

V?c C-302/07

J D Wetherspoon plc

v.

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, London)

„První a šestá sm?rnice o DPH – Zásady da?ové neutrality a proporcionality – Pravidla týkající se zaokrouhlování ?ástek DPH – Metody a úrovn? zaokrouhlování“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Šestá sm?rnice – Ustanovení týkající se zaokrouhlování ?ástky dan?*

[Sm?rnice Rady 67/227, ?lánek 2; sm?rnice Rady 77/388, ?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a), ?l. 12 odst. 3 písm. a) a ?l. 22 odst. 3 písm. b)]

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Šestá sm?rnice – Ustanovení týkající se zaokrouhlování ?ástky dan?*

[Sm?rnice Rady 67/227, ?lánek 2; sm?rnice Rady 77/388, ?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a), ?l. 12 odst. 3 písm. a) a ?l. 22 odst. 3 písm. b)]

3. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Šestá sm?rnice – Zaokrouhlování ?ástky dan?*

(Sm?rnice Rady 77/388)

1. Právo Spole?enství ve své sou?asn? podob? neobsahuje zvláštní požadavek, který by se týkal metody zaokrouhlování ?ástek dan? z p?idané hodnoty. P?i neexistenci zvláštní právní úpravy Spole?enství p?ísluší ?lenským stát?m, aby stanovily pravidla a metody zaokrouhlování ?ástek dan? z p?idané hodnoty, p?i?emž jsou tyto státy povinny p?i tomto stanovení dodržovat zásady, na kterých spo?ívá spole?ný systém této dan?, zejména zásady da?ové neutrality a proporcionality. Právo Spole?enství zejména jednak nebrání použití vnitrostátního p?edpisu, který vyžaduje zaokrouhlení nahoru jakékoli ?ástky dan? z p?idané hodnoty, pokud je dot?ený zlomek nejmenší jednotky m?ny roven nebo vyšší než 0,5, a jednak nevyžaduje, aby osoby povinné k dani byly oprávn?ny zaokrouhlit dol? jakoukoli ?ástku dan? z p?idané hodnoty, která zahrnuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní m?ny.

(viz bod 38, výrok 1)

2. V p?ípád? prodeje za cenu v?etn? dan? z p?idané hodnoty p?ísluší p?i neexistenci zvláštní právní úpravy Spole?enství každému ?lenskému státu, aby ur?il v mezích práva Spole?enství – zejména v souladu zásadami da?ové neutrality a proporcionality – úrove?, na které m?že nebo musí být provedeno zaokrouhlení ?ástky dan? z p?idané hodnoty, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní m?ny.

(viz bod 51, výrok 2)

3. Vzhledem k tomu, že subjekty účtující za své prodeje zboží a poskytování služeb ceny včetně daně z přidané hodnoty se nacházejí v situaci, která se liší od situace subjektů, které uskutečňují stejný typ operací za ceny bez daně z přidané hodnoty, nemohou se první uvedené subjekty odvolávat na zásadu daňové neutrality s cílem domoci se povolení provést rovněž zaokrouhlení splatných částek daně z přidané hodnoty směrem dolů na úrovni druhu zboží a na úrovni plnění. V případě cen stanovených bez daně z přidané hodnoty se totiž zaokrouhlení uskuteční před tím, než zákazník zaplatí cenu jakožto protiplnění za zboží nebo službu, přičemž částka daně vybraná osobou povinnou k dani od jejího zákazníka a částka zaplacená následně osobou povinnou k dani státu je totožná bez ohledu na použitou metodu zaokrouhlování. Naproti tomu v případě, kdy daň z přidané hodnoty je zahrnuta do ceny zboží nebo služby, by systematické zaokrouhlování směrem dolů na úrovni nižší než na úrovni pravidelného přiznání k dani z přidané hodnoty vedlo k tomu, že by osoba povinná k dani vybírala od svého zákazníka skutečně splatnou částku daně z přidané hodnoty, zatímco by státu odváděla systematicky nižší částku a ponechávala by si rozdíl ve svůj prospěch, což by bylo v rozporu se zásadou, podle které je daň z přidané hodnoty vybírána osobami povinnými k dani v každé fázi postupu výroby nebo distribuce ve prospěch daňové správy, jíž jsou tyto osoby povinny ji zaplatit.

(viz body 60–61, 64, výrok 3)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

5. března 2009 (*)

„První a šestá směrnice o DPH – Zásady daňové neutrality a proporcionality – Pravidla týkající se zaokrouhlování částek DPH – Metody a úroveň zaokrouhlování“

Ve věci C-302/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, London (Spojené království) ze dne 26. března 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 29. března 2007, v řízení

J D Wetherspoon plc

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, T. von Danwitz (zpravodaj), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász a G. Arestis, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: R. Fereš, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. října 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za J D Wetherspoon plc M. Angiolinim, barrister, a A. Khan, solicitor,
- za vládu Spojeného království V. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za řeckou vládu S. Alexandridou, V. Karra, K. Georgiadisem a M. Apesosem, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství M. Afonso a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 20. listopadu 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. v. st. 1967, L 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3), ve znění šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „první směrnice“), jakož i čl. 11 části A odst. 1 písm. a), čl. 12 odst. 3, písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 2003/92/ES ze dne 7. října 2003 (Úř. v. st. L 260, s. 8; Zvl. vyd. 09/01, s. 390, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi J D Wetherspoon plc (dále jen „Wetherspoon“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) ohledně toho, že poslední uvedený orgán zamítl žádost této společnosti o povolení zaokrouhlit splatné částky daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) směrem dolů na úrovni druhu zboží a plnění.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 první směrnice stanoví:

„Společný systém daní z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobena dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle

sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odeřtení řástky dan? z p?idané hodnoty, kterou byly p?ímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty se uplat?uje až do stupn? maloobchodu v?etn?."

4 Podle ?l. 10 odst. 2 šesté sm?rnice se zdanitelné pln?ní uskute?ní a da?ová povinnost vzniká v zásad? dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

5 ?lánek 11 řást A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice stanoví:

„Základem dan? je:

a) p?i dodání zboží a poskytování služeb jiných než t?ch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co p?edstavuje protipln?ní, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo t?etí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby v?etn? dotací p?ímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby."

6 Podle ?l. 12 odst. 3 písm. a) šesté sm?rnice je základní sazba DPH stanovena každým ?lenským státem jako procentní podíl ze základu dan? a je stejná pro dodání zboží i pro poskytování služeb. Tento procentní podíl nesmí být nižší než 15 %, s výjimkou použití n?které ze snížených sazeb.

7 ?lánek 22 šesté sm?rnice ve zn?ní vyplývajícím z ?lánku 28h této sm?rnice (dále jen „?lánek 22 šesté sm?rnice“) stanoví povinnosti osob povinných k DPH ve vnit?ním režimu. Tento ?lánek 22 stanoví v odst. 3 písm. a) prvním pododstavci, jakož i v písm. b) prvním pododstavci desáté odrážce a písm. b) řtvrtém pododstavci:

„a) Každá osoba povinná k dani zajistí, že bu? ona sama, nebo její zákazník, nebo t?etí osoba jejím jménem a na její ú?et vystaví fakturu za zboží nebo služby, které dodala nebo poskytla jiné osob? povinné k dani nebo právnické osob? nepovinné k dani. [...]

[...]

b) Aniž jsou dot?ena zvláštní ustanovení této sm?rnice, uvád?jí se na fakturách vystavovaných podle písm. a) prvního, druhého a t?etího pododstavce pro ú?ely dan? z p?idané hodnoty povinn? pouze tyto údaje:

[...]

– splatná řástka dan?, není-li použit zvláštní režim, pro který tato sm?rnice tento údaj nep?ipouští,

[...]

řástky uvedené na faktu?e lze vyjad?ovat v jakékoli m?n?, je-li řástka dan?, jež má být odvedena, uvedena v m?n? ?lenského státu, kde je zboží dodáváno nebo služby poskytovány [...].

[...]"

8 ?lánek 22 odst. 4 písm. a) a b) a odst. 5 šesté sm?rnice stanoví:

„4. a) Každá osoba povinná k dani p?edloží ve lh?t? stanovené ?lenskými státy da?ové p?iznání [...]

b) Da?ové p?iznání musí obsahovat všechny údaje pot?ebné k výpo?tu splatné dan? a k

provedení odpovtu dan? v?etn? celkové hodnoty pln?ní vztahujících se k této dani a odpovtu a celkové hodnoty pln?ní osvobozených od dan?, je-li to vhodné a do té míry, do jaké je to nezbytné ke stanovení základu dan?.

[...]

5. Každá osoba povinná k dani zaplatí p?i odevzdání da?ového p?iznání ?istou výši dan? z p?idané hodnoty. ?lenské státy mohou nicmén? pro odvedení této dan? ur?it jiný den nebo mohou požadovat zálohu.“

9 B?hem let 2004 až 2006 bylo p?ijato n?kolik zm?n v šesté sm?nici. Z výše uvedených ustanovení bylo zm?n?no pouze zn?ní ?l. 12 odst. 3. Tato zm?na však nemá vliv na odpov?di, které je t?eba podat na p?edb?žné otázky.

Vnitrostátní právní úprava

10 ?lánek 13 na?ízení z roku 1995 o dani z p?idané hodnoty (Value Added Tax Regulations 1995) stanoví povinnost vystavit fakturu s DPH, pokud se zdanitelné pln?ní nebo poskytnutí uskuteční ve prosp?ch jiné osoby povinné k dani.

11 Podle ?l. 16 odst. 1 uvedeného na?ízení nemusí „maloobchodník“ vystavit fakturu s DPH, ledaže si ji zákazník vyžádá. V p?ípad? protipln?ní nep?evyšujícího 100 GBP je možné vystavit „mén? podrobnou fakturu pro účely DPH“, která uvádí mimo jiné pro každou použitelnou sazbu splatnou ?ástek brutto zahrnující DPH a použitelnou sazbu DPH.

12 Commissioners vydal pro osoby povinné k dani pokyny pro ú?tování DPH, „*Notice 700 – The VAT Guide – April 2002*“, (dále jen „sd?lení o DPH ?. 700“).

13 ?lánky 17.5, 17.5.1 a 17.6 uvedeného sd?lení se týkají zaokrouhlování ?ástek DPH. Stanoví:

„17.5 Výpo?et DPH z faktur – zaokrouhlování ?ástek

Poznámka: Povolení zaokrouhlovat dol? ?ásky DPH stanovené v tomto ?lánku je ur?eno podnikatel?m vystavujícím faktury a použije se pouze tehdy, pokud je ?áaska DPH ú?tovaná zákazník?m a ?áaska DPH zaplacená Customs and Excise stejná. Obecn? platí, že povolení umož?ující zaokrouhlit dol? nep?ichází v úvahu pro maloobchodníky, kte?í se musí ?ídit ?lánkem 17.6.

Jste oprávn?ni zaokrouhlit dol? celkovou ?áskou DPH splatnou z veškerého zboží a služeb uvedených na faktu?e pro účely DPH na celou penci. Jste oprávn?ni nep?ihlížet k zlomk?m pence.

17.5.1 Výpo?et založený na druzích zboží ?i služeb

Pokud zamýšlíte ur?ovat DPH zvláš? pro každý druh zboží ?i služeb, které jsou společn? s jiným zbožím ?i službami sou?ástí téže faktury, je t?eba vypo?ítat samostatn? ?ásky DPH zaokrouhlením:

– dol? na nejbližší 0,1 pence – nap?íklad, 86,76 pence by bylo zaokrouhleno na 86,7 pence nebo

– na nejbližší 1 penci nebo 0,5 pence – například, 86,76 pence by bylo zaokrouhleno nahoru na 87 pence.

Bez ohledu na zvolený způsob je nutné jej důsledně uplatňovat.

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

[...]

17.6 Výpočet DPH maloobchodníky

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

Maloobchodníci v čem 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 zboží nebo na úrovni faktur, nejste oprávněni zaokrouhlit částku DPH dolů. Můžete však zaokrouhlit (nahoru a dolů) každý výpočet DPH.“

14 Sdělení o DPH č. 700 nedefinuje pojem „podnikatelé vystavující faktury“.

15 Doplnující údaje týkající se zaokrouhlování jsou poskytnuty v příručce Commissioners V1-24A: *Trader's records*, což jsou pokyny pro zaměstnance daňových orgánů, které jsou rovněž volně dostupné veřejnosti.

16 V oddíle 12.1 této příručky se stanoví, že při výkladu odstavce 17.5 sdělení o DPH č. 700 „je třeba vzít na v úvahu, že zaokrouhlení je daňově neutrální v rámci pravidel pro podnikatele vystavující faktury. Ovlivní totiž buď jako daňový poskytovatel na výstupu, tak daň zaplacenou na vstupu zákazníkem. To znamená, že pokud podnikatel vystavující faktury vypočítává DPH z čisté částky, vypočítaná částka, která je účtována zákazníkovi a kterou má zákazník zaplatit, může být zaokrouhlena dolů“.

17 Oddíl 12.2 příručky V1-24A: *Trader's records* stanoví:

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

Obecně platí, že povolení zaokrouhlovat dolů nepůjde v úvahu pro maloobchodníky, jelikož účinek zaokrouhlování dolů DPH účtované konečným zákazníkům nemá snížit splatnou DPH (jíž je sazba DPH vynásobená částkou), ale pouze snížit daň přiznanou Commissioners.

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

Jestliže maloobchodník stanoví skutečné ceny bez DPH – tak, že částka DPH účtovaná zákazníkovi a DPH přiznaná Commissioners jsou stejné – stávající povolení zaokrouhlit může přicházet v úvahu. Jestliže uvažujete o takovém systému, měli byste přezkoumat způsob, jak jsou ceny skutečně stanoveny. Pokud maloobchodník stanoví prodejní cenu zahrnující DPH, začíná s částkou netto vyjádřenou v celých pencích, stávající povolení může přicházet v úvahu. [...]

18 Oddíl 12.3 příručky V1-24A: *Trader's records* vysvětluje metodu matematického zaokrouhlování a stanoví ve třetím pododstavci, že „pokud podnikatel navrhne jiný způsob

zaokrouhlení, je třeba jej zvážit a povolit, pokud povede k přijatelnému a přiměřenému výsledku.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

19 Wetherspoon provozuje řetězec více než 670 hostinců po celém území Spojeného království. Většina jejich příjmů pochází z maloobchodního prodeje potravin a nápojů konečným spotřebitelem.

20 Wetherspoon sděluje svým zákazníkům prodejní ceny svých maloobchodních výrobků včetně DPH. Nevystavuje jim úplné faktury s DPH, běžně jim však při objednávce potravin a teplých nápojů vydává pokladní účtenky s uvedením svého identifikačního čísla DPH. U jiných nápojů, včetně alkoholických nápojů, vystavuje pokladní účtenky pouze na žádost zákazníka.

21 Do roku 2004 požádala Wetherspoon částku DPH dlužnou za každé plnění uskutečněné s konkrétním zákazníkem a podléhající běžné sazbě DPH 17,5 % tak, že vynásobila konečnou prodejní cenu 7/47. Výsledek zaokrouhlila matematicky nahoru nebo dolů na nejbližší celou penci.

22 Od modernizace svého elektronického pokladního systému v srpnu 2004 může společnost Wetherspoon vypočítat DPH na úrovni „druhu zboží“, a to pro každý druh samostatně určeného výrobku, pokud jich plnění zahrnuje více. Za tímto účelem žalobkyně v povodním řízení vypočítává DPH a zaokrouhluje ji dolů na tři desetinná místa, tj. dolů na nejbližší desetinu pence na úrovni druhu zboží. Poté sčítá tyto částky DPH a zaokrouhluje celkovou vypočítanou částku dolů na nejbližší celou penci na úrovni plnění.

23 Mezi zářím 2004 a lednem 2005 Wetherspoon vedla jednání s Commissioners za účelem uzavření dohody o zvláštním maloobchodním režimu, avšak režim, který Wetherspoon navrhla, Commissioners nikdy neschválil ani jej Wetherspoon nezavedla.

24 Dopisem ze dne 23. března 2006 odmítl Commissioners společnosti Wetherspoon povolit zaokrouhlit dolů splatnou částku DPH z každého plnění. Wetherspoon nato dne 7. dubna 2006 podala proti tomuto zamítnutí žalobu. Dne 7. září 2006 podala ze stejných důvodů další dvě žaloby proti dvěma daňovými výměry vydaným dne 8. a 17. srpna 2006.

25 Wetherspoon uvádí, že je oprávněna použít metodu zaokrouhlení dolů stanovenou v odst. 17.5.1 sdělení o DPH č. 700. Commissioners uvádí, že naproti tomu musí matematicky zaokrouhlit buď na úrovni druhu zboží, nebo na úrovni plnění.

26 Předkládající soud, kterému byly předloženy uvedené žaloby, uvádí, že ani právo Společenství, ani zákon z roku 1994 o dani z přidané hodnoty (U.K. Value Added Tax Act 1994) nebo nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty nestanoví výslovně pravidla, která se týkají metody zaokrouhlování, kterou je třeba použít, pokud použití běžné sazby DPH vede k částce, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky měny, v projednávaném případě pence. Podle tohoto soudu existují dvě možnosti zaokrouhlení. Je totiž možné buď zaokrouhlovat systematicky dolů na celé číslo nebo zaokrouhlovat matematicky, tj. zaokrouhlit zlomky nižší než 0,5 pence dolů na nejbližší celou částku a částky rovnající se nebo vyšší 0,5 nahoru na nejbližší celou částku.

27 Předkládající soud dodává, že ani směrnice, ani právní předpisy Spojeného království neuvádí, v jaké fázi nebo úrovni se zaokrouhlení musí provést. Pokud tak zákazník nakoupí několik výrobků současně, bylo by možné zaokrouhlit fakturovanou DPH buď za každý kus samostatně, nebo za každý druh výrobku, pokud zákazník nakoupil více kusů stejného výrobku, nebo na úrovni celkového plnění pro zákazníka, nebo k okamžiku přiznání k DPH na konci rozhodného daňového období nebo konečně na jiné úrovni, jako například na úrovni hrubé denní

tržby prodejny nebo hrubé denní tržby všech maloobchodních prodejen stejného podnikatele.

28 Jelikož m?l p?edkládající soud za to, že není jasné, zda právo Spole?enství vyžaduje použití určitého způsobu zaokrouhlování a, p?ípadn?, jak se v této souvislosti použije zásada da?ové neutrality, rozhodl se p?erušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující ?ty?i p?edb?žné otázky:

„1) ?ídí se zaokrouhlování ?ástek DPH výhradn? vnitrostátními právními p?edpisy, nebo se ?ídí právem Spole?enství? Vyplývá zejména z ?l. 2 prvního a druhého pododstavce první sm?rnice a ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a) nebo ?l. 12 odst. 3 písm. a) nebo z ?l. 22 odst. 3 písm. b) (ve zn?ní ke dni 1. ledna 2004) šesté sm?rnice, že zaokrouhlování je otázkou práva Spole?enství?

2) Zejména:

a) Brání právo Spole?enství použití vnitrostátního p?edpisu nebo postupu vnitrostátního da?ového orgánu, který vyžaduje zaokrouhlení nahoru jakékoli ?ásky DPH, pokud je dot?ený zlomek nejmenší jednotky m?ny roven nebo vyšší než 0,50 (nap?íklad 0,5 pence musí být zaokrouhleno nahoru na nejbližší celou penci)?

b) Vyžaduje právo Spole?enství, aby osoby povinné k dani byly oprávn?ny zaokrouhlit dol? jakoukoli ?ásku DPH, která zahrnuje zlomek nejmenší jednotky m?ny?

3) Na jaké úrovni je v p?ípad? prodeje [za cenu] v?etn? DPH t?eba podle práva Spole?enství provést zaokrouhlení pro účely výpo?tu splatné DPH: na úrovni každého jednotlivého kusu, každého druhu zboží, každého dodání (pokud je sou?ástí téhož košíku více než jedno dodání), každého celkového pln?ní ?i košíku nebo každého zda?ovacího období nebo na jiné úrovni?

4) Mají na odpov?? na kteroukoli z uvedených otázek vliv zásady rovného zacházení a da?ové neutrality vyplývající z práva Spole?enství, zejména s ohledem na existenci ustanovení ve Spojeném království, kterým p?íslušné da?ové orgány povolují pouze n?kterým podnikatel?m zaokrouhlit dol? ú?tované ?ásky DPH?“

K p?edb?žným otázkám

K první a druhé p?edb?žné otázce

29 Podstatou prvních dvou otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba p?ezkoumat spole?n?, je zda se na zaokrouhlování ?ástek DPH vztahuje vnitrostátní právo, nebo právo Spole?enství a zejména, zda právo Spole?enství obsahuje pravidla týkající se metody zaokrouhlování, bu? na základ? matematického zaokrouhlení, nebo na základ? požadavku, aby ?lenské státy povolily osobám povinným k dani zaokrouhlovat systematicky sm?rem dol?, pokud použití b?žné sazby DPH vede k ?ástce DPH, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní m?ny.

30 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že Soudní dv?r již rozhodl, že ustanovení první a šesté sm?rnice neobsahují žádné výslovné pravidlo týkající se zaokrouhlování ?ástek DPH. Zejména šestá sm?rnice v tomto ohledu ml?í (rozsudek ze dne 10. ?ervence 2008, Koninklijke Ahold, C?484/06, Sb. rozh. s. I-5097, bod 24).

31 Navíc ani cíl, ani struktura ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a) a ?l. 22 odst. 3 písm. b) odst. 4 a 5 šesté sm?rnice neumož?ují dojít k záv?ru, že právo Spole?enství stanovilo zvláštní metodu zaokrouhlování (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, body 27 až 30).

32 Proto p?i neexistenci zvláštní právní úpravy Spole?enství p?ísluší vnitrostátnímu právnímu

řádu členských států, aby v mezích práva Společenství stanovil metodu a pravidla, jimiž se řídí zaokrouhlování částky považované jakožto DPH (viz výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 31).

33 Pokud tedy členské státy zavedou nebo připustí přesnou metodu zaokrouhlování, jsou povinny dodržovat takové zásady, jakými se řídí společný systém DPH, jako jsou zásady daňové neutrality a proporcionality. Důsledkem dodržování těchto zásad uznaných v právním řádu Společenství nicméně není, že samotná otázka zvláštní metody, jež má být použita pro zaokrouhlování, spadá do práva Společenství (viz výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 32).

34 Důsledkem zásady daňové neutrality je zejména to, že s osobami povinnými k dani, které provádějí stejné nebo podobné hospodářské operace, nesmí být zacházeno odlišně, pokud jde o metodu zaokrouhlování použitou při výpočtu DPH (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 36 a citovaná judikatura). Podle téže zásady částka, kterou má daňová správa vybrat jakožto DPH, nesmí být vyšší než částka zaplacená konečným spotřebitelem osob povinných k dani (viz rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, s. I-5339, bod 24, a v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 36).

35 Uvedená zásada tak neobsahuje žádný požadavek na použití zvláštní metody zaokrouhlování, pokud metoda uplatněná dotyčným členským státem zajišťuje, aby částka, která má být vybrána daňovou správou jakožto DPH, přesně odpovídala částce zaplacené konečným spotřebitelem osob povinných k dani (viz výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 37).

36 Pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr rozhodl, že i když dodržení této zásady vyžaduje, aby jakákoli zaokrouhlená částka co možná nejvíce odpovídala částce vyplývající z použití platné sazby, nic to nemění na tom, že tento požadavek musí být uveden do souladu s praktickými potřebami účinného použití společného systému DPH a že z důvodu technické povahy otázky zaokrouhlování může tyto požadavky splňovat více než jedna metoda zaokrouhlování (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, body 39 až 41).

37 Z výše uvedeného vyplývá, že právo Společenství, zejména ustanovení první a šesté směrnice a zásady daňové neutrality a proporcionality, neobsahuje žádný zvláštní požadavek, který se týká metody zaokrouhlování částek DPH (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 42).

38 Na první a druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že právo Společenství v současné době neobsahuje zvláštní požadavek, který by se týkal metody zaokrouhlování částek DPH. Při neexistenci zvláštní právní úpravy Společenství přísluší členským státům, aby stanovily pravidla a metody zaokrouhlování částek DPH, při němž jsou tyto státy povinny při tomto stanovení dodržovat zásady, na kterých spočívá společný systém této daně, zejména zásady daňové neutrality a proporcionality. Právo Společenství zejména jednak nebrání použití vnitrostátního postupu, který vyžaduje zaokrouhlení nahoru jakékoli částky DPH, pokud je daný zlomek nejmenší jednotky měny roven nebo vyšší než 0,5, a jednak nevyžaduje, aby osoby povinné k dani byly oprávněny zaokrouhlit dolů jakoukoli částku DPH, která zahrnuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny.

Ke třetí otázce

39 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda u prodeje za cenu včetně DPH vyžaduje právo Společenství, aby se zaokrouhlení při výpočtu splatné DPH uskutečnilo na určité úrovni, například na jedné z úrovní uvedených v bodě 27 tohoto rozsudku.

40 Podle vlády Spojeného království vyžaduje právo Společenství zaokrouhlení DPH teprve ve fázi, v níž vyžaduje zaúčtování DPH jakožto peněžní částky. Nejnižší úroveň by tak byla buď faktura vystavená podle čl. 22 odst. 3 šesté směrnice, nebo pravidelné přiznání k DPH. členské státy však nadále mají určitou posuzovací pravomoc, aby povolily zaokrouhlení v dřívější fázi, pokud to považují za vhodné.

41 Komise Evropských společenství má rovněž za to, že při vystavení faktury podle čl. 22 odst. 3 šesté směrnice může být považováno za nezbytné uvést splatnou DPH v celých číslech. V případě maloobchodního prodeje za ceny včetně DPH však potřeba uvést splatnou částku v celých číslech vznikne teprve ve fázi pravidelného přiznání k DPH.

42 Wetherspoon se naproti tomu domnívá, že zaokrouhlení provedené teprve na konci zdaňovacího období rozhodného pro DPH je v rozporu s pravidly první a šesté směrnice, jakož i se zásadami daňové neutrality a právní jistoty. Jelikož povinnost přiznat DPH daňovým orgánem pro uskutečnění dodání vznikne s ohledem na každou operaci, je nezbytné identifikovat přesnou částku DPH, kterou zákazník musí zaplatit a kterou dodavatel musí přiznat nejpozději na úrovni plnění.

43 Nejprve je třeba konstatovat, že ustanovení první a šesté směrnice, zejména ta uvedená předkládajícím soudem, neobsahují žádné výslovné pravidlo, které by stanovilo úroveň, na které může nebo musí být provedeno zaokrouhlení částek DPH, které zahrnují zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny.

44 Zejména čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice se omezuje na určení základu daně a odkazuje pouze na cenu, jež je protiplněním za dodané zboží a poskytnuté služby (výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, bod 26).

45 Článek 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice sice stanoví, že v případě vystavení faktury musí být částka daně, jež má být odvedena, uvedena na faktuře a vyjádřena v měně dotyčného členského státu. Z těchto požadavků však nevyplývá, že toto ustanovení ukládá povinnost použít pro uvedenou informaci celé jednotky vnitrostátní měny.

46 Uvedené zjištění není vůbec zpochybněno cílem a strukturou každého z ustanovení uvedených v předchozích dvou bodech. Cílem těchto ustanovení je zaručit jednotu základu zdanění v členských státech, jakož i zaručit řádné fungování vnitřního trhu (výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, body 28 a 29).

47 Z toho vyplývá, že ani znění zmíněných ustanovení, ani jejich cíl neumožňují dojít k závěru, že ustanovení práva Společenství stanovila zvláštní úroveň zaokrouhlování.

48 V případě neexistence zvláštní právní úpravy Společenství tedy přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu členských států, aby v mezích práva Společenství stanovil fázi, v níž může nebo musí být provedeno zaokrouhlování částky DPH.

49 Jak vyplývá z bodu 33 tohoto rozsudku, členské státy musí při určení této fáze dodržet zásady daňové neutrality a proporcionality, které platí pro společný systém DPH (viz v tomto smyslu body 34 a 36 tohoto rozsudku). Z důvodu technické povahy otázky zaokrouhlování však nemohou tyto zásady obsahovat požadavky umožňující dospět k závěru, že jim může vyhovovat pouze jediná úroveň zaokrouhlování, zejména úroveň provedená na úrovni kusu zboží nebo na úrovni druhu zboží.

50 Krom toho je třeba odlišovat případné požadavky práva Společenství, které se týkají

zaokrouhlování od praktických potřeb vyžadujících zaokrouhlení částky DPH, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny. Co se týče operací provedených za cenu včetně DPH, naléhavá potřeba zaokrouhlit částku DPH na celou částku uvedené jednotky měny neexistuje ve fázi plnění, jak uvedla generální advokátka v bod 42 svého stanoviska. V takovém případě je totiž teprve při provedení pravidelného přiznání k DPH absolutně nezbytné dospět k částce, která může být skutečně zaplácena, a která tedy nemůže zahrnovat zlomek nejmenší jednotky měny.

51 S ohledem na výše uvedené úvahy je na třetí otázku třeba odpovědět tak, že v případě prodeje za cenu včetně DPH přísluší při neexistenci zvláštní právní úpravy Společenství každému členskému státu, aby určil v mezích práva Společenství – zejména v souladu zásadami daňové neutrality a proporcionality – úroveň, na které může nebo musí být provedeno zaokrouhlení částky DPH, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny.

Ke čtvrté otázce

52 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda „maloobchodník“ může v souladu se zásadami Společenství rovného zacházení a daňové neutrality požadovat povolení použít stejnou metodu zaokrouhlení splatných částek DPH, jako je metoda povolená vnitrostátním právem některým osobám povinným k dani, a to osobám zvaným „podnikatelé vystavující faktury“, tj. zaokrouhlit směrem dolů na úrovni druhu zboží a na úrovni plnění částku splatnou jakožto DPH.

53 Wetherspoon má za to, že odepřít maloobchodníkům uvedené povolení, které bylo přiznáno podnikatelům vystavujícím faktury, je v rozporu se zásadou daňové neutrality. Toto vyloučení vede k tomu, že s podobnými dodáními zboží nebo poskytnutími služeb, které se nacházejí v soutěžním vztahu s jinými dodáními zboží či poskytnutí služeb, je s ohledem na DPH zacházeno rozdílně. Jelikož ve výše uvedené vnitrostátní právní úpravě navíc neexistuje definice pojmu „podnikatelé vystavující faktury“, jedná se o svévolné rozlišování.

54 Vláda Spojeného království se v tomto ohledu domnívá, že podnikatelé vystavující faktury neuskutečňují dodání, která jsou obdobná dodáním maloobchodníkům, a nenacházejí se v soutěžním vztahu s posledně uvedenými, kteří vykonávají svou činnost v odlišné fázi dodavatelského řetězce. Zásady daňové neutrality a zamezení narušení hospodářské soutěže tedy nevyžadují, aby se s těmito dvěma skupinami osoby zacházelo s ohledem na DPH stejně.

55 Podle Komise zásada daňové neutrality vyloučuje rozšíření povolení na maloobchodníky přiznané daňovou správou, která povoluje určitým subjektům, které obvykle používají ceny bez DPH a neprodávají konečným spotřebitelům, aby zaokrouhlily směrem dolů částku DPH, kterou je třeba přiznat.

56 Česká vláda se domnívá, že zaokrouhlení dolů nemá vliv na konečnou částku vybranou členským státem pouze tehdy, pokud se použije pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb jiným osobám povinným k dani.

57 V tomto ohledu je nutno připomenout, jak vyplývá z bodu 34 tohoto rozsudku, že zásada daňové neutrality, která odráží zásadu rovného zacházení v oblasti DPH, brání zejména tomu, aby s osobami povinnými k dani bylo zacházeno rozdílně s ohledem na metodu zaokrouhlování použitou při výpočtu DPH, pokud uskutečňují stejné nebo podobné hospodářské operace (viz v tomto smyslu rovněž rozsudky ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 25, jakož i ze dne 17. července 2008, Komise v. Itálie, C-132/06, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 39).

58 Je tak třeba přezkoumat, zda „podnikatelé vystavující faktury“ a „maloobchodníci“ uvedení

právní úpravou dotčenou v povodním řízení provádí stejné nebo podobné hospodářské operace.

59 V projednávaném případě vyplývá z článku 17.5 smlouvy o DPH č. 700, jakož i z oddílů 12.1. a 12.2 příručky V1-24A: *Trader's records*, že pojem „podnikatelé vystavující faktury“ se týká pouze osob povinných k dani, které poskytují služby nebo dodávají zboží za ceny bez DPH, k nimž je DPH přidána v okamžiku fakturace.

60 V případě cen stanovených bez DPH se zaokrouhlení uskuteční před tím, než zákazník zaplatí cenu jakožto protiplnění za zboží nebo službu. částka daně vybraná osobou povinnou k dani od jejího zákazníka a částka zaplacená následně osobou povinnou k dani státu je totožná, a to bez ohledu na použitou metodu zaokrouhlování.

61 Naproti tomu v případě, kdy DPH je zahrnuta do ceny zboží nebo služby, by systematické zaokrouhlování směrem dolů na úrovni nižší než na úrovni pravidelného přiznání k DPH vedlo k tomu, že by osoba povinná k dani vybírala od svého zákazníka skutečně splatnou částku DPH, zatímco by státu odváděla systematicky nižší částku a ponechávala by si rozdíl ve svůj prospěch. Tento výsledek by byl v rozporu se zásadou, podle které je DPH vybírána osobami povinnými k dani v každé fázi postupu výroby nebo distribuce ve prospěch daňové správy, již jsou tyto osoby povinny ji zaplatit (viz rozsudek ze dne 6. října 2005, *MyTravel*, C-291/03, Sb. rozh. s. I-8477, bod 30).

62 Navíc obě výše uvedené situace se vzájemně značně liší z hlediska praktických potřeb efektivního použití společného systému DPH. Co se týče ceny bez DPH, obvykle vyjádřené v celých číslech, je zaokrouhlení DPH nezbytné pro získání celkové částky, která vyplývá ze seřazení ceny bez DPH a splatné DPH, která může být skutečně zaplacená. Naopak, pokud je DPH zahrnuta do ceny zboží nebo služby, zaokrouhlení není nezbytné k tomu, aby mohla být zaplacená celková cena.

63 Subjekty uskutečňující své prodeje zboží nebo poskytování služeb za ceny bez DPH a subjekty účtující ceny za uvedené operace včetně DPH se tedy nacházejí v odlišných situacích. Posledně uvedené subjekty tedy nemohou na základě zásady daňové neutrality vyžadovat, aby s nimi bylo, co se týče zaokrouhlování částky splatné jakožto DPH, zacházeno stejně jako se subjekty používajícími ceny bez DPH.

64 V důsledku toho je na čtvrtou otázku třeba odpovědět tak, že vzhledem k tomu, že subjekty účtující za své prodeje zboží a poskytování služeb ceny včetně DPH se nacházejí v situaci, která se liší od situace subjektů, které uskutečňují stejný typ operací za ceny bez DPH, se první uvedené subjekty nemohou odvolávat na zásadu daňové neutrality, aby požadovaly povolení provést rovněž zaokrouhlení splatných částek DPH směrem dolů na úrovni druhu zboží a na úrovni plnění.

K nákladům řízení

65 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) **Právo Společenství v současné době neobsahuje zvláštní požadavek, který by se týkal metody zaokrouhlování částek daně z předané hodnoty. Při neexistenci zvláštní právní úpravy Společenství přísluší členským státům, aby stanovily pravidla a metody zaokrouhlování částek daně z předané hodnoty, při němž jsou tyto státy povinny při tomto**

stanovení dodržovat zásady, na kterých spočívá společný systém této daně, zejména zásady daňové neutrality a proporcionality. Právo Společenství zejména jednak nebrání použití vnitrostátního předpisu, který vyžaduje zaokrouhlení nahoru jakékoli částky daně z přidané hodnoty, pokud je daný zlomek nejmenší jednotky měny roven nebo vyšší než 0,5, a jednak nevyžaduje, aby osoby povinné k dani byly oprávněny zaokrouhlit dolů jakoukoli částku daně z přidané hodnoty, která zahrnuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny.

2) V případě prodeje za cenu včetně daně z přidané hodnoty přísluší při neexistenci zvláštní právní úpravy Společenství každému členskému státu, aby určil v mezích práva Společenství – zejména v souladu zásadami daňové neutrality a proporcionality – úroveň, na které může nebo musí být provedeno zaokrouhlení částky daně z přidané hodnoty, která obsahuje zlomek nejmenší jednotky vnitrostátní měny.

3) Vzhledem k tomu, že subjekty účtující za své prodeje zboží a poskytování služeb ceny včetně daně z přidané hodnoty se nacházejí v situaci, která se liší od situace subjektů, které uskutečňují stejný typ operací za ceny bez daně z přidané hodnoty, se první uvedené subjekty nemohou odvolávat na zásadu daňové neutrality, aby požadovaly povolení provést rovněž zaokrouhlení splatných částek daně z přidané hodnoty směrem dolů na úrovni druhu zboží a na úrovni plnění.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.