podávaní riadneho daňového priznania.¹⁸

12. Komisia takisto poukazuje na niektoré ustanovenia smernice 98/6/ES.¹⁹ Konkrétne, článok 2 písm. a) tejto smernice definuje „predajnú cenu“ v maloobchode ako konečnú cenu za jednotku alebo stanovené množstvo výrobku vrátane DPH a všetkých ostatných daní a článok 3 ods. 1 vyžaduje, aby na všetkých predmetných výrobkoch bola uvedená predajná cena.

11 — Článok 73 smernice 2006/112.

12 — Články 96 až 99 smernice 2006/112.

13 — Články 167 a 168 smernice 2006/112.

14 — Uplatniteľné znenie článku 22 sa v predmetnom čase nachádzalo v článku 28h šiestej smernice, ako jedno z „prechodných opatrení“; ekvivalent článku 22 ods. 3 písm. a) je teraz v článku 220 smernice 2006/112.

15 — Aspoň pri vnútroštátnych obchodoch — požiadavka sa rozšírila na všetky predaje na diaľku zdaňované v členskom štáte príchodu a dodávky tovaru v rámci Spoločenstva bez ohľadu na typ zákazníka.

16 — Toto znenie článku 22 ods. 3 písm. b) bolo v skutočnosti nahradené v relevantnom čase smernicou Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001 upravujúcou a dopĺňujúcou smernicu 77/388/EHS s cieľom zjednodušenia, modernizovania a harmonizovania podmienok stanovených na faktúrovanie v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 15, s. 24; Mím. vyd. 09/001, s. 352), ktorá stanovila podrobnejší zoznam požiadaviek. Smernica 2001/115 nadobudla účinnosť 6. februára 2002, ale lehota na jej prebratie členskými štátmi bola 1. januára 2004. Zdá sa, že holandské prebratie nadobudlo účinnosť v tento deň (zákon z 18. decembra 2003, Staatsblad č. 530, 29. decembra 2003, s. 1). Hoge Raad odkazuje na „desiatu odrážku článku 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice (v znení uplatniteľnom do 1. januára 2004)“ — ale v skutočnosti len znenie zmenenej smernice 2001/115 obsahuje desiatu odrážku, požadujúcu, aby faktúra uvádzala sumu splatnej DPH. Keďže však relevantnou okolnosťou je, že faktúra s DPH musí uvádzať sumu DPH pri danom plnení, zámena je nepodstatná. Rovnocenné ustanovenia sú teraz v článku 226 smernice 2006/112.

17 — Článok 206 smernice 2006/112.

18 — Podľa článku 22 ods. 4 písm. a) daňové obdobie stanovuje každý členský štát na jeden, dva alebo tri mesiace, alebo iné obdobie nepresahujúce jeden rok a riadne daňové priznanie sa musí podať v lehote, ktorú tiež stanovuje členský štát, nepresahujúcej dva mesiace od skončenia daňového obdobia (pozri teraz článok 252 smernice 2006/112).

19 — Smernica Európskeho parlamentu a Rady zo 16. februára 1998 o ochrane spotrebiteľa pri označovaní cien výrobkov ponúkaných spotrebiteľovi (Ú. v. ES L 80, s. 27; Mím. vyd. 15/004, s. 32).

Príslušná právna úprava Holandska

13. DPH je upravená v Holandsku vo Wet op de omzetbelasting (zákon o dani z obratu) z roku 1968 a v Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (vykonávací dekrét o dani z obratu) z roku 1968. Základná sadzba DPH je 19 % a existuje aj znížená sadzba 6 %.

14. V predmetnom čase v tejto veci neexistovalo ustanovenie upravujúce zaokrúhľovanie dlžných súm. S účinnosťou od 1. júla 2004 bol pripojený k Uitvoeringsbesluit omzetbelasting nový článok 5a:

„Pri výpočte dane z ceny alebo colnej hodnoty... sa suma splatnej dane zaokrúhli matematicky na centy. Toto matematické zaokrúhľovanie na centy sa uplatňuje tak, že sumy, pri ktorých je tretie desatinné miesto číslo 5 alebo vyššie číslo sa zaokrúhľujú smerom nahor a v prípade, že tretie desatinné miesto je menšie ako 5 sa zaokrúhľujú smerom nadol.“

15. Vysvetľujúce memorandum týkajúce sa tejto zmeny uvádzalo, že problém zaokrúhľovania bol preberaný v rámci porad-

ného výboru pre daň z pridanej hodnoty²⁰ a že stanovisko Komisie bolo, že keďže smernica neobsahuje ustanovenia týkajúce sa tejto záležitosti, členské štáty ju môžu upraviť na vnútroštátnej úrovni v súlade so zásadou subsidiarity.

16. Vysvetľujúce memorandum takisto uvádzalo, že stanovená metóda sa obmedzuje len na požiadavku, aby išlo o matematické zaokrúhľovanie na celé centy, ale daň sa vypočíta a matematicky zaokrúhli pri každej dodávke tovaru alebo každom poskytnutí služby alebo sa zaokrúhli celková suma za niekoľko plnení.

17. Článok 38 Wet op de omzetbelasting vyžaduje od podnikateľov, aby ponúkali tovary a služby za cenu vrátane DPH, s výnimkou prípadov, keď je zákazníkom zdaniteľná osoba alebo organizácia, ktorá sa spravuje verejným právom.

Okolnosti predchádzajúce sporu a konanie

18. Koninklijke Ahold NV (ďalej len „Ahold“) prevádzkuje supermarkety v Holandsku.

20 — Fórum zriadené podľa článku 29 šiestej smernice (článku 398 smernice 2006/112), v ktorom zástupcovia členských štátov a Komisie diskutujú o záležitostiach týkajúcich sa uplatňovania DPH.

Ako maloobchodný predajca musí ponúkať predmety na predaj s cenami vrátane DPH.

o dva obchody a predmetné obdobie, mal zaplatiť o 1 414 eur menej, ako v skutočnosti uviedol v daňovom priznaní a zaplatil.

19. V októbri 2003 vypočítal a podal daňové priznanie na DPH na výstupe týkajúce sa predajov vo všetkých svojich supermarketoch na základe celkovej sumy v pokladničnom doklade alebo „nákupnom koši“. Rozdelil celkovú sumu vrátane DPH uvedenú na každom doklade do troch podskupín pre položky a) so základnou sadzbuou, b) so zníženou sadzbuou a c) na ktoré sa DPH neúčtuje, lebo už bola predplatená podľa špeciálneho režimu. Vynásobil prvé dva podsúčty zlomkami 19/119 a 6/106 v príslušnom poradí, aby vypočítal sumu DPH zarátanú v cene.²¹ Každá z týchto súm bola potom matematicky zaokrúhľená (nahor alebo nadol) na celé centy. Takto vypočítané celkové sumy boli považované v daňovom priznaní ako daň na výstupe a použité na vypočítanie sumy dlžnej DPH (daň na výstupe mínus daň zaplatená na vstupe).

20. V dvoch supermarketoch však vykonal navyše pre svoje vlastné potreby odlišný výpočet na základe toho, že a) suma DPH by mala byť určená nie pri každom pokladničnom doklade, ale pri každej predanej položke a b) akékoľvek potrebné zaokrúhľovanie by malo byť vždy *nadol* na najbližší celý cent. Ahold teda vypočítal, že kopiaľ ide

21. O námietke Aholdu voči odmietnutiu vrátenia tejto sumy teraz rozhoduje Hoge Raad. Ahold tvrdí, že akákoľvek metóda zaokrúhľovania, ktorá vedie k sume dlžnej dane, ktorá je vyššia ako suma dosiahnutá striktným uplatnením príslušnej sadzby DPH, hoci aj len málo, je v rozpore s právom Spoločenstva.

22. Hoge Raad položil nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Pri zaokrúhľovaní súm DPH sa uplatňuje výlučne vnútroštátne právo alebo - najmä vzhľadom na [článok 11A a článok 22 ods. 3 písm. b) a ods. 5 šiestej smernice] — toto zaokrúhľovanie patrí do oblasti práva Spoločenstva?

2. Ak platí posledná uvedená možnosť, vyplýva z uvedených ustanovení smernice, že členské štáty sú povinné umožniť zaokrúhľovanie pri každej položke nadol, aj keď sa vo faktúre a/alebo v daňovom priznaní uvádzajú rôzne plnenia?“

21 — Je dôležité mať na pamäti, že v prípade maloobchodných cien sa musí DPH vypočítať späťne zo stanovenej ceny vrátane DPH a nie vopred z teoretickej ceny neobsahujúcej DPH. Maloobchodná predajná cena vrátane DPH v sadzbe 19 % sa stáva 119 % čistej ceny bez dane. Suma DPH teda nebude 19/100 (19 %), ale 19/119 maloobchodnej ceny. Ten istý výpočet sa uplatňuje *mutatis mutandis* na akúkoľvek inú sadzbu DPH.

23. Ahold, grécka, holandská a poľská vláda a vláda Spojeného kráľovstva a Komisia predložili písomné pripomienky, pričom všetci z nich s výnimkou poľskej vlády sa zúčastnili na pojednávaní.

25. Tento záver podporujú navyše, ako uviedli viaceré členské štáty, ustanovenia Zmluvy týkajúce sa harmonizácie daní z obratu (článok 93 ES) a smerníc (článok 249 ES tretí odsek).

Posúdenie

Prvá otázka — uplatniteľné právo

24. Je jasné, že žiadne ustanovenie v ktorejkoľvek smernici Spoločenstva týkajúcej sa DPH výslovne neupravuje zaokrúhľovanie súm DPH. Hoci články 11A a 22 ods. 3 písm. b), na ktoré Hoge Raad odkazuje, sú relevantné pre určenie súm DPH, nie sú zďaleka tak jasné, ako by bolo potrebné na účely konkrétneho záveru, pokiaľ ide o zaokrúhľovanie týchto súm. Vzhľadom na to, keďže otázku zaokrúhľovania nie je možné obísť, potrebná podrobná právna úprava musí byť záležitosťou vnútroštátneho práva.²²

26. Je však takisto jasné, že v oblasti upravenej harmonizujúcou smernicou členské štáty nesmú prijať opatrenia, ktoré by išli proti alebo neboli v súlade s pravidlami alebo zásadami stanovenými v danej smernici alebo akýmkoľvek vyššími pravidlami alebo zásadami uplatniteľnými v práve Spoločenstva.²³

27. Inými slovami otázka zaokrúhľovania nie je len záležitosťou vnútroštátneho práva alebo práva Spoločenstva; má byť upravená podrobne vnútroštátnym právom v rámci hraníc vyžadovaných právom Spoločenstva.

Druhá otázka — zaokrúhľovanie nadol pri každej položke

28. Vzhľadom na to v druhej otázke ide v podstate o to, či vnútroštátne pravidlo, ktoré umožňuje podnikateľom zaokrúhľovať DPH nadol na najbližší cent pri každej

22 — Pokiaľ ide o analogický príklad, pozri rozsudok z 15. marca 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Zb. s. I-2425, bod 38 a citovanú judikatúru.

23 — Táto myšlienka bola viackrát pripomenutá Súdny dvorom v oblasti zdaňovania: pozri, len nedávny rozsudok z 11. októbra 2007, Hollmann, C-443/06, Zb. s. I-8491, bod 33 a citovanú judikatúru.

predanej položke je vyžadované právom Spoločenstva týkajúcim sa DPH a najmä šiestou smernicou, alebo či je s nimi v súlade, alebo v nesúlade.

29. Podľa mňa takéto pravidlo nie je zlučiteľné so zásadami upravujúcimi DPH, a to z nižšie uvedených dôvodov. Hoci otázka má dve časti — zaokrúhľovanie nadol a zaokrúhľovanie pri každej položke — obidve sú úzko prepojené a budem sa im venovať spoločne.

30. Najprv treba uviesť, že otázka vznikla pred Hoge Raad v kontexte dodávok konečnému spotrebiteľovi za maloobchodné ceny vrátane DPH. V tejto fáze svoje posúdenie obmedzím na tento kontext — ktorý sa z hľadiska zaokrúhľovania odlišuje v určitej miere od dodávok iným zdaniteľným osobám a dodávok v čistých cenách, ku ktorým sa pridáva DPH.²⁴

31. Podľa mňa sú veľmi dôležité dve požiadavky: že DPH musí tvoriť presný podiel ceny a že musí byť voči podnikateľom neutrálna.

32. Prvá z týchto požiadaviek je výslovné v článku 2 prvej smernice. To znamená, že suma DPH zahrnutá do maloobchodnej ceny musí zodpovedať v prípade akejkolvek

sadzby DPH presnému podielu ceny, ktorý vyplýva z uplatnenia takejto sadzby. Keď je sadzba 19 %, presný podiel dane v maloobchodnej cene je 19/119 tejto ceny. To zostáva presným podielom, či už to je možné vyjadriť ako celé číslo v centoch, alebo nie.

33. Druhá požiadavka vyplýva jednak z tohto článku a zo systému odpočítania v článku 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice. DPH musí zatažiť iba konečného spotrebiteľa a nie rôznych podnikateľov a poskytovateľov služieb, ktorí prispeli ku konečnému výrobku alebo cez ktorých prešiel.²⁵ Na druhej strane sa títo podnikatelia musia zodpovedať daňovým orgánom za všetky sumy DPH zaplatené konečným spotrebiteľom a nesmú si ponechať akúkoľvek takúto sumu pre svoj vlastný úžitok.

34. Pre konečného spotrebiteľa, ktorý znáša DPH, ale ju ani osobitne neplatí, ani si ju nemôže odpočítať v neskoršej fáze, nie je potrebné stanoviť sumu dane zahrnutú v maloobchodnej cene zaokrúhlenú na celé číslo vyjadrené v centoch. Môže oprávnené chcieť byť informovaný o sume, ako aj percentuálnom vyjadrení, ale na tieto účely je dostatočné približné uvedenie najbližšieho centu. Takáto informácia na pokladničnom doklade, na rozdiel od faktúry s DPH vydanej v súlade s článkom 22 ods. 3 šiestej smernice, nezaväzuje maloobchodného predajcu alebo daňový orgán v žiadnom zmysle.

24 — Pokiaľ ide o úvahy o posledné uvedené situácie, pozri body 55 a nasl. nižšie.

25 — Pozri napríklad rozsudok z 8. februára 2007, Investrand, C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 22 a citovanú judikatúru.

35. Je však veľmi dôležité pre dvoch posledných uvedených, aby sa použili presné čísla pri výpočtoch stanovujúcich dlžné sumy.

36. V súlade s článkom 22 ods. 4 a 5 šiestej smernice musí zdaniteľná osoba sumu dane na výstupe uviesť vo svojom riadnom daňovom priznaní, kde bude táto suma slúžiť ako prvok výpočtu čistej dane, ktorú musí zdaniteľná osoba zaplatiť pri podaní daňového priznania.

37. Akékoľvek zvýšenie sumy uvedenej v daňovom priznaní (výsledok zaokrúhľovania nahor) znamená zvýšenie čistej dane, ktorá má byť uhradená daňovému orgánu a akékoľvek zníženie (výsledok zaokrúhľovania nadol) znamená zníženie tejto čistej dane.²⁶

38. Aj keď presný podiel dane zahrnutej do každej maloobchodnej ceny, ktorú zaplatil spotrebiteľ (19/119 tejto ceny, v našom príklade), sa nemení, zaokrúhľovanie sumy nahor na najbližší cent v riadnom daňovom priznaní by nútilo maloobchodného predajcu zaplatiť z jeho zisku zlomok centu vyšší ako v skutočnosti dlžný a zaokrúhľovanie nadol by mu umožnilo ponechať si zlomok centu ako dodatočný zisk.

39. Možno namietat, že zlomok centu je malou sumou, a preto nenaruší vážne celosť systému DPH. Keď sa však zlomok centu vynásobí počtom položiek predaných v danom zdaňovacom období, dopad môže byť značný.

40. Výpočet Aholdu uvádza, že v prípade dvoch z jeho obchodov za mesiac by bol rozdiel približne 1 400 eur. Ahold podľa svojej webstránky prevádzkuje vyše 2 000 maloobchodných predajní rôznej veľkosti len v samotnom Holandsku. Vzhľadom na to sa zdá byť reálny približný odhad vlády Spojeného kráľovstva, že „keby sa štyrom najväčším maloobchodným reťazcom dodávajúcim do Spojeného kráľovstva umožnilo vykonávať zaokrúhľovanie nadol pri každej položke bez toho, aby sa zmenili ceny platené zákazníkmi, viedlo by to k zaokrúhľovaniu nadol DPH naúčtovanej a zaplatenej tými maloobchodnými reťazcami o podstatne viac ako 70 miliónov GBP za rok (100 miliónov eur)“²⁷.

41. Nie je dôvod predpokladať, že zaokrúhľovanie nahor by viedlo k akémukoľvek menšiemu skresleniu ako zaokrúhľovanie nadol, ale skreslenie by mohlo byť väčšie v členských štátoch, v ktorých je najmenšia používaná menová jednotka väčšia ako cent.

26 — Alebo, ak daň zaplatená sa vstupe výnimočne presahuje daň na výstupe počas predmetného daňového obdobia, to, čo predstavuje zníženie alebo zvýšenie čistej sumy, orgán vráti.

27 — Na pojednávaní zástupca Spojeného kráľovstva hovoril o ešte väčších číslach, a to medzi 200 až 800 miliónov GBP.

42. Systematické zaokrúhľovanie sumy dlžnej DPH nadol alebo nahor pri každej predanej položke by teda viedlo k značnému celkovému rozdielu oproti výsledku, ktorý je v plnej miere v súlade so zásadami presnej proporcionality a neutrality DPH.²⁸ Pri zaokrúhľovaní celku nadol by zákazníci zaplatili značné sumy DPH, ale ponechali by si ich maloobchodní predajcovia, pričom by neboli prevedené, tak ako by mali byť, na daňové orgány; pri zaokrúhľovaní nahor by podobné sumy vyžadovali daňové orgány od maloobchodných predajcov, hoci by neboli dlžné a zákazníci by ich nezaplatili.

43. V dôsledku toho právo Spoločenstva týkajúce sa DPH nemôže dovoliť — ani vyžadovať — systematické zaokrúhľovanie nadol (alebo nahor) DPH pri každej položke predanej maloobchodnými predajcami, keď účtujú daň.

44. Tento záver odpovedá na druhú otázku Hoge Raad.

45. Môže však byť pomocou zväžiť, aké typy riešení by boli prijateľné, berúc do úvahy, že situácia, ktorá predstavuje naliehavý záujem, sa týka maloobchodného predaja konečným spotrebiteľom za ceny vrátane DPH.

28 — Systematické zaokrúhľovanie na pokladničnom doklade alebo pri „nákupnom koší“ má tiež, hoci v menšej miere, značný dopad, keďže každý deň je vydaný obrovský počet takýchto dokladov v ktoromkoľvek členskom štáte.

46. Najmenej dva typy prístupov sa javia byť vhodnými s cieľom znížiť alebo minimalizovať, ak nie úplne eliminovať, skreslíť, na ktoré som poukázala vyššie. Môžu sa uplatniť nezávisle alebo kombinovane.

47. Po prvé, ako všetky vlády členských štátov, ktoré predložili pripomienky, uviedli, všeobecná matematická metóda zaokrúhľovania, pri ktorej akákoľvek časť centu pod 0,5 sa zaokrúhľuje nadol a akákoľvek časť 0,5 a viac sa zaokrúhľuje nahor, v oboch prípadoch na najbližší cent, pravdepodobne zníži predmetné skreslenie, keďže sumy zaokrúhlené nadol budú vyrovnávať sumy zaokrúhlené nahor.²⁹

48. Takýto prístup nesmie ovplyvniť sumu DPH zahrnutú do ceny zaplatenej každým spotrebiteľom pri každej položke, ktorá v prípade sadzby 19 % zostáva 19/119

29 — Na pojednávaní Spojené kráľovstvo citovalo prípad, v ktorom by matematické zaokrúhľovanie pri každej položke viedlo k daňovej nezrovnalosti vyše 17 000 GBP za šesť mesiacov v prípade jedného obchodníka. Je tiež pravda, že matematická metóda obsahuje malé, ale systematické znevýhodnenie nahor v tom, že 0,5 centa je vždy zaokrúhlené nahor, aj keď je to presne na polovici cesty medzi dvoma celými centmi. Tento problém možno zmierniť „bankárskym zaokrúhľovaním“ alebo „zaokrúhľovaním na párne číslo“, kedy napríklad pri zaokrúhľovaní na celé čísla akékoľvek číslo končiacie *presne* na 0,5, po ktorom už nič nenasleduje, sa zaokrúhľuje na najbližšie celé párne číslo. Teda 3,5 sa zaokrúhľuje na 4, tak ako doteraz, ale 2,5 sa zaokrúhľuje na 2.

maloobchodnej ceny.³⁰ Je to skôr praktický prostriedok dosiahnutia priblíženia sa k celku tých jednotlivých súm, ktoré každý maloobchodný predajca musí uviesť v riadnom daňovom priznaní predkladanom daňovému orgánu. Prípadný väčší stupeň presnosti by sa mohol dosiahnuť výpočtom sumy DPH pri cene každej položky napríklad na osem alebo desať desatinných miest a sčítať všetky takto vypočítané sumy pred zaokrúhlením na najbližší cent, ale takýto podrobný postup sa zdá byť zbytočne zložitý (a ťažký pre malých podnikateľov).

49. Po druhé, vychádzajúc z poslednej uvedenej úvahy, žiadne zaokrúhľovanie sa nemusí vykonať, až kým nedôjde k skutočnému zaplateniu DPH, nezávisle od toho, že sa ceny uvádzajú vrátane DPH. Táto fáza nastane až keď sa vypočíta dlžná suma v každom riadnom daňovom priznaní v súlade s článkom 22 ods. 5 šiestej smernice. Až dotedy sa v účtovníctve maloobchodného predajcu môžu uvádzať ceny vrátane DPH pre každú uplatniteľnú sadzbu dane; suma dane zahrnutej do týchto cien sa jednoducho uvedie ako 19/119 alebo 6/106 alebo ako iný uplatniteľný zlomok („presný podiel“ požadovaný článkom 2 prvej smernice). Ak k zaokrúhľovaniu dôjde až v konečnej fáze,

30 — Môže byť uvedená pre zákazníkov informácia v zaokrúhlenej podobe, ako som navrhla v bode 34 vyššie. Problémy by mohli vzniknúť však, keby sa zaokrúhlená suma mala považovať za skutočnú sumu DPH zahrnutú do ceny. Napríklad položka predávaná po 0,28 eura s DPH vo výške 19 % obsahuje 0,0447 eura ako DPH (19/119 z 0,28 eura). Ak sa to zaokrúhli na 0,04 eura, cena bez DPH je 0,24 eura. Ale 19 % z 0,24 eura je 0,0456 eura, čo by sa malo zaokrúhliť na 0,05 eura, takže cena vrátane DPH by potom mala byť 0,29 eura.

výsledok je presnejší a výpočet je navyše menej ťažký.

50. Keď je teda účinok zaokrúhľovania obmedzený na časť centu v prípade každého maloobchodného predajcu pre každú sadzbu dane v každom riadnom daňovom priznaní, nedôjde k podstatnému skresleniu celkovej sumy vyberanej dane v porovnaní s celkovou sumou zaplattenou spotrebiteľmi a skreslenie neutrality nemôže presiahnuť v prípade maloobchodného predajcu niekoľko centov.

51. Navyše, ak sa zaokrúhľovanie oddialí na poslednú možnú fázu, systematické zaokrúhľovanie nadol neovplyvní integritu systému na viac než naozaj zanedbateľný rozsah. Súdny dvor uviedol v rozsudku vo veci *Elida Gibbs*, že v konečnom dôsledku suma platená daňovému orgánu nesmie prekročiť daň zaplattenú konečným spotrebiteľom.³¹ Ak sa má tento výrok striktno dodržať, systematické zaokrúhľovanie nadol vo fáze riadneho daňového priznania by sa javilo ako riešenie, ktoré najviac rešpektuje pravidlá a zásady, ktoré je potrebné dodržiavať.

52. Dodala by som v tomto okamihu ešte jednu konečnú poznámku. Maloobchodní predajcovia musia na základe smernice 98/6 uvádzať predajné ceny vrátane DPH. Ako už

31 — Rozsudok z 24. októbra 1996, C-317/94, Zb. s. I-5339, body 18 až 24 a najmä bod 24. Hoci angličtina bola jazykom konania, zdá sa mi, že formulácia v anglickej verzii — „the tax authorities may not in any circumstances charge an amount exceeding the tax paid by the final consumer“ — nezodpovedá presne francúzskej verzii, v ktorej bol rozsudok pôvodne vypracovaný — „l'administration fiscale ne saurait en définitive percevoir un montant supérieur à celui payé par le consommateur final“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát).

bolo uvedené na pojednávaní, stanovujú tieto ceny ako v závislosti od okolností týkajúcich sa trhu: ich cieľnej ziskovej marže, ceny, ktorú je zákazník ochotný zaplatiť a ceny účtovanej konkurenciou. Je jasné, že zaokrúhľovanie súm DPH môže tieto okolnosti ovplyvniť, najmä ak ide o nízku cenu položiek, ktoré majú veľký obrat. DPH však má byť neutrálna voči podnikateľom a výpočty DPH by nemali ovplyvňovať obchodné rozhodnutia tohto druhu. V tejto súvislosti je obzvlášť dôležité zohľadniť, že veľké reťazce supermarketov majú oveľa väčšiu schopnosť zohľadniť takého výpočty ako malí podnikatelia, takže akákoľvek možnosť zaokrúhľovania DPH pri jednotlivých položkách môže narušiť súťaž v prospech prvých uvedených a v neprospech druhých uvedených.

53. Zhrnutie: (i) keď sa sumy sčítajú, matematické zaokrúhľovanie bude viesť k menšiemu skresleniu ako systematické zaokrúhľovanie nahor alebo nadol (a zaokrúhľovanie na párne číslo zníži skreslenie ešte viac); (ii) skreslenie môže byť účinnejšie minimalizované výpočtom dlžných súm až po sčítaní jednotlivých súm vrátane DPH za každé daňové obdobie; (iii) v tejto fáze, s cieľom vyhnúť sa akéhokoľvek preplatku daňovému orgánu je prípustné zaokrúhľovať dlžnú sumu nadol na najbližšiu nižšiu platobnú jednotku vo všetkých prípadoch.

54. Zdôraznila by som, že prístupy, ktoré som uviedla, by nemali byť vnímané ako nevyhnutne jediné možnosti členských štátov. Akéhokoľvek riešenie, ktoré dodržiava príslušné

pravidlá a zásady — a najmä to, ktoré nevedie maloobchodného predajcu k ponechaniu si alebo zaplateniu akéhokoľvek rozdielu medzi presným podielom DPH v maloobchodnej cene a sumou uvedenou daňovému orgánu — je prípustné.

Ceny bez DPH a dodávky zdaniteľným osobám

55. Vec pred Hoge Raad sa týka maloobchodného predaja za ceny vrátane DPH. Úvahy uvedené vyššie sa týkajú tohto špecifického kontextu a predpokladajú, že ide o predaj konečným spotrebiteľom. Takíto spotrebiteľia, ako som uviedol, sú oprávnení poznať podiel DPH zahrnutý do ceny, ktorú zaplatili a môžu byť informovaní, aká to bola suma, zaokrúhľená na najbližší cent. Táto informácia je vo všeobecnosti podávaná na pokladničných dokladoch maloobchodných predajcov, ale nemusí byť záväzná vo vzťahu medzi podnikateľom a daňovým orgánom.

56. Keď sa však predmetný tovar predá zdaniteľným osobám, ktoré ho použijú na účely svojich zdaniteľných plnení, je potrebné vydať faktúru na účely DPH v súlade s článkom 22 ods. 3 šiestej smernice. Táto faktúra musí uviesť aj cenu bez dane aj sumu dane, pričom každá z nich musí byť vyjadrená ako suma, ktorú je možné zaplatiť.

57. Takéto situácie sa zvyčajne týkajú nie maloobchodných predajcov, ale podnikateľov, ktorých podnikaním je v podstate dodávka iným zdaniteľným osobám. Na rozdiel od maloobchodných predajcov totiž zvyčajne stanovia cenu — v celých centoch — bez dane, potom uplatnia DPH v príslušnej sadzbe na cenu. S cieľom uviesť sumy DPH ako celého čísla centov bude znovu často potrebné zaokrúhliť sumu nahor alebo nadol.

58. V takejto situácii však skreslenia, ktoré som uviedla vyššie, buď nevznikajú, alebo majú výrazne slabšie účinky.

59. Pokiaľ ide o *jednotlivé* transakcie, keď daň na výstupe účtovaná dodávateľom zodpovedá dani zaplatenej na vstupe, ktorú si následne odpočíta zákazník, suma ani nezatažuje, ani nezvýhodňuje ktorúkoľvek zo strán, a pretože daň na výstupe a daň zaplatená na vstupe sa navzájom prostredníctvom systému odpočítania vyrovnávajú, suma vybraná pri dodaní konečnému spotrebiteľovi na konci reťazca DPH je neovplyvnená.

60. V zriedkavejších prípadoch, keď ide o dodávku konečnému spotrebiteľovi, zaokrúhľovanie, hoci má mierny účinok na sumu zaplatenú zákazníkom a vybranú daňovým orgánom, neovplyvňuje neutralitu dane z hľadiska dodávateľa. Fakturovaná suma je suma, ktorá musí byť oznámená daňovému orgánu a časť, o ktorú je zaokrúhľená,

neovplyvňuje maržu dodávateľa žiadnym spôsobom.³²

61. Je pravda, že *kumulatívny* účinok zaokrúhľovania pri takýchto plneniach môže ovplyvniť celkovú sumu príjmov z DPH vybranej členským štátom, ale tento účinok je obmedzený. Koneční spotrebiteľia získavajú svoje dodávky prevažne od maloobchodných predajcov, ktorí sú povinní predávať za ceny vrátane DPH. V prípadoch, keď to tak nie je, ich nákupy budú pravdepodobne väčšej hodnoty, takže zaokrúhľovanie o menej ako jeden cent bude predstavovať značne proporcionálne menší rozdiel. Ak je zaokrúhľovanie matematické, účinok na celkové príjmy z DPH a na jednotlivých zákazníkov bude obmedzený.

62. Keď vo výnimočných individuálnych transakciách zdaniteľná osoba kúpi od maloobchodného predajcu položky, ktoré použije na svoje zdaniteľné plnenia, pokiaľ ide o DPH, ktorú by chcel odpočítať, požiada o faktúru uvádzajúcu čistú cenu a sumu dane. V takom prípade maloobchodný predajca musí vykonať malú úpravu ceny, aby bolo možné ukázať tieto sumy v celých centoch. Z dôvodov, ktoré som vysvetlila, však úprava nebude mať účinok na žiadnu zo strán ani na sumu vybranej DPH v konečnom dôsledku.

32 — Je potrebné poznamenať, že to nepredstavuje možnosť pre skutočných maloobchodných predajcov, ktorí sú povinní uvádzať ceny vrátane DPH (pozri smernicu 98/6, už citovanú v bode 12 vyššie).

Návrh

63. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky položené Hoge Raad takto:

1. Smernice Spoločenstva týkajúce sa DPH neupravujú podrobne zaokrúhľovanie súm DPH. Takáto úprava je preto záležitosťou vnútroštátneho práva, ktoré však musí byť v tejto súvislosti v súlade so všetkými príslušnými pravidlami a zásadami vyplývajúcimi zo smerníc.
2. Tieto pravidlá a zásady neumožňujú maloobchodným predajcom zaokrúhliť sumu DPH v prípade ceny vrátane DPH pri každej predanej položke na účely stanovenia sumy dane na výstupe, ktorú musia uviesť v riadnom daňovom priznaní, nadol.