

Vec C-488/07

Royal Bank of Scotland Group plc

proti

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Court of Session (Scotland)]

„Šiesta smernica o DPH – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Tovary a služby používané tak pri zdaniteľných plneniach, ako aj pri plneniach oslobodených od dane – Pomerné odpočítanie dane – Výpočet – Metódy upravené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku – Povinnosť uplatnenia pravidla zaokrúhľovania podľa článku 19 ods. 1 druhého pododseku“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Tovary a služby používané tak pri plneniach oprávujúcich na odpočet, ako aj pri plneniach, ktoré neoprávujú na odpočet

(Smernica Rady 77/388, článok 17 ods. 5 tretí pododsek a článok 19 ods. 1)

Ďalšie štáty nie sú povinné uplatniť pravidlo zaokrúhľovania upravené v článku 19 ods. 1 druhom pododseku šiestej smernice 77/388 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, pokiaľ podiel práva na odpočet dane na vstupe je vypočítaný podľa jednej z osobitných metód na základe článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. a), b), c) alebo d) tejto smernice.

Článok 19 ods. 1 šiestej smernice odkazuje len na podiel odpočtu upravený v článku 17 ods. 5 prvom pododseku tejto smernice a upravuje podrobnejšie pravidlo výpočtu len pre podiel stanovený v poslednom uvedenom ustanovení. Z toho vyplýva, že daný prípad je v rozsahu, v akom podlieha odchylnému režimu, ktorý je stanovený v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. a) až d) šiestej smernice, vyatý z pravidla výpočtu podielu odpočtu podľa článku 19 tejto smernice. Ďalšie štáty teda nie sú povinné uplatniť pravidlo zaokrúhľovania upravené v poslednom uvedenom ustanovení, pokiaľ využijú metódy výpočtu stanovené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. a), b), c) alebo d) tejto smernice, ale môžu prijať vlastné pravidlá zaokrúhľovania pri dodržaní zásad, ktorým podlieha spoločný systém dane z pridanej hodnoty.

(pozri body 22, 25, 29 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 18. decembra 2008 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Tovary a služby používané tak pri zdaniteľných plneniach, ako aj pri plneniach oslobodených od dane – Pomerné odpočítanie dane – Výpočet – Metódy upravené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku – Povinnosť uplatnenia pravidla zaokrúhľovania podľa článku 19 ods. 1 druhého pododseku“

Vo veci C-488/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Court of Session (Scotland) (Spojené kráľovstvo) z 31. októbra 2007 a doručený Súdnemu dvoru 5. novembra 2007, ktorý súvisí s konaním:

Royal Bank of Scotland Group plc

proti

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory T. von Danwitz (spravodajca), sudcovia E. Juhász a G. Arestis,
generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 8. októbra 2008,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Royal Bank of Scotland Group plc, v zastúpení: C. Tyre, QC, a D. Small, advocate,
- vláda Spojeného kráľovstva v zastúpení: Z. Bryanston-Cross a S. Ossowski, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci I. Hutton, barrister,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 5 tretieho pododseku a článku 19 ods. 1 druhého pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Royal Bank of Scotland Group plc (ďalej len „Royal Bank of Scotland“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „Commissioners“), orgánom povereným v Spojenom kráľovstve výberom dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), vo veci rozsahu práva na odpodet sumy DPH dlžnej touto spoločnosťou.

Právny rámec

Právo Spoločenstva

3 Podľa znenia dvanásteho odôvodnenia šiestej smernice „... odpoditatelná časť sa musí podať rovnakým spôsobom vo všetkých členských štátoch“.

4 Článok 17 ods. 5 šiestej smernice stanovuje:

„V prípade tovarov a služieb pre potreby daovníka obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpoditatelnú dať z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde dať z pridanej hodnoty nie je odpoditatelná, je povolené odrátať iba tú časť, ktorá sa týka prvých plnení.“

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daovníkom.

Členské štáty však majú právo:

- a) splnomocniť daovníka [zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby určil pomernú časť za každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti s tým, že za každý sektor bude vedený samostatný účet;
- b) nútiť daovníka [zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby určil časť za každý sektor svojej podnikateľskej činnosti a viedol samostatné účty za každý sektor,
- c) splnomocniť alebo nútiť daovníka [zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby robil odpodet dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo časti tovarov a služieb;
- d) splnomocniť alebo nútiť daovníka [zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby robil odpodet podľa pravidiel uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach;
- e) v prípade, keď ide o dať z pridanej hodnoty, ktorá sa daovníkovi [zdaniteľnej osobe – *neoficiálny preklad*] neodpodiť, táto je nesignifikantná a treba ju považovať za nulu.“

5 Článok 19 ods. 1 šiestej smernice znie:

„1. Čiastka odpoditatelná podľa článku 17 ods. 5 prvého pododseku sa vypočíta podľa vzorca, kde:

- ako čiastka sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za rok za plnenia, pri ktorých možno dať z pridanej hodnoty odpodiť podľa článku 17 ods. 2 a 3,
- ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za plnenia zahrnuté do čiastky a za plnenia, kde sa dať z pridanej hodnoty neodpodiť. ...

Táto časť sa určí z ročného základu ako percento so zaokrúhlením na číslu neprevyšujúcu ďalšiu jednotku.“

Vnútroštátne právo

6 § 101 nariadenia z roku 1995 o dani z pridanej hodnoty (Value Added Tax Regulations 1995) stanovuje:

„1. Ak § 102 neustanovuje inak, výška dane na vstupe, ktorú je zdaniteľná osoba oprávnená odpísať..., zodpovedá sume, ktorá sa vzťahuje na zdaniteľné plnenia v súlade s týmto § 101om.

2. V každom stanovenom ústovnom období:

...

d) Na zdaniteľné plnenia pripadá časť dane na vstupe vzťahujúca sa na tie tovary alebo služby, ktoré sa použijú alebo sú určené na použitie zdaniteľnou osobou pri uskutočnení zdaniteľných plnení a plnení oslobodených od dane, a pomer celkovej výšky tejto dane odviedenej na vstupe je rovnaký ako pomer hodnoty zdaniteľných plnení k všetkým plneniam uskutočneným touto osobou v danom období.

...

4. Pomer určený na účely odseku 2 písm. d) sa vyjadrí v percentách, a pokiaľ tento percentuálny podiel nie je celé číslo, zaokrúhľuje sa na najbližšie vyššie celé číslo.

...“

7 § 102 ods. 1 tohto nariadenia stanovuje:

„1. Pokiaľ odsek 2 tohto § 101u a § 103, 103A a 103B nestanovujú inak, Commissioners môžu povoliť alebo uložiť zdaniteľnej osobe použitie iného spôsobu výpočtu, ako je uvedený v § 101...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 Royal Bank of Scotland je zástupkyňou skupiny spoločností, ktorých hlavným predmetom podnikania je banková činnosť a poskytovanie iných finančných služieb. V rámci týchto činností táto spoločnosť uskutočňuje jednak zdaniteľné plnenia a jednak plnenia oslobodené od dane. Tovary a služby, za ktorých nadobudnutie je Royal Bank of Scotland povinná platiť DPH, sa používajú tak na zdaniteľné plnenia, ako aj na plnenia oslobodené od dane.

9 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že pokiaľ časť dane, ktorú Royal Bank of Scotland odvedie na vstupe, nemožno v celom rozsahu priradiť k zdaniteľným plneniam alebo plneniam oslobodeným od dane, považujú účastníci konania vo veci samej túto časť dane za „zostatkovú“.

10 Dňa 31. mája 2002 účastníci konania vo veci samej uzatvorili dohodu o schválení osobitných metód čiastočného oslobodenia od dane, ktorá sa týkala zostatkovej dane na vstupe pre skupinu DPH Royal Bank of Scotland. Táto dohoda zaviedla určité parametre, na základe ktorých môže byť s touto spoločnosťou dohodnutá osobitná metóda pre každú oblasť jej činnosti. Táto dohoda najmä stanovuje, že pokiaľ metóda uplatňovaná na oblasť alebo časť oblasti týkajúcej sa komerčných aktivít Royal Bank of Scotland vyžaduje, aby vrátenie dane zaplatenej na vstupe bolo založené na výpočte percentuálneho podielu, tento podiel sa zaokrúhľuje nahor na dve desatinné miesta a § 101 ods. 4 nariadenia z roku 1995 o dani z pridanej hodnoty sa

neuplatní.

11 V dôsledku toho sa Royal Bank of Scotland domnievala, že posledné uvedené ustanovenie dohody z 31. mája 2002 je v rozpore s článkami 17 a 19 šiestej smernice a že je z tohto dôvodu neúčinné. Royal Bank of Scotland si myslela, že smernica vyžaduje zaokrúhlenie na najbližšie vyššie celé číslo, a požiadala Commissioners o súhlas s výpočtom príslušnej časti odpodátenej zostatkovej dane na vstupe pre konkrétnu oblasť jej činnosti založeným na zaokrúhlení na najbližšie vyššie celé číslo. Commissioners vydali rozhodnutie, v ktorom sa použitie tejto metódy zamietlo, a Royal Bank of Scotland uvedené rozhodnutie napadla na VAT and Duties Tribunal, ktorý v rozhodnutí z 20. januára 2006 rozhodol, že osobitná metóda upravená v spoločnej dohode, ktorá stanovuje zaokrúhlenie nahor na dve desatinné miesta, je v súlade s právnou úpravou Spojené kráľovstva, ako aj so smernicou.

12 Royal Bank of Scotland sa proti uvedenému rozhodnutiu odvolala na Court of Session (Škótsko). Keďže sa odvolací súd domnieval, že rozhodnutie sporu závisí od výkladu šiestej smernice, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Vyžaduje článok 19 ods. 1 druhý pododsek [šiestej smernice], že podiel odpodátenej zdaniteľnou osobou podľa článku 17 ods. 5 [šiestej smernice] musí byť stanovený rovnako ako percentuálny podiel a zaokrúhlený nahor na číslo neprevyšujúcu ďalšiu jednotku v prípadoch, v ktorých:

a) tento podiel predstavuje podiel stanovený pre odvetvie činnosti zdaniteľnej osoby v súlade buď s písmenom a), alebo s písmenom b) článku 17 ods. 5 tretieho pododseku [tejto smernice]; a/alebo

b) tento podiel zodpovedá podielu určenému na základe použitia všetkých tovarov a služieb alebo ich časti zdaniteľnou osobou v súlade s článkom 17 ods. 5 tretím pododsekom písm. c) [tejto smernice]; a/alebo

c) tento podiel zodpovedá podielu určenému na základe všetkých tovarov a služieb použitých zdaniteľnou osobou na všetky plnenia uvedené v článku 17 ods. 5 prvom pododseku [šiestej smernice] v súlade s článkom 17 ods. 5 tretím pododsekom písm. d) [tejto smernice]?

2. Môžu členské štáty na základe článku 19 ods. 1 druhého pododseku [šiestej smernice] vyžadovať zaokrúhlenie podielu odpodátenej zdaniteľnou osobou podľa článku 17 ods. 5 [tejto smernice] nahor na inú hodnotu, ako je najbližšie vyššie celé číslo?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

13 Prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či členské štáty sú povinné uplatňovať pravidlo zaokrúhľovania upravené v článku 19 ods. 1 druhom pododseku šiestej smernice, ak podiel práva na odpodát dane na vstupe je vypočítaný podľa jednej z osobitných metód na základe článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. a), b), c) alebo d) tejto smernice.

14 Podľa ustálenej judikatúry právo na odpodát upravené v článkoch 17 a nasl. šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť (rozsudok zo 6. októbra 2005, Komisia/Francúzsko, C-243/03, Zb. s. I-8411, bod 28 a citovaná judikatúra).

15 Systém odpodátania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém

DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich úcel alebo ich výsledky pod podmienkou, že samy osebe v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudok z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24 a citovanú judikatúru).

16 Keď sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely vykonania plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno daň ani vybrať na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe (rozsudok zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, Zb. s. I-8297, bod 20).

17 Článok 17 ods. 5 šiestej smernice zavádza režim uplatňovaný na právo na odpodet DPH, pokiaľ sa toto právo týka tovarov alebo služieb, ktoré zdaniteľná osoba na vstupe použije „na plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpodítateľnú daň z pridanej hodnoty a na plnenia, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpodítateľná“. V takomto prípade podľa článku 17 ods. 5 prvého pododseku šiestej smernice je možné odpočítať iba sumu DPH, ktorá sa týka súm zdaniteľných plnení (rozsudok Abbey National, už citovaný, bod 37, a z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s. I-6663, bod 34).

18 Právo na odpodet sa na základe článku 17 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice vypočíta podľa podielu stanoveného v súlade s článkom 19 tejto smernice.

19 Uvedený článok 17 ods. 5 tretí pododsek však umožňuje členským štátom vybrať inú metódu určenia práva na odpodet z metód, ktoré sú uvedené v tomto pododseku, teda najmä určenie pomernej časti za každú oblasť podnikateľskej činnosti alebo odpodet dane z pridanej hodnoty na základe použitia celku alebo časti tovarov a služieb na konkrétnu činnosť, alebo aj možnosť vylúčenia práva na odpodet za určitých podmienok.

20 Pokiaľ ide o otázku, podľa akej metódy majú členské štáty zaokrúhľovať takto určenú odpodítateľnú sumu, posledné uvedené ustanovenie neobsahuje nijaké osobitné pravidlo.

21 Na rozdiel od toho, čo tvrdí Royal Bank of Scotland, pravidlo zaokrúhľovania upravené v článku 19 ods. 1 druhom pododseku šiestej smernice sa neuplatní na prípady, na ktoré sa vzťahuje osobitný režim upravený v článku 17 ods. 5 treťom pododseku tejto smernice.

22 Ako jasne vyplýva zo znenia článku 17 ods. 5 a článku 19 ods. 1 šiestej smernice, posledné uvedené ustanovenie odkazuje len na podiel odpodu upravený v článku 17 ods. 5 prvom pododseku tejto smernice a upravuje podrobnejšie pravidlo výpočtu len pre podiel stanovený v poslednom uvedenom ustanovení.

23 Navyše tento záver vyplýva aj zo systematiky sporných ustanovení. Zatiaľ čo druhý pododsek tohto článku 17 ods. 5 stanovuje pri výpočte odpodítateľnej sumy, že uplatnenie uvedeného článku 19 je pravidlom, jeho tretí pododsek, ktorý uvádza termín „však“, umožňuje členským štátom upraviť väčšie alebo menšie odchýlky od tohto pravidla vrátane vylúčenia práva na odpodet.

24 Tento záver napokon potvrdzuje aj cieľ článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. a) až d) šiestej smernice, ktorého účelom predovšetkým je, ako uvádza Komisia, zohľadniť špecifické vlastnosti činností zdaniteľnej osoby a tým členským štátom umožniť dôjsť k presnejším výsledkom. Práve preto tieto štáty musia byť schopné uplatniť presnejšie pravidlá zaokrúhľovania, než sú pravidlá stanovené v článku 19 ods. 1 druhom pododseku šiestej smernice. Zaviazať členské štáty z dôvodov zjednodušenia zaokrúhľovať podľa poslednej uvedenej metódy, hoci je menej presná, by bolo v rozpore s cieľmi uvedených výnimiek.

25 Z uvedeného vyplýva, že daný prípad je v rozsahu, v akom podlieha takémuto odchylnému režimu, vyatý z pravidla výpočtu podielu odpočtu podľa článku 19 šiestej smernice. členské štáty teda nie sú povinné uplatniť pravidlo zaokrúhľovania upravené v poslednom uvedenom ustanovení, pokiaľ využijú metódy výpočtu stanovené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku písm. a), b), c) alebo d) tejto smernice, ale môžu prijať vlastné pravidlá zaokrúhľovania pri dodržaní zásad, ktorým podlieha spoločný systém DPH (pozri rozsudok z 10. júla 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Zb. s. I-5097, bod 33).

26 Na rozdiel od toho, čo tvrdí Royal Bank of Scotland, toto konštatovanie absolútne nie je spochybnené cieľom šiestej smernice, ktorý je uvedený v dvanástom odôvodnení, podľa ktorého sa musí odpočítať rovnakým spôsobom vo všetkých členských štátoch. Na jednej strane toto odôvodnenie nevyžaduje, aby sa výpočet podielu odpočtu uskutočnil identickým spôsobom vo všetkých členských štátoch. Na druhej strane stanovením možnosti pre členské štáty odchyliť sa od metódy výpočtu v článku 19 ods. 1 inými metódami šiesta smernica umožňuje uskutočniť výpočet podielu práva na odpochet odchylným spôsobom v členských štátoch.

27 Navyše zásada daňovej neutrality, ktorá je vyjadrením zásady rovnosti zaobchádzania, ako aj zásada proporcionality nemôžu vyžadovať uplatnenie jedinej metódy zaokrúhľovania pre všetky tieto metódy výpočtu (pozri v tomto zmysle rozsudok Koninklijke Ahold, už citovaný, body 37 a 41).

28 Na záver na rozdiel od toho, čo tvrdí Royal Bank of Scotland, toto konštatovanie absolútne nie je spochybnené akýmkoľvek výkladom smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007, teda až po skutkových okolnostiach v prejednávanej veci, a preto sa na vec samu neuplatní.

29 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať, že členské štáty nie sú povinné uplatniť pravidlo zaokrúhľovania upravené v článku 19 ods. 1 druhom pododseku šiestej smernice, pokiaľ podiel práva na odpochet dane na vstupe je vypočítaný podľa jednej z osobitných metód na základe článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. a), b), c) alebo d) tejto smernice.

O druhej otázke

30 Druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či článok 19 ods. 1 druhý pododsek šiestej smernice členským štátom umožňuje zaokrúhľovať odpočítateľný podiel nahor na inú hodnotu, ako je najbližšie vyššie celé číslo, ak je podiel určený podľa článku 17 ods. 5 tejto smernice.

31 Na túto otázku výkladu článku 19 ods. 1 druhého pododseku šiestej smernice nie je potrebné odpovedať, pretože členské štáty nie sú povinné uplatniť pravidlo zaokrúhľovania upravené v tomto ustanovení, pokiaľ využijú metódy výpočtu stanovené v článku 17 ods. 5 treťom pododseku tejto smernice.

32 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú prejudiciálnu otázku.

O trovách

33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré

vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Ľuské štáty nie sú povinné uplatniť pravidlo zaokrúhľovania upravené v článku 19 ods. 1 druhom pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, pokiaľ podiel práva na odpodet dane na vstupe je vypočítaný podľa jednej z osobitných metód na základe článku 17 ods. 5 tretieho pododseku písm. a), b), c) alebo d) tejto smernice.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.