

Zadeva C-488/07

Royal Bank of Scotland Group plc

proti

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Court of Session (Scotland))

„Šesta direktiva o DDV – Odbitek vstopnega davka – Blago in storitve, ki se uporabljajo tako za obdavčljive kot tudi za oproščene transakcije – Odbitni delež – Izražun – Metode, določene v členu 17(5), tretji pododstavek – Obveznost uporabe pravila o zaokroževanju iz člena 19(1), drugi pododstavek“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Blago in storitve, ki se uporabljajo tako za transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, kot za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten

(Direktiva Sveta 77/388, člena 17(5), tretji pododstavek, in 19(1))

Državam članicam ni treba uporabiti pravila o zaokroževanju iz člena 19(1), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kadar se odbitni delež vstopnega davka izražuna po eni od posebnih metod iz člena 17(5), tretji pododstavek, točke (a), (b), (c) ali (d) te direktive.

Člen 19(1) Šeste direktive se nanaša le na odbitni delež iz člena 17(5), prvi pododstavek, te direktive in tako določa podrobno pravilo izražuna le za delež, ki ga navaja ta določba. Iz tega izhaja, da če za neki primer velja odstopajoča ureditev, kakršna je določena v členu 17(5), tretji pododstavek, od (a) do (d) Šeste direktive, zanj ne velja pravilo izražuna odbitnega deleža iz člena 19 te direktive. Državam članicam tako ni treba uporabiti pravila o zaokroževanju iz slednje določbe, če so uporabile metode izražuna iz člena 17(5), tretji pododstavek, (a), (b), (c) ali (d) te direktive, temveč lahko sprejmejo lastna pravila o zaokroževanju ob upoštevanju načel, na katerih temelji skupni sistem davka na dodano vrednost.

(Glej točke 22, 25 in 29 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 18. decembra 2008(*)

„Šesta direktiva o DDV – Odbitek vstopnega davka – Blago in storitve, ki se uporabljajo tako za obdavčljive kot tudi za oproščene transakcije – Odbitni delež – Izražun – Metode, določene v členu 17(5), tretji pododstavek – Obveznost uporabe pravila o zaokroževanju iz člena 19(1), drugi pododstavek“

V zadevi C-488/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Court of Session (Scotland) (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 31. oktobra 2007, ki je prispela na Sodišče 5. novembra 2007, v postopku

Royal Bank of Scotland Group plc

proti

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi T. von Danwitz (poročevalec), predsednik senata, E. Juhász in G. Arestis, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. oktobra 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Royal Bank of Scotland Group plc C. Tyre, QC, in D. Small, odvetnik,
- za vlado Združenega kraljestva Z. Bryanston-Cross in S. Ossowski, zastopnika, skupaj z I. Huttonom, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in M. Afonso, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 17(5), tretji pododstavek, in 19(1), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med Royal Bank of Scotland Group plc (v nadaljevanju: Royal Bank of Scotland) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners), ki so v Združenem kraljestvu pristojni organ za pobiranje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), glede obsega pravice do odbitka zneska DDV, ki ga dolguje ta družba.

Pravni okvir

Pravo Skupnosti

3 V uvodni izjavi 12 Šeste direktive je določeno, da „[...] je treba odbitni delež v vseh državah članicah razunati na podoben način“.

4 Člen 17(5) Šeste direktive določa:

„Za blago in storitve, ki jih bo davni zavezanec uporabil bodisi [tako] za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi [kot tudi] za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.“

Ta delež se v skladu s členom 19 doloži za vse transakcije, ki jih opravlja davni zavezanec.

Države članice pa lahko:

- a) dovolijo, da davni zavezanec doloži delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;
- b) zahtevajo, da davni zavezanec doloži delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;
- c) dovolijo ali zahtevajo, da davni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev;
- d) dovolijo ali zahtevajo, da davni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;
- e) kadar je davek na dodano vrednost, ki za davnega zavezanca ni odbiten, neznat, določijo, da se šteje, kakor da ga ni.“

5 Člen 19(1) Šeste direktive je oblikovan tako:

„Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se doloži z ulomkom, ki ima:

- v števcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten po členu 17(2) in (3),
- v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez davka na dodano vrednost, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten. [...]

Delež se doloži na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati naslednjega celega števila.“

Nacionalno pravo

6 Člen 101 uredbe o davku na dodano vrednost iz leta 1995 (Value Added Tax Regulations 1995) določa:

„1. Ob upoštevanju ?lena 102 je znesek vstopnega davka, ki ga lahko dav?ni zavezanec odbije [...] enak znesku davka, ki se nanaša na transakcije, obdav?ljive na podlagi tega ?lena.

2. Za vsako od teh predpisanih obra?unskih obdobj:

[...]

d) Obdav?ljive transakcije so obdav?ene z vstopnim davkom na blago ali storitve, ki jih dav?ni zavezanec uporablja ali so za uporabo za transakcije, ki so hkrati obdav?ljive in oproš?ene, v enakem razmerju do celotnega vstopnega davka, kakršno je med vrednostjo obdav?ljivih transakcij, ki jih je izvršil dav?ni zavezanec, in vrednostjo vseh transakcij, ki jih je slednji izvršil v tem obdobju.

[...]

4. Razmerje, izra?unano za namene iz odstavka 2(d) zgoraj, je izraženo v odstotku, in ?e ta odstotek ni celo število, se zaokroži na naslednje celo število.

[...]“

7 ?len 102(1) te uredbe dolo?a:

„Commissioners lahko dav?nemu zavezancuodobrijo ali naložijo uporabo druga?ne metode od te, ki jo navaja ?len 101, pri ?emer pa ne smejo posegati v odstavek 2 spodaj in ?lene 103, 103A in 103B [...]“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odlo?anje

8 Družba Royal Bank of Scotland je reprezentativna ?lanica skupine družb, katere glavna dejavnost je opravljanje ban?nih in drugih finan?nih storitev. Ta družba v okviru svojih dejavnosti opravlja obdav?ljive in oproš?ene transakcije. Blago in storitve, katerih nakup je bil podlaga za pla?ilo DDV družbe Royal Bank of Scotland, se uporabljajo tako za obdav?ljive kot za oproš?ene transakcije.

9 Iz predložitvene odlo?be izhaja, da ?e se delež vstopnega davka, ki ga pla?uje družba Royal Bank of Scotland, ne more v celoti nanašati na obdav?ljive ali oproš?ene transakcije, stranki v postopku v glavni stvari ta delež opredelita kot „preostali“.

10 Stranki v postopku v glavni stvari sta 31. maja 2002 sklenili sporazum o odobritvi posebnih metod delne oprostitve glede preostalega vstopnega davka DDV-skupine Royal Bank of Scotland. Ta sporazum je dolo?il nekatere parametre, na podlagi katerih se je bilo mogo?e s to družbo dogovoriti o posebni metodi za vsako od njenih dejavnosti. Zlasti ta sporazum predvideva, da mora biti – ?e metoda, ki se uporablja za neko podro?je ali del podro?ja komercialnih dejavnosti družbe Royal Bank of Scotland, zahteva, da vra?ilo vstopnega davka temelji na izra?unanem odstotku – navedeni odstotek zaokrožen na dve decimalni mesti in da se ?lena 101(4) uredbe o davku na dodano vrednost iz leta 1995 ne sme uporabiti.

11 Družba Royal Bank of Scotland je pozneje menila, da je ta dolo?ba sporazuma z dne 31. maja 2002 v nasprotju s ?lenoma 17 in 19 Šeste direktive in da je bila zato brez u?inka. Menila je, da ta direktiva zahteva zaokroževanje na naslednje celo število, in je Commissioners prosila za soglasje za razdelitveni obra?un, s katerim bi se opredelil preostali odbitni vstopni davek za dolo?eno podro?je njene dejavnosti in bi se zaokrožil na naslednje celo število. Ker so slednji sprejeli odlo?bo o zavrnitvi uporabe take metode, je družba Royal Bank of Scotland spodbijala to

odločbo pri VAT and Duties Tribunal, ki je z odločbo z dne 20. januarja 2006 razsodilo, da je posebna metoda, ki je določena s skupnim sporazumom in ki predvideva zaokrožitev na dve decimalni mesti, v skladu z zakonodajo Združenega kraljestva in tudi s Šesto direktivo.

12 Družba Royal Bank of Scotland se je na to odločbo pritožila pri Court of Session (Scotland). Ker je menilo, da je rešitev spora odvisna od razlage Šeste direktive, je sodišče prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali člen 19(1), drugi pododstavek, [Šeste direktive] zahteva, da se [...] delež [ki ga davčni zavezanec odbije] v skladu s členom 17(5) [Šeste direktive,] doloži na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati naslednjega celega števila, kadar:

a) je bil ta delež določen za področje dejavnosti davčnega zavezanca v skladu s členom 17(5), tretji pododstavek, (a) ali (b) [te direktive]; in/ali

b) je bil ta delež določen na podlagi uporabe [določitve pripadnosti] vsega blaga ali dela blaga in storitev v skladu s členom 17(5), tretji pododstavek, (c) [navedene direktive]; in/ali

c) je bil ta delež določen od vsega blaga in storitev [za vse blago in storitve], ki jih je davčni zavezanec uporabil za transakcije iz člena 17(5), prvi pododstavek, [Šeste direktive] v skladu s členom 17(5), tretji pododstavek, (d) [iste direktive]?

2. Ali lahko države članice na podlagi člena 19(1), drugi pododstavek, [Šeste direktive] zahtevajo, da se delež, ki ga davčni zavezanec odbije v skladu s členom 17(5) [iste direktive], zaokroži na število, ki ni naslednje celo število?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

13 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali morajo države članice uporabljati pravilo o zaokroževanju iz člena 19(1), drugi pododstavek, Šeste direktive, kadar se odbitni delež vstopnega davka izražuna po posebnih metodah iz člena 17(5), tretji pododstavek, točke (a), (b), (c) ali (d), te direktive.

14 V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica do odbitka, ki jo določajo člen 17 in naslednji Šeste direktive, sestavni del mehanizma DDV in se je na celoma ne sme omejiti (sodba z dne 6. oktobra 2005 v zadevi Komisija proti Franciji, C-243/03, ZOdl., str. I-8411, točka 28 in navedena sodna praksa).

15 Ureditev odbitkov je namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti na celoma predmet DDV (glej sodbo z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24 in navedena sodna praksa).

16 Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljeni za potrebe oproščenih transakcij ali ne sodijo na področje uporabe DDV, se tako ne more niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka (sodba z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny, C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 20).

17 Člen 17(5) Šeste direktive določa ureditev, ki se uporablja za pravico do odbitka DDV, kadar se ta nanaša na blago ali storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja „bodisi [tako] za transakcije iz

odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi [kot] za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten“. V takem primeru je v skladu s ?lenom 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive odbitek dovoljen samo za takšen delež DDV, ki je sorazmeren znesku prvih obdav?enih transakcij (zgoraj navedena sodba Abbey National, to?ka 37, in sodba z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations, C?16/00, Recueil, str. I?6663, to?ka 34).

18 Pravica do odbitka se na podlagi ?lena 17(5), drugi pododstavek, Šeste direktive izra?una glede na delež, dolo?en v skladu s ?lenom 19 iste direktive.

19 Vendar navedeni ?len 17(5), tretji pododstavek, vseeno dopuš?a odstopanje od tega pravila, ker državam ?lanicam dopuš?a, daodobrijo druge metode za dolo?itev pravice do odbitka, navedene v tem pododstavku, zlasti dolo?itev razli?nih deležev za vsako podro?je dejavnosti ali odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev za dolo?eno dejavnost, ali da dolo?ijo celo izklju?itev pravice do odbitka pod dolo?enimi pogoji.

20 Glede vprašanja izbire metode, po kateri morajo države ?lanice zaokrožiti tako dolo?en znesek odbitka, ta dolo?ba ne vsebuje nobenega posebnega pravila.

21 V nasprotju s tem, kar zatrjuje družba Royal Bank of Scotland, se pravilo o zaokroževanju iz ?lena 19(1), drugi pododstavek, Šeste direktive ne uporablja, ?e za dolo?en primer velja posebna ureditev iz ?lena 17(5), tretji pododstavek, iste direktive.

22 Kot jasno izhaja iz besedila ?lenov 17(5) in 19(1) Šeste direktive, se slednja dolo?ba nanaša le na odbitni delež iz ?lena 17(5), prvi pododstavek, te direktive in tako dolo?a podrobno pravilo izra?una le za delež, ki ga navaja ta dolo?ba.

23 Poleg tega taka ugotovitev izhaja tudi iz sistematike obravnavanih dolo?b. ?eprav drugi pododstavek navedenega ?lena 17(5) za izra?un odbitnega zneska dolo?a, da je uporaba omenjenega ?lena 19 pravilo, njegov tretji pododstavek, ki v prvi povedi vsebuje besedo „pa“, državam ?lanicam dovoljuje dolo?anje odstopanj od tega pravila v ve?jem ali manjšem obsega, celo vklju?no z izklju?itvijo pravice do odbitka.

24 Kon?no, to potrjuje tudi namen ?lena 17(5), tretji pododstavek, to?ke od (a) do (d), Šeste direktive, katerega cilj je zlasti, kot je zatrjevala Komisija, ob upoštevanju specifi?nih zna?ilnosti za dejavnosti dav?nega zavezanca omogo?iti državam ?lanicam, da dosežejo to?nejše rezultate. Zato jim mora biti omogo?eno, da uporabijo natan?nejša pravila o zaokroževanju od tega iz ?lena 19(1), prvi pododstavek, Šeste direktive. Prisiliti države ?lanice k zaokroževanju po tej zadnji metodi zaradi poenostavitve, ?eprav je manj natan?na, bi bilo v nasprotju s cilji navedenih odstopanj.

25 Iz tega izhaja, da ?e za dolo?en primer velja taka odstopajo?a ureditev, zanj ne velja pravilo izra?una odbitnega deleža iz ?lena 19 Šeste direktive. Državam ?lanicam tako ni treba uporabiti pravila o zaokroževanju iz slednje dolo?be, ?e so uporabile metode izra?una iz ?lena 17(5), tretji pododstavek, (a), (b), (c) ali (d), te direktive, temve? lahko sprejmejo lastna pravila o zaokroževanju ob upoštevanju na?el, na katerih temelji skupni sistem DDV (glej sodbo z dne 10. julija 2008 v zadevi Koninklijke Ahold, C 484/06, še neobjavljena v ZOdl., to?ka 33).

26 V nasprotju s tem, kar zatrjuje družba Royal Bank of Scotland, o tej ugotovitvi ni mogo?e dvomiti zaradi cilja Šeste direktive, dolo?enega v uvodni izjavi 12, na podlagi katere je treba odbitni delež v vseh državah ?lanicah ra?unati na podoben na?in. Na eni strani ta uvodna izjava ne zahteva, da bi se moral odbitni delež v vseh državah ?lanicah ra?unati na enak na?in. Na drugi strani pa Šesta direktiva, s tem da izrecno predvideva možnosti, da države ?lanice odstopijo od metode izra?una iz njenega ?lena 19(1) z razli?nimi metodami, dovoljuje, da se izra?un odbitnega

deleža v državah članicah opravi na različne načine.

27 Poleg tega niti načelo davčne nevtralnosti, ki odraža načelo enakega obravnavanja, niti načelo sorazmernosti ne zahteva uporabe ene same metode zaokroževanja za vse te metode izražena (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Koninklijke Ahold, točki 37 in 41).

28 Navsezadnje in v nasprotju s tem, kar zatrjuje družba Royal Bank of Scotland, o tej ugotovitvi ni mogoče dvomiti niti zaradi možne razlage Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), saj je ta začela veljati 1. januarja 2007, torej po nastanku dejstev iz postopka v glavni stvari, in se zato ne uporablja.

29 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da državam članicam ni treba uporabiti pravila o zaokroževanju iz člena 19(1), drugi pododstavek, Šeste direktive, kadar se odbitni delež vstopnega davka izražena po eni od posebnih metod iz člena 17(5), tretji pododstavek, točke (a), (b), (c) ali (d), te direktive.

Drugo vprašanje

30 Predložitveno sodišče želi s svojim drugim vprašanjem izvedeti, ali lahko države članice na podlagi člena 19(1), drugi pododstavek, Šeste direktive zahtevajo zaokroževanje odbitnega deleža na število, ki ni naslednje celo število, ko je določen v skladu s členom 17(5) iste direktive.

31 To vprašanje razlage člena 19(1), drugi pododstavek, Šeste direktive se ne postavlja, ker državam članicam ni treba uporabiti pravila o zaokroževanju, ki ga predvideva ta določba, če so uporabile metode izražena iz člena 17(5), tretji pododstavek, te direktive.

32 Glede na odgovor na prvo vprašanje ni treba odgovoriti na drugo vprašanje predložitvenega sodišča.

Stroški

33 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Državam članicam ni treba uporabiti pravila o zaokroževanju iz člena 19(1), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kadar se odbitni delež vstopnega davka izražunan po eni od posebnih metod iz člena 17(5), tretji pododstavek, točke (a), (b), (c) ali (d), te direktive.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.