

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,

predstavljeni 24. januarja 2008¹

1. Ne glede na to, kakšna stopnja DDV na transakcije se zaračuna, bodo vedno obstajali primeri – razen če se izbor možnih stopenj in cen umetno omeji –, v katerih dolgovani znesek zajema delček najmanjše denarne enote, ki se uporablja za plačilo.² V takih primerih bo potrebno zaokroževanje. Zastavljajo se torej vprašanja, ali je treba zaokrožiti navzgor ali navzdol ter v kateri fazi naj se zaokroževanje opravi – za vsak artikel, vsak račun, vsak obračun itd. Različni odgovori na ta vprašanja imajo lahko za posledico pomembne razlike pri celotnem znesku davka, ki ga je treba obračunati.

tudi kadar isti račun ali obračun DDV sestavlja več transakcij.³

Veljavna zakonodaja Skupnosti

3. Člen 2 Prve direktive o DDV⁴, ki je veljala v času nastanka dejstev tega primera (oktober 2003), je določal:

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka

2. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe nizozemskega Hoge Raad (vrhovnega sodišča) vsebuje vprašanja, (a) ali zaokroževanje ureja nacionalno pravo ali pravo Skupnosti in (b) ali morajo države članice, če gre za slednji primer, dopustiti zaokroževanje navzdol za posamezen artikel,

3 – Podobna vprašanja so zastavljena v zadevi Wetherspoon (C-302/07), v kateri še ni bilo odločeno in v kateri se postavljajo tudi vprašanja, (c) ali se lahko uvede skupna računska metoda zaokroževanja navzgor ali navzdol, (d) v kateri fazi se mora izvesti zaokroževanje in (e) kakšne posledice imata načeli enakega obravnavanja in nevtralnosti DDV, kadar davčni organi dovolijo nekaterim, a ne vsem trgovcem, da sistematično zaokrožujejo navzdol.

4 – Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301). S 1. januarjem 2007 je bila Prva direktiva razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), katere člen 1(2) vsebuje enake določbe z manjšimi jezikovnimi spremembami. Cilj Direktive 2006/112 je jasno in racionalno predstaviti vse veljavne določbe Skupnosti o DDV, tako da preoblikuje njihovo strukturo in besedilo, ne da bi to, načeloma, povzročilo bistvene spremembe v obstoječi zakonodaji (glej tretjo uvodno izjavo). Sklicevanja na določbe Direktive 2006/112 v nadaljevanju torej ne namigujejo, da je njihovo besedilo enako besedilu ustreznih določb razveljavljenih direktiv.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – V tem primeru, ki zadeva zneske v eurih, je najmanjša enota cent, ki ga bom omenjala, a ime enote ni pomembno.

na potrošnje blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

je zaokrožen navzgor do najbližjega celega števila. Člen 25(3)⁷ o skupni pavšalni ureditvi za kmete predvideva, da se odstotki nadomestil lahko zaokrožijo *navzgor ali navzdol* do najbližje polodstotne točke.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

Skupen sistem davka na dodano vrednost se uporablja do vključno faze prodaje na drobno.“

5. Spodnje določbe Šeste direktive so bile navedene kot pomembne za vprašanja v tej zadevi.

6. Člen 2(1)⁸ določa, da se DDV plača od dobave blaga, ki jo opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak. Člen 5(1)⁹ opredeljuje dobavo blaga kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem in stvarih kot lastnik.

4. Podrobnejše določbe vsebuje Šesta direktiva.⁵ Dve zadevata zaokroževanje, vendar ne zneskov, ampak odstotke. Člen 19⁶ ureja sorazmeren izračun odbitka vstopnega davka, kadar se vstopne transakcije uporabljajo za obdavčene in oproščene izstopne transakcije. V skladu s členom 19(1) se mora *odbitni* delež vstopnega davka izraziti v odstotku, ki

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, četudi se plačilo lahko odloži. To se načeloma zgodi, kadar je dobavljeno ali so storitve opravljene.¹⁰

5 – Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, večkrat spremenjena). Tudi Šesta direktiva je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112, vendar se bom zaradi berljivosti na njene določbe sklicevala v sedanjiku. Vsebina – in v veliki meri besedilo – teh določb ostaja v veljavi v ustreznih določbah Direktive 2006/112.

6 – Člen 175 Direktive 2006/112.

7 – Členi od 295 do 305 Direktive 2006/112, glej člen 298.

8 – Člen 2(1)(a) Direktive 2006/112.

9 – Člen 14(1) Direktive 2006/112.

10 – Členi 62, 63 in 66 Direktive 2006/112.

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

po posameznih stopnjah pa tudi kakršne koli oprostitve.¹⁶ Člen 22(5)¹⁷ zahteva, naj vsak davčni zavezanec plača neto znesek DDV (kar pomeni izstopni davek minus vstopni davek) ob predložitvi rednega obračuna.¹⁸

9. Člen 12(3)(a) zahteva, naj države članice določijo splošno stopnjo DDV in dopušča znižane stopnje za določene skupine dobav.¹²

10. Člen 17(1) in (2)¹³ daje davčnim zavezancem pravico do odbitka od izstopnega davka, od katerega morajo obračunati znesek DDV, ki ga morajo plačati od vstopnih transakcij, ki se uporabljajo za namene njihovih obdavčenih izstopnih transakcij.

12. Komisija opozarja tudi na določbe Direktive 95/6/ES.¹⁹ Še posebej člen 2(a) te direktive opredeljuje „prodajno ceno“ na malo-prodajnem trgu kot končno ceno za enoto ali dano količino proizvoda, skupaj z DDV in vsemi drugimi dajatvami, člen 3(1) pa zahteva, naj je prodajna cena navedena na vseh zadevnih proizvodih.

11. Člen 22(3)(a)¹⁴ od davčnih zavezancev zahteva, naj je račun izdan za vsako obdavčljivo dobavo, ki jo opravijo drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec (posledica tega je torej, da ta obveznost ne obstaja za dobave končnim potrošnikom, ki so fizične osebe¹⁵), in člen 22(3)(b) zahteva, da mora račun med drugim vsebovati ceno brez davka in ustrezen davek

16 – Tista različica člena 22(3)(b) je bila v času nastanka dejstev nadomeščena z Direktivo Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 o spremembi Direktive 77/388/EGS z namenom poenostavitve, modernizacije in usklajevanja pogojev, določenih za izdajanje računov v zvezi z davkom na dodano vrednost (UL 2002, L 15, str. 24), ki je določila podrobnejši seznam zahtev. Direktiva 2001/115 je začela veljati 6. februarja 2002, države članice pa so jo morale začeti izvajati do 1. januarja 2004. Zdi se, da je prenos na Nizozemskem začel učinkovati na ta dan (zakon z dne 18. decembra 2003, Staatsblad, št. 530, 29. decembra 2003, str. 1). Hoge Raad se sklicuje na „alinea 10 člena 22(3)(b) Šeste direktive (v različici, ki je veljala do 1. januarja 2004)“, vendar alinea 10 vsebuje šele različico, ki je bila spremenjena z Direktivo 2001/115, ki zahteva, naj račun vsebuje plačljiv znesek DDV. Ker pa je važno, da račun DDV izkazuje znesek DDV za transakcijo, ta zmeda ni pomembna. Ustrezne določbe zdaj vsebuje člen 226 Direktive 2006/112.

17 – Člen 206 Direktive 2006/112.

18 – V skladu s členom 22(4)(a) države članice določijo davčno obdobje na en, dva ali tri mesece, ali na drugačno obdobje, ki ne preseže enega leta, poleg tega je treba redni obračun predložiti do roka, ki ga prav tako določijo države članice in ki ni daljši od dveh mesecev po preteku davčnega obdobja (glej zdaj člen 252 Direktive 2006/112).

19 – Direktiva 98/6/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. februarja 1998 o varstvu potrošnikov pri označevanju cen potrošnikom ponujenih proizvodov (UL L 80, str. 27).

11 – Člen 73 Direktive 2006/112.

12 – Členi od 96 do 99 Direktive 2006/112.

13 – Člena 167 in 168 Direktive 2006/112.

14 – Veljavno besedilo člena 22 je v času nastanka dejstev vseboval člen 28(h) Šeste direktive kot eno izmed „prehodnih določb“; členu 22(3)(a) zdaj ustreza člen 220 Direktive 2006/112/ES.

15 – Vsaj v nacionalnem trgovanju – zahteva se nanaša na vse prodaje na daljavo, ki so obdavčene v državi članici dostave, ter na dobave blaga v Skupnosti, ne glede na vrsto potrošnika.

Veljavna nizozemska zakonodaja

13. DDV na Nizozemskem urejata Wet op de omzetbelasting 1968 (zakon o prometnem davku) in Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (uredba za izvedbo zakona o prometnem davku). Splošna stopnja DDV je 19 %, nižja stopnja pa 6 %.

14. V času nastanka dejstev tega primera ni obstajala določba o zaokroževanju dolgovanjih zneskov. Nov člen 5a, ki je začel veljati 1. julija 2004, je bil dodan v Uitvoeringsbesluit omzetbelasting:

„Pri izračunu davka na podlagi zaračunane zneska in carin [...] se znesek davčne obveznosti računsko zaokroži na cele cente. Računsko zaokroževanje se izvede tako, da se v primeru zneskov, pri katerih je števka na tretjem decimalnem mestu enaka ali večja od 5, znesek zaokroži navzgor, kadar pa je števka na tretjem decimalnem mestu nižja od 5, se znesek zaokroži navzdol.“

15. V obrazložitvenem memorandumu o tej spremembi je bilo navedeno, da je svetovalni odbor za DDV razpravljal o problemu

zaokroževanja²⁰ in da je bilo stališče Komisije, da države članice lahko urejajo to področje na nacionalni ravni v skladu z načelom subsidiarnosti, ker Direktiva ni vsebovala nobene določbe v zvezi s tem.

16. V obrazložitvenem memorandumu je bilo prav tako navedeno, da je predpisana metoda zahtevala le računsko zaokroževanje na cele cente, vendar se je davek lahko izračunal in zaokrožil za posamezno dobavo blaga ali opravljeno storitev ali pa se je zaokroževanje opravilo za celoten znesek več dobav.

17. Člen 38 Wet op de omzetbelasting zahteva od trgovcev, naj ponudijo blago ali storitve po cenah, ki vključujejo DDV, razen kadar je potrošnik davčni zavezanec ali javni organ.

Pravni okvir in postopek

18. Koninklijke Ahold NV (v nadaljevanju: družba Ahold) ima na Nizozemskem super-

20 – Po členu 29 Šeste direktive (člen 398 Direktive 2006/112/ES) se ustanovi svetovalni odbor za davek na dodano vrednost, v katerem predstavniki držav članic in Komisije razpravljajo o vprašanjih v zvezi z izvajanjem DDV.

markete. Kot trgovec na drobno mora ponujati artikle po cenah, ki vključujejo DDV.

obdobju za ti trgovini dolgovati 1414 EUR manj, kot je dejansko prijavila in plačala.

19. Oktobra 2003 je na podlagi skupne vsote za vsak račun ali „nakupovalno košarico“ izračunala in prijavila izstopni DDV za prodaje v vseh svojih supermarketih. Skupen znesek vsakega računa, ki je vključeval DDV, je razdelila na tri vsote (a) za artikle, obdavčene po splošni stopnji, (b) za artikle, obdavčene po nižji stopnji, in (c) za artikle, za katere ji ni bilo treba obračunati DDV, ki je bil plačan predhodno po posebnem sistemu. Prvo vsoto je pomnožila z 19/119, drugo pa s 6/106, da bi izračunala znesek DDV, vključen v ceni.²¹ Ta zneska je nato računsko zaokrožila (navzgor ali navzdol) na cele cente. Tako določene vsote je prijavila kot izstopni davek in jih uporabila pri izračunu zneska dolganega DDV (izstopni davek minus vstopni davek).

20. Pri dveh supermarketih pa je poleg tega za lastne namene opravila drugačen izračun na podlagi tega, da (a) zneska DDV ni treba določiti za vsak račun, temveč za vsak prodan artikel, in da (b) je treba vsako potrebno zaokroževanje vedno izvesti *navzdol* do najbližjega celega centa. Družba Ahold je tako izračunala, da bi morala v zadevnem

21. Pritožba družbe Ahold zoper zavrnitev povračila tega zneska, je sedaj pred Hoge Raad. Družba trdi, da je vsaka metoda zaokroževanja, ki pride do še tako neznatnega zneska davka, ki je višji od zneska, do katerega se pride s strogo uporabo ustrezne stopnje DDV, neskladna s pravom Skupnosti.

22. Hoge Raad je Sodišču Evropskih skupnosti v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je zaokroževanje zneskov DDV predmet izključno nacionalnega prava ali – še posebej ob upoštevanju [členov 11(A), 22(3)(b) in 22(5) Šeste direktive] – spada pod pravo Skupnosti?

2. Če velja zadnje, ali iz zgoraj navedenih določb Direktive izhaja, da so države članice zavezane dopustiti zaokroževanje navzdol na artikel, čeprav en račun in/ali en obračun davka zajema različne transakcije?“

21 – Treba je upoštevati, da je treba v primeru maloprodajnih cen DDV izračunati nazaj iz določene cene, ki vključuje DDV, in ne naprej, iz umišljene cene, ki ne vključuje DDV. Maloprodajna cena, ki vključuje DDV po stopnji 19 %, bo znašala 119 % neto cene, ki ne vključuje DDV. Znesek DDV tako ne bo 19/100 (19 %) maloprodajne cene, temveč 19/119 maloprodajne cene. Enak izračun velja, *mutatis mutandis*, za katero koli drugo stopnjo DDV.

23. Pisna stališča so predložile družba Ahold, grška, nizozemska in poljska vlada, vlada Združenega kraljestva in Komisija, ki so se vse, razen poljske vlade, udeležile obravnave.

25. Tak sklep potrjujejo tudi določbe Pogodbe o usklajevanju prometnih davkov (člen 93 ES) in o direktivah (člen 249 ES, tretji odstavek), na kar je opozorilo več držav članic.

Presoja

26. Prav tako je jasno, da na področju, na katero se nanaša direktiva o usklajevanju, država članica ne sme sprejeti ukrepov, ki nasprotujejo predpisom ali načelom iz te direktive ali drugim višjim predpisom ali načelom, ki veljajo v pravu Skupnosti, ali so z njimi neskladni.²³

Prvo vprašanje – veljavno pravo

27. Z drugimi besedami, vprašanje zaokroževanja ni predmet zgolj nacionalnega prava ali prava Skupnosti, pač pa ga podrobneje ureja nacionalno pravo v mejah, ki jih določa pravo Skupnosti.

24. Jasno je, da nobena določba v kateri koli skupnostni direktivi o DDV izrecno ne ureja zaokroževanja zneskov DDV. Čeprav se člena 11(A) in 22(3)(b), na katera se sklicuje Hoge Raad, nanašata na določanje zneskov DDV, nista dovolj natančna, da bi lahko privedla do kakršnega koli jasnega zaključka glede zaokroževanja teh zneskov. Glede na to in ker je problematika zaokroževanja neizogibna, mora biti potrebna podrobna zakonodaja določena z nacionalnim pravom.²²

Drugo vprašanje – zaokroževanje navzdol za posamezen artikel

28. V luči navedenega je drugo vprašanje v bistvu v tem, ali pravo Skupnosti o DDV, zlasti Šesta direktiva, zahteva določitev nacionalnega predpisa, ki trgovcem dovoljuje zaokrožiti

22 – Za analogno primerjavo glej sodbo Sodišča (drugi senat) z dne 15. marca 2007 v zadevi Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH proti Ministero delle Finanze, C-35/05, ZOdl., str. I-2425, točka 38, in navedena sodna praksa.

23 – To je na področju davkov Sodišče že večkrat poudarilo: glej najnovejšo sodbo Sodišča (četrti senat) z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Erika Waltraud Ilse Hollmann proti Fazenda Pública, C-443/06, ZOdl., str. I-8491, točka 33, in tam navedena sodna praksa.

DDV navzdol do najbližjega centa za vsak prodan artikel, oziroma ali je tako pravilo v skladu s tem pravom ali ni.

natančen delež cene, ki je posledica uporabe te stopnje. Če je stopnja 19 %, je natančen delež davka v maloprodajni ceni 19/119 te cene. To je natančen delež, naj se ga da izraziti s celo številko ali ne.

29. Po mojem mnenju tak predpis ni skladen z načeli o DDV iz spodaj navedenih razlogov. Čeprav ima problem dve plati – zaokroževanje navzdol in zaokroževanje za posamezen artikel – sta obe tesno povezani in jih bom obravnavala skupaj.

30. Uvodni poudarek je, da se pred Hoge Raad zastavlja vprašanje v kontekstu dobav končnim potrošnikom po maloprodajnih cenah, ki vključujejo DDV. Zaenkrat bom analizo omejila na ta kontekst, ki se z vidika zaokroževanja nekoliko razlikuje od dobav drugim davčnim zavezancem in dobav po neto cenah, ki se jim doda DDV.²⁴

31. Zdi se mi, da imata dve zahtevi odločilni pomen: DDV mora biti povsem sorazmeren ceni in mora biti nevtralen za trgovce.

32. Prva izmed teh zahtev je izrecno navedena v členu 2 Prve direktive. Pomeni, da mora ne glede na stopnjo DDV znesek DDV, ki je vključen v maloprodajni ceni, pomeniti

33. Druga zahteva izhaja iz tega člena in iz sistema odbitkov iz člena 17(1) in (2) Šeste direktive. DDV sme obremeniti le končnega potrošnika in ne raznih trgovcev in ponudnikov storitev, ki so prispevali h končnemu proizvodu ali skozi katerih roke je šel.²⁵ Nasprotno, izvajalci dejavnosti odgovarjajo davčnim organom za vse zneske DDV, ki jih plača končni potrošnik, in ne smejo zadržati nobenega takega zneska za lastni dobiček.

34. Končnemu potrošniku, ki nosi breme DDV, a ga ne plača posebej niti ga ne odbije v poznejši fazi, ni treba določiti zneska davka, ki je vključen v maloprodajni ceni, v obliki celih centov. Upravičeno lahko zahteva, naj ga obvestijo o znesku in odstotku, a za ta namen zadostuje približek do najbližjega centa. Za razliko od računa DDV, izdanega v skladu s členom 22(3) Šeste direktive, ni treba, da ta približek na računu kakor koli zavezuje trgovca na drobno ali davčne organe.

24 – Za razumevanje teh primerov glej točko 55 in naslednje spodaj.

25 – Glej na primer sodbo Sodišča (četrti senat) z dne 22. novembra 2006 v zadevi Investrand BV proti Staatssecretaris van Financiën, C-435/05, ZOdl., str. I-1315, točka 22, in tam navedena sodna praksa.

35. Vendar ima uporaba natančnih števil pri računanju dolgovanj zneskov praktičen pomen za trgovca na drobno in za davčne organe.

36. V skladu s členom 22(4) in (5) Šeste direktive mora davčni zavezanec prijaviti znesek izstopnega davka v rednem obračunu, v katerem bo uporabljen kot postavka pri izračunu neto davka, ki ga mora plačati ob predložitvi obračuna.

37. Vsako povečanje prijavljenega zneska (ki je posledica zaokrožitve navzgor) pomeni povečanje neto davka, ki ga je treba plačati davčnemu organu, in vsako zmanjšanje (ki je posledica zaokrožitve navzdol) pomeni zmanjšanje tega neto davka.²⁶

38. Torej, čeprav se natančen delež davka, ki je vključen v vsaki maloprodajni ceni in ga plača potrošnik (v našem primeru 19/119 te cene), ne spremeni, bi zaokroževanje zneska navzgor do najbližjega centa v rednem obračunu trgovca na drobno zavezalo, da iz svojega dobička plača delček centa več, kot je dejansko dolžan, zaokroževanje navzdol pa bi mu omogočilo, da zadrži delček centa kot dodaten dobiček.

39. Mogoče je ugovarjati, da je delček centa le droben znesek in ne tak, ki bi resno ogrozil celovitost sistema DDV. Če pa delček centa pomnožimo s številom prodanih artiklov v danem davčnem obdobju, gre lahko za znaten vpliv.

40. Izračun družbe Ahold kaže, da bi bila enomesečna razlika za dve njeni trgovini približno 1400 EUR. Glede na navedbe na spletnih straneh družbe Ahold ima ta družba samo na Nizozemskem več kot 2000 različno velikih trgovin na drobno. Zdi se torej verjetna groba ocena vlade Združenega kraljestva, da „če bi štiri največje verige supermarketov, ki dobavljajo v Združenem kraljestvu, smele izvesti zaokroževanje navzdol za posamezen artikel, ne da bi spremenile cene, ki jih plačajo potrošniki, bi to privedlo do zaokrožitve DDV, kot ga obračunajo in plačajo te verige supermarketov, navzdol v višini krepko prek 70 milijonov funtov na leto (100 milijonov EUR)“.²⁷

41. Ni razloga za domnevo, da bi zaokroževanje navzgor privedlo do manjše razlike kot zaokroževanje navzdol, a bi bila razlika lahko večja v državah članicah, kjer je najmanjša denarna enota večja od centa.

²⁶ – Ali, če v zadevnem davčnem obdobju vstopni davek izjemoma preseže izstopni davek, zmanjšanje oziroma povečanje neto zneska, ki ga mora organ vrniti.

²⁷ – Na obravnavi je zastopnik Združenega kraljestva govoril o še večjih številkah med 200 in 800 milijoni funtov.

42. Sistematično zaokroževanje zneskov DDV, dolgovanih od vsakega prodanega artikla, navzdol ali navzgor bi tako privedlo do znatnega celotnega razkoraka od rezultata, ki je v celoti skladen z načeli popolne sorazmernosti in nevtralnosti DDV.²⁸ Gledano v celoti bi z zaokroževanjem navzdol stranke plačale, trgovci na drobno pa zadržali, znatne vsote DDV, namesto da bi jih, ker so dolgovane, predali davčnim organom; z zaokroževanjem navzgor pa bi ti organi od trgovcev na drobno pobrali podobne vsote, ki niso dolgovane in jih stranke niso plačale.

43. Pravo Skupnosti o DDV zato pri obračunavanju davka ne more dovoliti, še manj pa zahtevati, sistematičnega zaokroževanja DDV navzdol (ali navzgor) za vsak artikel, ki ga prodajo trgovci na drobno.

44. Ta sklep odgovori na drugo vprašanje Hoge Raad.

45. Morda bi bilo koristno razmisliti o tem, kakšne vrste rešitev bi bile sprejemljive, saj se položaj, ki nas tu neposredno zanima, nanaša na prodajo na drobno končnim potrošnikom po cenah, ki vključujejo DDV.

28 – Sistematično zaokroževanje na ravni računa ali „nakupovalne košarice“ mora prav tako imeti pomemben, a manjši učinek glede na veliko število takih računov, ki se izdajo dnevno v vsaki državi članici.

46. Vsaj dve vrsti pristopov se zdita primerni za zniževanje ali minimaliziranje, če ne popolno odpravo razlike, ki sem jo izpostavila zgoraj. Lahko se uporabita ločeno ali povezano.

47. Prvič, kot so poudarile vse vlade držav članic, ki so predložile stališča, običajna računsko metoda zaokroževanja, pri kateri se vsak delež centa, ki je manjši od 0,5, zaokroži navzdol in vsak delež, ki je enak 0,5 ali večji, zaokroži navzgor, v obeh primerih do najbližjega centa, bi verjetno zmanjšala zadevno razliko, kolikor bi vsote, zaokrožene navzdol, nevtralizirale vsote, zaokrožene navzgor.²⁹

48. Tak pristop ne bi nujno vplival na znesek DDV, vključen v ceni, ki jo kupec plača za vsak artikel, ki pri stopnji 19 % ostane pri

29 – Na obravnavi je Združeno kraljestvo navedlo primer, v katerem bi računsko zaokroževanje za posamezen artikel pri enem samem trgovcu v šestih mesecih privedlo do davčne razlike v višini prek 17.000 funtov. Res je tudi, da je računsko metoda nekoliko, a sistematično navzgor pristranska, ker se 0,5 centa vedno zaokroži navzgor, čeprav je natanko na polovici med dvema celima centoma. To težavo bi lahko ublažili z „bankirjevim zaokroževanjem“ ali „sodim izenačevanjem“ pri katerem, na primer pri zaokroževanju na cela števila, se vsako število, ki se konča natančno s,5 in mu nič ne sledi, zaokroži na najbližje sodo število. Tako 3,5 postane 4, kot prej, a 2,5 postane 2.

19/119 maloprodajne cene.³⁰ Gre predvsem za praktičen ukrep doseganja približka vsote tistih posameznih zneskov, ki jih mora vsak trgovec na drobno obračunati davčnim organom v svojem rednem obračunu. Morebitno večjo stopnjo natančnosti bi lahko dosegli z izračunanjem zneska DDV v ceni vsakega artikla do, na primer, osme ali desete decimalke in seštevanjem vseh tako izračunanih zneskov pred zaokroževanjem na najbližji cent, vendar se zdi ta izboljšava nepotrebno temeljita (in obremenjujoča za manjšega trgovca).

49. Drugič, iz zadnjega preudarka sledi, da zaokroževanje sploh ni potrebno, dokler ni treba dejansko *plačati* DDV, ločeno od vsakršne navedbe cen, ki vključujejo DDV. Ta faza se doseže šele, ko se izračuna znesek, dolgovan na podlagi rednega obračuna v skladu s členom 22(5) Šeste direktive. Do takrat morajo računovodski izkazi trgovca na drobno vsebovati le cene, ki vključujejo DDV, za vsako ustrezno davčno stopnjo; znesek davka, ki ga te cene vključujejo, se lahko preprosto vpiše kot 19/119 ali 6/106 ali kakršen koli je že ustrezen ulomek („povsem sorazmeren“ delež, ki ga zahteva člen 2 Prve direktive). Če se zaokroževanje omeji na

zadnjo fazo, je rezultat natančnejši, poleg tega pa je zmanjšano breme računanja.

50. Če se učinek zaokroževanja torej omeji na delček centa za vsakega trgovca na drobno za vsako davčno stopnjo v vsakem rednem obračunu, ne bo prišlo do pomembnih razlik celotnih zneskov pobranega davka v primerjavi s celotnim zneskom, ki ga plačajo potrošniki, in izkrivljanje nevtralnosti ne more preseči nekaj centov pri posameznem trgovcu na drobno.

51. Poleg tega, če se zaokroževanje odloži do zadnje mogoče faze, bo sistematično zaokroževanje navzdol res zanemarljivo vplivalo na celovitost sistema. Sodišče je v zadevi Elida Gibbs razložilo, da pri končnem izračunu znesek, od katerega imajo korist davčni organi, ne sme preseči davka, ki ga plača končni potrošnik.³¹ Če je treba strogo slediti temu izreku, se zdi, da bi bilo sistematično zaokroževanje navzdol v fazi rednega obračuna rešitev, ki bi najbolje spoštovala predpise in načela, ki se jih je treba držati.

52. Na tem mestu bi rada dodala še en komentar. Trgovci na drobno morajo na podlagi Direktive 98/6 navesti cene, ki vključujejo DDV. Kot je bilo rečeno na obravnavi,

30 – Za informacijo stranki se lahko navede zaokroženo, kot sem predlagala v točki 34 zgoraj. Vendar bi se lahko pojavile težave, če bi se zaokrožen znesek uporabil kot *dejanski* znesek DDV, ki je vključen v ceni. Na primer artikel, prodan po ceni 0,28 EUR z 19 % DDV, vključuje 0,0447 EUR DDV (19/119 od 0,28 EUR). Če se to zaokroži na 0,4 EUR, je cena brez DDV 0,24 EUR. Vendar je 19 % od 0,24 EUR 0,0456 EUR, kar je treba zaokrožiti na 0,05 EUR, tako da bi morala biti cena z DDV 0,29 EUR.

31 – Sodba Sodišča (šesti senat) z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs Ltd proti Commissioners of Customs and Excise, C-317/94, Recueil, str. I-5339, točke od 18 do 24, posebno točka 24. Čeprav je bila angleščina jezik postopka, se mi zdi, da besedilo v angleški različici – „the tax authorities may not in any circumstances charge an amount exceeding the tax paid by the final consumer“ – ne odseva pravilno francoske različice, v kateri je bila sodba izvirno napisana – „l'administration fiscale ne saurait en définitive percevoir un montant supérieur à celui payé par le consommateur final“ (moj poudarek).

te cene določijo kot odgovor na dejavnike trga: želeno stopnjo dobička, ceno, ki jo je kupec pripravljen plačati, in ceno, ki jo zaračunavajo konkurenti. Jasno je, da zaokroževanje zneskov DDV lahko vpliva na te dejavnike, predvsem kadar gre za nizko cenovne artikle, ki se hitro porabijo. Vendar naj bi bil DDV nevtralen do trgovcev in izračuni DDV ne bi smeli vplivati na take trgovske odločitve. V zvezi s tem je posebno pomembno upoštevati, da imajo velike verige supermarketov veliko večjo sposobnost, da upoštevajo take izračune, kot majhni trgovci, tako da lahko morebitno zaokroževanje DDV za posamezne artikle izkrivi konkurenco v korist prvih in v škodo zadnjih.

članicam. Vsaka rešitev, ki spoštuje ustrezne predpise in načela – in zlasti tista, pri kateri trgovec ne zadrži in ne plača nobene razlike med povsem sorazmernim deležem DDV v maloprodajni ceni in zneskom, ki ga dolguje davčnim organom –, je sprejemljiva.

Cene, ki ne vključujejo DDV, in dobave davčnim zavezancem

53. Povzeto povedano: (i) če je treba zneske seštetati, bo računsko zaokroževanje privedlo do manjše razlike kot sistematično zaokroževanje navzgor ali navzdol (zaokroževanje na sode števila pa bo še dodatno zmanjšalo razliko), (ii) razlika se lahko bolj učinkovito minimizira z računanjem dolgovanih zneskov šele po seštetju posameznih zneskov, ki vključujejo DDV, za vsako davčno obdobje; (iii) da bi se izognili preplačilu davčnim organom, je v tej fazi v vseh primerih sprejemljivo zaokrožiti dolgovani znesek navzdol do najbližje najmanjše plačilne enote.

54. Poudariti bi želela, da se pristopi, ki sem jih omenila, ne smejo nujno razumeti kot edine možnosti, ki so na voljo državam

55. Zadeva pred Hoge Raad se nanaša na maloprodajne cene, ki vključujejo DDV. Zgoraj navedeni preudarki se nanašajo na ta specifični kontekst in domnevajo, da se prodaje opravijo končnim potrošnikom. Kot sem omenila, imajo taki potrošniki pravico vedeti, kakšen delež DDV je vključen v ceni, ki so jo plačali, in se jih lahko obvesti, koliko znaša ta delež do najbližjega centa. Ta podatek je običajno razviden iz računa trgovca na drobno, vendar ni treba, da je zavezujoč v razmerju med trgovcem in davčnim organom.

56. Če pa se prodaje opravijo davčnim zavezancem, ki bodo zadevno blago uporabili za svoje obdavčljive izstopne transakcije, je nujno izdati DDV račun v skladu s členom 22(3) Šeste direktive. Na tem računu morata biti navedena cena brez davka in znesek davka ter morata biti izražena kot znesek, ki ga je mogoče plačati.

57. Taki položaji običajno ne zadevajo trgovcev na drobno, temveč trgovce, katerih dejavnost je predvsem dobava drugim davčnim zavezancem. V nasprotju s trgovci na drobno običajno določijo ceno – v celih centih –, ki ne vključuje davka, tej ceni pa nato dodajo DDV po ustrezni stopnji. Da bi določili znesek DDV kot celo število centov, bo zopet pogosto nujno zaokrožiti zneske navzgor ali navzdol.

58. Vendar v takem položaju razlike, ki sem jih navedla zgoraj, ne pomenijo ali nimajo znatno blažilnih posledic.

59. Kar zadeva *posamezne* transakcije, kjer izstopni davek, ki ga zaračuna dobavitelj, pomeni vstopni davek, ki ga bo pozneje stranka odštela, znesek ne bremeni nobene od strani in nobeni ne koristi; ker se izstopni in vstopni davek pri sistemu odbitkov izničita, znesek, ki se pobere pri dobavi končnemu potrošniku na koncu verige DDV, ostane enak.

60. V redkejših primerih, kjer se dobavlja končnemu potrošniku, zaokroževanje ne vpliva na nevtralnost davka z vidika dobavitelja, čeprav ima rahel vpliv na znesek, ki ga plača stranka in ga pobere davčni organ. Zaračunan znesek je znesek, ki ga je treba obračunati davčnemu organu, in delček, s

katerim je zaokrožen, nikakor ne vpliva na dobaviteljevo maržo.³²

61. Res je, da lahko *kumulativni* učinek zaokroževanja na take transakcije vpliva na celotni znesek dohodka države članice od DDV, vendar bo ta učinek omejen. Končni potrošniki dobijo blago v glavnem od trgovcev na drobno, ki morajo prodajati po cenah, ki vključujejo DDV. Kadar pa ne, bodo njihovi nakupi verjetno večje vrednosti, tako da bo zaokroževanje za manj kot en cent pomenilo precej manjšo sorazmerno razliko. Če bo zaokroževanje računsko, bo učinek na celotni račun DDV in posamezno stranko omejen.

62. Kadar pri izjemnih posameznih transakcijah davčni zavezanec od trgovca na drobno kupi artikel, ki ga bo uporabil za obdavčljive izstopne transakcije, in bo zato pri nabavi plačani DDV želel odbiti kot vstopni davek, bo zahteval račun, na katerem bo navedena neto cena skupaj z zneskom davka. V tem primeru mora trgovec na drobno malo popraviti svojo ceno, da bo lahko prikazal te zneske v celih centih. Vendar pa iz razlogov, ki sem jih navedla, popravek ne bo vplival na nobeno od strani in ne na znesek DDV, ki bo nazadnje pobran.

³² – Treba je opozoriti, da pravi trgovci na drobno, ki morajo določati cene, ki vključujejo DDV, te možnosti nimajo na voljo (glej zgoraj v točki 12 navedeno Direktivo 98/6/ES).

Predlog

63. Glede na vse navedeno predlagam, naj Sodišče na vprašanji, ki ju je predložilo Hoge Raad, odgovori:

1. Direktive Skupnosti o DDV ne urejajo podrobno zaokroževanja zneskov DDV. Tako urejanje je zato zadeva nacionalnega prava, ki pa mora pri tem spoštovati vse ustrezne predpise in načela, ki izhajajo iz teh direktiv.
2. Ti predpisi in načela ne dovoljujejo trgovcem na drobno, da bi v cenah, ki vključujejo DDV, zaokrožili znesek DDV za vsak prodan artikel navzdol, da bi določili znesek izstopnega davka, ki ga morajo prijaviti v rednih obračunih.