

V?c C-488/07

Royal Bank of Scotland Group plc

v.

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Court of Session (Skotsko)]

„Šestá sm?rnice o DPH – Odpo?et dan? odvedené na vstupu – Zboží a služby použité jak pro zdanitelná, tak i pro osvobozená pln?ní – Odpo?et podílu dan? – Výpo?et – Metody stanovené v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci – Povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování podle ?l. 19 odst. 1 druhého pododstavce“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? odvedené na vstupu – Zboží a služby použité jak pro pln?ní, u nichž je DPH odpo?itatelná, tak i pro pln?ní, u nichž DPH odpo?itatelná není

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17 odst. 5 t?etí pododstavec a ?l. 19 odst. 1)

?lenské státy nemají povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování stanovené v ?l. 19 odst. 1 druhém pododstavci šesté sm?rnice 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, pokud se podíl nároku na odpo?et dan? na vstupu stanoví podle jedné ze zvláštních metod ?l. 17 odst. 5 t?etího pododstavce písm. a), b), c) nebo d) této sm?rnice.

?lánek 19 odst. 1 šesté sm?rnice odkazuje pouze na podíl odpo?t?, stanovený v ?l. 17 odst. 5 prvním pododstavci této sm?rnice, a stanoví tak podrobné pravidlo pouze pro výpo?et podílu stanoveného tímto posledn? uvedeným ustanovením. Z toho vyplývá, že jestliže daný p?ípad podléhá takovému deroga?nímu režimu, jaký je stanoven v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci písm. a) až d) šesté sm?rnice, nevztahuje se na n?j pravidlo o výpo?tu podílu odpo?tu uvedené v ?lánku 19 této sm?rnice. ?lenské státy tak nemají povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování podle tohoto posledn? uvedeného ustanovení, pokud používají metody výpo?tu stanovené ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavcem písm. a), b) c) nebo d) téže sm?rnice, ale mohou p?ijmout vlastní pravidla o zaokrouhlování, p?i dodržení zásad, na kterých je založen spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty.

(viz body 22, 25, 29 a výrok)

18. prosince 2008 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Odpověď daně odvedené na vstupu – Zboží a služby použité jak pro zdanitelná, tak i pro osvobozená plnění – Odpověď podílu daně – Výpočet – Metody stanovené v čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem – Povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování podle čl. 19 odst. 1 druhého pododstavce“

Ve věci C-488/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Court of Session (Scotland) (Spojené království) ze dne 31. října 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 5. listopadu 2007, v řízení

Royal Bank of Scotland Group plc

proti

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení T. von Danwitz (zpravodaj), předseda senátu, E. Juhász a G. Arestis, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. října 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Royal Bank of Scotland Group plc C. Tyrem, QC, a D. Smallem, advocate,
- za vládu Spojeného království Z. Bryanston-Cross a S. Ossowskim, jako zmocněnci, ve spolupráci s I. Huttonem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem a čl. 19 odst. 1 druhého pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Royal Bank of Scotland Group plc (dále jen „Royal Bank of Scotland“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“), orgánem, který je ve Spojeném království odpovědný za vybírání daně z

přidané hodnoty (dále jen „DPH“), jehož předmětem je rozsah nároku na odpout částky DPH, kterou má odvést tato společnost.

Právní rámec

Právo Společenství

3 Podle dvanáctého bodu odvodňující šesté směrnice „[...] výše odpout daně by měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem“.

4 Článek 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví:

„V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpoutitelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpoutitelná není, je odpoutitelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění.“

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

Členské státy nicméně mohou:

- a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví;
- b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účetnictví;
- c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpout daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část;
- d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpout daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;
- e) stanovit, že pokud je daň z přidané hodnoty, jež není osobou povinnou k dani odpoutitelná, zanedbatelná, nepřihledne se k ní.“

5 Článek 19 odst. 1 šesté směrnice zní následovně:

„Podíl odpoutitelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

- v čitateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním, u nichž je daň z přidané hodnoty odpoutitelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez daně z přidané hodnoty,
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není daň z přidané hodnoty odpoutitelná, bez daně z přidané hodnoty. [...]

Podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.“

Vnitrostátní právo

6 Podle článku 101 nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Regulations 1995):

„1. S výhradou ustanovení článku 102 odpovídá částka daně odvedené na vstupu, kterou je

osoba povinná k dani oprávněna odpovídat [...], částce daně, která připadá na zdanitelná plnění v souladu s tímto článkem.

2. V každém stanoveném účetním období:

[...]

d) připadá na zdanitelná plnění takový podíl daně odvedené na vstupu za zboží nebo služby, které jsou použity nebo mají být použity osobou povinnou k dani k uskutečnění zdanitelných plnění a plnění osvobozených od daně, jehož poměr k celkové výši takové daně odvedené na vstupu je stejný jako poměr hodnoty zdanitelných plnění uskutečněných osobou povinnou k dani k hodnotě všech plnění uskutečněných touto osobou v dotčeném období.

[...]

4. Poměr určený pro účely odst. 2 písm. d) se vyjádří jako procentní podíl a, pokud takový procentní podíl není celé číslo, zaokrouhlí se nahoru na nejbližší celé číslo.

[...]"

7 Článek 102 odst. 1 tohoto nařízení stanoví:

„S výhradou ustanovení odstavce 2 a články 103, 103A a 103B může Commissioners povolit nebo uložit osobě povinné k dani, aby použila jinou metodu, než je uvedena v článku 101 [...].“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

8 Royal Bank of Scotland je zástupkyní skupiny společností, jejichž hlavním předmětem podnikání je poskytování bankovních a jiných finančních služeb. Tato společnost uskutečňuje v rámci svých činností zdanitelná plnění i plnění osvobozená od daně. Zboží a služby, při jejichž pořízení zaplatila Royal Bank of Scotland DPH, jsou používány jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně.

9 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že pokud část daně, kterou Royal Bank of Scotland hradí na vstupu, nelze v plném rozsahu zaadit buď ke zdanitelným plněním, nebo k plněním osvobozeným od daně, je pak tato část ústníky původního řízení kvalifikována jako „zbytková“.

10 Dne 31. května 2002 ústníci původního řízení uzavřeli dohodu o schválení zvláštních metod částečného osvobození od daně týkající se zbytkové daně na vstupu pro daňovou skupinu Royal Bank of Scotland. Tato dohoda stanoví určité parametry, na základě kterých je možné uzavřít s touto společností dohodu o zvláštní metodě pro každou oblast jejich činností. Tato dohoda zejména stanoví, že pokud metoda použitelná pro konkrétní oblast nebo její část spadající do obchodních činností Royal Bank of Scotland vyžaduje, aby vrácení daně odvedené na vstupu vycházelo z výpočtu určitého procentního podílu, uvedený procentní podíl bude zaokrouhlen nahoru na dvě desetinná místa, přičemž čl. 101 odst. 4 nařízení z roku 1995 o dani z přidané hodnoty se nepoužije.

11 Royal Bank of Scotland posléze došla k závěru, že toto poslední uvedené ustanovení dohody ze dne 31. května 2002 je v rozporu s články 17 a 19 šesté směrnice, a je tedy z tohoto důvodu neúčinné. Měla za to, že tato směrnice vyžaduje zaokrouhlení nahoru na nejbližší celé číslo a požádala Commissioners o souhlas s tím, že výpočet příslušné části odpovídatelné zbytkové DPH na vstupu ve vztahu ke konkrétní oblasti její činnosti bude založen na zaokrouhlení nahoru na nejbližší celé číslo. Jelikož Commissioners vydal rozhodnutí, kterým zamítl použití takové metody, podala Royal Bank of Scotland proti tomuto rozhodnutí žalobu k VAT and Duties

Tribunal (soud pro daňové záležitosti), který ve svém rozhodnutí ze dne 20. ledna 2006 konstatoval, že dohodnutá zvláštní metoda stanovící zaokrouhlení směrem nahoru na dvě desetinná místa je v souladu s právem Spojeného království i se šestou směrnicí.

12 Royal Bank of Scotland podala proti tomuto rozhodnutí odvolání ke Court of Session (Scotland) (vrchní soud ve Skotsku). Vzhledem k tomu, že tento poslední uvedený soud měl za to, že rozhodnutí sporu závisí na výkladu šesté směrnice, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Vyžaduje čl. 19 odst. 1 druhý pododstavec šesté směrnice, aby podíl odpodátelný osobou povinnou k dani podle čl. 17 odst. 5 [šesté směrnice] byl stanoven rovněž jako procentní podíl a zaokrouhlen nahoru na celé procento, pokud:

a) takový podíl odpovídá podílu, který byl stanoven pro oblast působnosti osoby povinné k dani v souladu buď s písmenem a), nebo s písmenem b) čl. 17 odst. 5 téže pododstavce [téže směrnice], nebo

b) takový podíl odpovídá podílu, který byl stanoven na základě určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části osobou povinnou k dani v souladu s čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem písm. c) [uvedené směrnice], nebo

c) takový podíl odpovídá podílu, který byl stanoven s ohledem na veškeré zboží a služby použité osobou povinnou k dani pro veškerá plnění uvedená v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci [šesté směrnice] v souladu s čl. 17 odst. 5 tímto pododstavcem písm. d) [téže směrnice]?

2) Mohou členské státy na základě čl. 19 odst. 1 druhého pododstavce [šesté směrnice] vyžadovat zaokrouhlení podílu odpodátelného osobou povinnou k dani podle čl. 17 odst. 5 [téže směrnice] nahoru na jinou hodnotu, než je nejbližší celé číslo?“

K předběžným otázkám

K první otázce

13 Svou první předběžnou otázkou se předkládající soud ptá, zda mají členské státy povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 19 odst. 1 druhém pododstavci šesté směrnice, pokud se podíl nároku na odpodát daně na vstupu stanoví podle jedné ze zvláštních metod čl. 17 odst. 5 tímto pododstavce písm. a), b), c) nebo d) této směrnice.

14 Podle ustálené judikatury je nárok na odpodát stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (rozsudek ze dne 6. října 2005, Komise v. Francie, C-243/03, Sb. rozh. s. I-8411, bod 28 a citovaná judikatura).

15 Účelem úpravy odpodát je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH (rozsudek 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24 a citovaná judikatura).

16 Pokud jsou zboží nebo služby poskytnuté osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daně nebo nenáležících do působnosti DPH, nemůže tak dojít ani k vybírání daně na výstupu, ani k odpodatu daně na vstupu (rozsudek ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 20).

17 ?lánek 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví režim, který se uplatní na nárok na odp?et DPH, pokud se tento nárok vztahuje na zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani „jak pro pln?ní, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odp?itelná, tak i pro pln?ní, u nichž [DPH] odp?itelná není“. V takovém p?ípad? je v souladu s ?l. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice odp?itelný jen podíl DPH p?ípadající na hodnotu prvn? uvedených zdanitelných pln?ní (výše uvedený rozsudek Abbey National, bod 37, a rozsudek ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C?16/00, Recueil, s. I?6663, bod 34).

18 Nárok na odp?et dan? se podle ?l. 17 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice vypo?te podle podílu stanoveného v souladu s ?lánkem 19 téže směrnice.

19 Uvedený ?l. 17 odst. 5 t?etí pododstavec nicmén? povoluje výjimku z tohoto pravidla tím, že umožňuje ?lenským stát?m, aby si zvolily n?kterou z dalších metod ur?ení nároku na odp?et vyjmenovaných v tomto pododstavci, a to zejména stanovení odlišného podílu pro každou oblast ?innosti nebo odp?et dan? podle ur?ení veškerého zboží a služeb nebo jejich ?ásti k ur?ité ?innosti, nebo dokonce aby si zvolily vyn?tí z nároku na odp?et za ur?itých podmínek.

20 Co se tý?e otázky, podle které metody mají ?lenské státy zaokrouhlovat takto ur?enou odp?itelnou ?átku, toto posledn? uvedené ustanovení neobsahuje žádné zvláštní pravidlo.

21 Na rozdíl od toho, co tvrdí Royal Bank of Scotland, se pravidlo o zaokrouhlování stanovené v ?l. 19 odst. 1 prvním pododstavci šesté směrnice neuplatní, pokud daný p?ípad podléhá zvláštnímu režimu stanovenému v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci téže směrnice.

22 Jak jasn? vyplývá ze zn?ní ?l. 17 odst. 5 a ?l. 19 odst. 1 šesté směrnice, toto posledn? uvedené ustanovení odkazuje pouze na podíl odp?t?, stanovený v ?l. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice, a stanoví tak podrobné pravidlo pouze pro výpo?et podílu stanoveného tímto posledn? uvedeným ustanovením.

23 Tento záv?r navíc vyplývá i ze systematiky dot?ených ustanovení. Zatímco druhý pododstavec uvedeného ?l. 17 odst. 5 stanoví pro výpo?et odp?itelné ?ásky, že použití uvedeného ?lánku 19 je pravidlem, jeho t?etí pododstavec, který obsahuje výraz „nicmén?“, povoluje ?lenským stát?m, aby si z tohoto pravidla stanovily výjimky v?tšího ?i menšího rozsahu, v?etn? vyn?tí z nároku na odp?et.

24 Kone?n?, tento výsledek je rovnž potvrzen ú?elem ?l. 17 odst. 5 t?etího pododstavce písm. a) až d) šesté směrnice, který má zejména za cíl, jak uvedla Komise, umožnit ?lenským stát?m dosáhnout p?esn?jších výsledk? p?i zohledn?ní zvláštních charakteristik, které jsou vlastní ?innostem osoby povinné k dani. Tyto státy tudíž musí mít možnost uplatnit pravidla o zaokrouhlování, která jsou p?esn?jší než pravidlo stanovené v ?l. 19 odst. 1 druhém pododstavci šesté směrnice. Nutit ?lenské státy, aby z d?vodu zjednodušení zaokrouhlovaly podle této posledn? uvedené metody, i když je mén? p?esná, by bylo v rozporu s cílem uvedených výjimek.

25 Z toho vyplývá, že jestliže daný p?ípad podléhá takovému deroga?nímu režimu, nevztahuje se na n?ho pravidlo o výpo?tu podílu odp?tu uvedené v ?lánku 19 šesté směrnice. ?lenské státy tak nemají povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování podle tohoto posledn? uvedeného ustanovení, pokud používají metody výpo?tu stanovené ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavcem písm. a), b) c) nebo d) téže směrnice, ale mohou p?ijmout vlastní pravidla o zaokrouhlování, p?i dodržení zásad, na kterých je založen spole?ný systém DPH (viz rozsudek ze dne 10. ?ervence 2008, Koninklijke Ahold, C?484/06, Sb. rozh. s. I-0000, bod 33).

26 Na rozdíl od toho, co tvrdí Royal Bank of Scotland, toto konstatování není v?bec

zpochybn?no cílem šesté sm?rnice, stanoveným jejím dvanáctým bodem od?vodn?ní, podle kterého by výše odpo?tu dan? m?la být vypo?ítávána ve všech ?lenských státech obdobným zp?sobem. Jednak tento bod od?vodn?ní nevyžaduje, aby tato byl podíl odpo?tu dan? vypo?ítáván ve všech ?lenských státech totožným zp?sobem. Krom toho šestá sm?rnice umož?uje tím, že výslovn? stanoví možnost ?lenských stát? odchýlit se od metody výpo?tu stanovené v ?l. 19 odst. 1 na základ? r?zných metod, aby podíl odpo?tu dan? byl vypo?ítán v ?lenských státech rozdílným zp?sobem.

27 Navíc zásada da?ové neutrality, která odráží zásadu rovného zacházení, jakož i zásada proporcionality rovn?ž nevyžadují, aby se pro všechny tyto metody výpo?tu uplatnila pouze jedna metoda zaokrouhlování (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Koninklijke Ahold, body 37 a 41).

28 Kone?n? na rozdíl od toho, co tvrdí Royal Bank of Scotland, toto konstatování není zpochybn?no ani jakýmkoli výkladem sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1), jelikož tato sm?rnice vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, a tedy poté, co nastaly skutkové okolnosti ve v?ci v p?vodním ?ízení, a na tuto v?c se tudíž neuplatní.

29 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je na první p?edb?žnou otázku t?eba odpov?d?t tak, že ?lenské státy nemají povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování stanovené v ?l. 19 odst. 1 druhém pododstavci šesté sm?rnice, pokud se podíl nároku na odpo?et dan? na vstupu stanoví podle jedné ze zvláštních metod ?l. 17 odst. 5 t?etího pododstavce písm. a), b), c) nebo d) této sm?rnice.

K druhé otázce

30 Svou druhou otázkou se p?edkládající soud ptá, zda mohou ?lenské státy na základ? ?l. 19 odst. 1 druhého pododstavce šesté sm?rnice vyžadovat, aby byl odpo?itelný podíl zaokrouhlen na jinou hodnotu, než je nejbližší celé ?íslo, pokud je stanoven v souladu s ?l. 17 odst. 5 téže sm?rnice.

31 Tato otázka výkladu ?l. 19 odst. 1 druhého pododstavce šesté sm?rnice nevyvstává, jelikož ?lenské státy nemají povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování stanovené v tomto ustanovení, pokud používají metody výpo?tu stanovené v ?l. 17 odst. 5 t?etím pododstavci této sm?rnice.

32 Vezmeme-li v úvahu odpov?? na první otázku a vše, co bylo uvedeno výše, vyplývá z toho, že na druhou p?edb?žnou otázku není namíst? odpovídat.

K náklad?m ?ízení

33 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (osmý senát) rozhodl takto:

Ženské státy nemají povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 19 odst. 1 druhém pododstavci 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, pokud se podíl nároku na odpouštění daní na vstupu stanoví podle jedné ze zvláštních metod čl. 17 odst. 5 téhož pododstavce písm. a), b), c) nebo d) této směrnice.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.