

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

18. prosince 2008\*

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,

\* Jednací jazyk: angličtina.

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 třetího pododstavce 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 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 odpočet částky DPH, kterou má odvést tato společnost.

## **Právní rámec**

### *Právo Společenství*

- 3 Podle dvanáctého bodu odůvodnění šesté směrnice „[...] výše odpočtu 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] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný 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 odpočet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část;

- d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet 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 odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlédne se k ní.“

5 Článek 19 odst. 1 šesté směrnice zní následovně:

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

- v čitateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez daně z přidané hodnoty,
  
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není daň z přidané hodnoty odpočitatelná, 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 odpočíst [...], 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 uskutečňování 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 článků 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 zástupkyně 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 zařadit buď ke zdanitelným plněním, nebo k plněním osvobozeným od daně, je pak tato část účastníky původního řízení kvalifikována jako „zbytková“.
- 10 Dne 31. května 2002 účastníci 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 posledně 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 odpočitatelné 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 stanoví 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 posledně 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 odpočitatelný osobou povinnou k dani podle čl. 17 odst. 5 [šesté směrnice] byl stanoven ročně jako procentní podíl a zaokrouhlen nahoru na celé procento, pokud:
- a) takový podíl odpovídá podílu, který byl stanoven pro oblast činnosti osoby povinné k dani v souladu buď s písmenem a), nebo s písmenem b) čl. 17 odst. 5 třetího 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 třetím 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 třetím pododstavcem písm. d) [téže směrnice]?

- 2) Mohou členské státy na základě čl. 19 odst. 1 druhého pododstavce [šesté směrnice] vyžadovat zaokrouhlení podílu odpočitatelného 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 odpočet daně na vstupu stanoví podle jedné ze zvláštních metod čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. a), b), c) nebo d) této směrnice.
- 14 Podle ustálené judikatury je nárok na odpočet 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 odpočtů 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 pořízené 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 odpočtu daně na vstupu (rozsudek ze dne 14. září 2006, *Wollny*, C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 20).
- 17 Článek 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví režim, který se uplatní na nárok na odpočet DPH, pokud se tento nárok vztahuje na zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani „jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není“. V takovém případě je v souladu s čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvně uvedených zdanitelných plnění (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 odpočet daně se podle čl. 17 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice vypočte podle podílu stanoveného v souladu s článkem 19 téže směrnice.
- 19 Uvedený čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec nicméně povoluje výjimku z tohoto pravidla tím, že umožňuje členským státům, aby si zvolily některou z dalších metod určení

nároku na odpočet vyjmenovaných v tomto pododstavci, a to zejména stanovení odlišného podílu pro každou oblast činnosti nebo odpočet daně podle určení veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti, nebo dokonce aby si zvolily vynětí z nároku na odpočet za určitých podmínek.

- 20 Co se týče otázky, podle které metody mají členské státy zaokrouhlovat takto určenou odpočitatelnou částku, toto posledně uvedené ustanovení neobsahuje žádné zvláštní pravidlo.
- 21 Na rozdíl od toho, co tvrdí Royal Bank of Scotland, se pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 19 odst. 1 prvním pododstavci šesté směrnice neuplatní, pokud daný případ podléhá zvláštnímu režimu stanovenému v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci téže směrnice.
- 22 Jak jasně vyplývá ze znění čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, toto posledně uvedené ustanovení odkazuje pouze na podíl odpočtů, stanovený v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice, a stanoví tak podrobné pravidlo pouze pro výpočet podílu stanoveného tímto posledně uvedeným ustanovením.
- 23 Tento závěr navíc vyplývá i ze systematiky dotčených ustanovení. Zatímco druhý pododstavec uvedeného čl. 17 odst. 5 stanoví pro výpočet odpočitatelné částky, že použití uvedeného článku 19 je pravidlem, jeho třetí pododstavec, který obsahuje výraz

„nicméně“, povoluje členským státům, aby si z tohoto pravidla stanovily výjimky většího či menšího rozsahu, včetně vynětí z nároku na odpočet.

24 Konečně, tento výsledek je rovněž potvrzen účelem čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. a) až d) šesté směrnice, který má zejména za cíl, jak uvedla Komise, umožnit členským státům dosáhnout přesnějších výsledků při zohlednění zvláštních charakteristik, které jsou vlastní činností osoby povinné k dani. Tyto státy tudíž musí mít možnost uplatnit pravidla o zaokrouhlování, která jsou přesnější než pravidlo stanovené v čl. 19 odst. 1 druhém pododstavci šesté směrnice. Nutit členské státy, aby z důvodu zjednodušení zaokrouhlovaly podle této posledně uvedené metody, i když je méně přesná, by bylo v rozporu s cílem uvedených výjimek.

25 Z toho vyplývá, že jestliže daný případ podléhá takovému derogačnímu režimu, nevztahuje se na něho pravidlo o výpočtu podílu odpočtu uvedené v článku 19 šesté směrnice. Členské státy tak nemají povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování podle tohoto posledně uvedeného ustanovení, pokud používají metody výpočtu stanovené čl. 17 odst. 5 třetím pododstavcem písm. a), b) c) nebo d) téže směrnice, ale mohou přijmout vlastní pravidla o zaokrouhlování, při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH (viz rozsudek ze dne 10. července 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Sb. rozh. s. I-5097, bod 33).

26 Na rozdíl od toho, co tvrdí Royal Bank of Scotland, toto konstatování není vůbec zpochybněno cílem šesté směrnice, stanoveným jejím dvanáctým bodem odůvodnění, podle kterého by výše odpočtu daně měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem. Jednak tento bod odůvodnění nevyžaduje, aby tato byl podíl odpočtu daně vypočítáván ve všech členských státech totožným způsobem. Krom toho šestá směrnice umožňuje tím, že výslovně stanoví možnost členských států odchýlit se

od metody výpočtu stanovené v čl. 19 odst. 1 na základě různých metod, aby podíl odpočtu daně byl vypočítán v členských státech rozdílným způsobem.

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

28 Konečně na rozdíl od toho, co tvrdí Royal Bank of Scotland, toto konstatování není zpochybněno ani jakýmkoli výkladem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), jelikož tato směrnice vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, a tedy poté, co nastaly skutkové okolnosti ve věci v původním řízení, a na tuto věc se tudíž neuplatní.

29 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je na první předběžnou otázku třeba odpovědět tak, že členské státy nemají povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování stanovené v čl. 19 odst. 1 druhém pododstavci šesté směrnice, pokud se podíl nároku na odpočet daně na vstupu stanoví podle jedné ze zvláštních metod čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. a), b), c) nebo d) této směrnice.

*K druhé otázce*

- 30 Svou druhou otázkou se předkládající soud ptá, zda mohou členské státy na základě čl. 19 odst. 1 druhého pododstavce šesté směrnice vyžadovat, aby byl odpočitatelný podíl zaokrouhlen na jinou hodnotu, než je nejbližší celé číslo, pokud je stanoven v souladu s čl. 17 odst. 5 téže směrnice.
- 31 Tato otázka výkladu čl. 19 odst. 1 druhého pododstavce šesté směrnice nevyvstává, jelikož členské státy nemají povinnost uplatnit pravidlo o zaokrouhlování stanovené v tomto ustanovení, pokud používají metody výpočtu stanovené v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci této směrnice.
- 32 Vezmeme-li v úvahu odpověď na první otázku a vše, co bylo uvedeno výše, vyplývá z toho, že na druhou předběžnou otázku není namístě odpovídat.

**K nákladům řízení**

- 33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (osmý senát) rozhodl takto:

**Členské 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 obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, pokud se podíl nároku na odpočet daně na vstupu stanoví podle jedné ze zvláštních metod čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. a), b), c) nebo d) této směrnice.**

Podpisy.