

ROYAL BANK OF SCOTLAND

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 18. decembra 2008*

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 for Her Majesty's Revenue for Customs,

SODIŠČE (osmi senat),

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

* Jezik postopka: angleščina.

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 računati na podoben način“.

4 Člen 17(5) Šeste direktive določa:

„Za blago in storitve, ki jih bo davčni 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 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

Države članice pa lahko:

- a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;
- b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;
- c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev;

- d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni 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 davčnega zavezanca ni odbiten, neznaten, 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 določi 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 določi 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 člena 102 je znesek vstopnega davka, ki ga lahko davčni zavezanec odbije [...] enak znesku davka, ki se nanaša na transakcije, obdavčljive na podlagi tega člena.

2. Za vsako od teh predpisanih obračunskih obdobj:

[...]

- d) Obdavčljive transakcije so obdavčene z vstopnim davkom na blago ali storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja ali so za uporabo za transakcije, ki so hkrati obdavčljive in oproščene, v enakem razmerju do celotnega vstopnega davka, kakršno je med vrednostjo obdavčljivih transakcij, ki jih je izvršil davčni zavezanec, in vrednostjo vseh transakcij, ki jih je slednji izvršil v tem obdobju.

[...]

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

[...]“

7 Člen 102(1) te uredbe določa:

„Commissioners lahko davčnemu zavezancuodobrijo ali naložijo uporabo drugačne metode od te, ki jo navaja člen 101, pri čemer pa ne smejo posegati v odstavek 2 spodaj in člene 103, 103A in 103B [...]“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

8 Družba Royal Bank of Scotland je reprezentativna članica skupine družb, katere glavna dejavnost je opravljanje bančnih in drugih finančnih storitev. Ta družba v okviru svojih

dejavnosti opravlja obdavčljive in oproščene transakcije. Blago in storitve, katerih nakup je bil podlaga za plačilo DDV družbe Royal Bank of Scotland, se uporabljajo tako za obdavčljive kot za oproščene transakcije.

- 9 Iz predložitvene odločbe izhaja, da če se delež vstopnega davka, ki ga plačuje družba Royal Bank of Scotland, ne more v celoti nanašati na obdavčljive ali oproščene 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 določil nekatere parametre, na podlagi katerih se je bilo mogoče s to družbo dogovoriti o posebni metodi za vsako od njenih dejavnosti. Zlasti ta sporazum predvideva, da mora biti – če metoda, ki se uporablja za neko področje ali del področja komercialnih dejavnosti družbe Royal Bank of Scotland, zahteva, da vračilo vstopnega davka temelji na izračunanem odstotku – navedeni odstotek zaokrožen na dve decimalni mesti in da se člena 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 določba sporazuma z dne 31. maja 2002 v nasprotju s členoma 17 in 19 Šeste direktive in da je bila zato brez učinka. Menila je, da ta direktiva zahteva zaokroževanje na naslednje celo število, in je Commissioners prosila za soglasje za razdelitveni obračun, s katerim bi se opredelil preostali odbitni vstopni davek za določeno področje njene dejavnosti in bi se zaokrožil na naslednje celo število. Ker so slednji sprejeli odločbo 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 Sodišču 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,] določi 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?“

Vprašnji 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 izračuna 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 načeloma 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 načeloma 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 členom 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive odbitek dovoljen samo za takšen delež DDV, ki je sorazmeren znesku prvih obdavčenih transakcij (zgoraj navedena sodba *Abbey National*, točka 37, in sodba z dne 27. septembra 2001 v zadevi *Cibo Participations*, C-16/00, Recueil, str. I-6663, točka 34).
- 18 Pravica do odbitka se na podlagi člena 17(5), drugi pododstavek, Šeste direktive izračuna glede na delež, določen v skladu s členom 19 iste direktive.
- 19 Vendar navedeni člen 17(5), tretji pododstavek, vseeno dopušča odstopanje od tega pravila, ker državam članicam dopušča, da odobrijo druge metode za določitev pravice do odbitka, navedene v tem pododstavku, zlasti določitev različnih deležev za vsako

področje dejavnosti ali odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev za določeno dejavnost, ali da določijo celo izključitev pravice do odbitka pod določenimi pogoji.

20 Glede vprašanja izbire metode, po kateri morajo države članice zaokrožiti tako določen znesek odbitka, ta določba ne vsebuje nobenega posebnega pravila.

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

22 Kot jasno izhaja iz besedila členov 17(5) in 19(1) Šeste direktive, se slednja določba nanaša le na odbitni delež iz člena 17(5), prvi pododstavek, te direktive in tako določa podrobno pravilo izračuna le za delež, ki ga navaja ta določba.

23 Poleg tega taka ugotovitev izhaja tudi iz sistematike obravnavanih določb. Čeprav drugi pododstavek navedenega člena 17(5) za izračun odbitnega zneska določa, da je uporaba omenjenega člena 19 pravilo, njegov tretji pododstavek, ki v prvi povedi vsebuje besedo

„pa“, državam članicam dovoljuje določanje odstopanj od tega pravila v večjem ali manjšem obsega, celo vključno z izključitvijo pravice do odbitka.

24 Končno, to potrjuje tudi namen člena 17(5), tretji pododstavek, točke od (a) do (d), Šeste direktive, katerega cilj je zlasti, kot je zatrjevala Komisija, ob upoštevanju specifičnih značilnosti za dejavnosti davčnega zavezanca omogočiti državam članicam, da dosežejo točnejše rezultate. Zato jim mora biti omogočeno, da uporabijo natančnejša pravila o zaokroževanju od tega iz člena 19(1), prvi pododstavek, Šeste direktive. Prisiliti države članice k zaokroževanju po tej zadnji metodi zaradi poenostavitve, čeprav je manj natančna, bi bilo v nasprotju s cilji navedenih odstopanj.

25 Iz tega izhaja, da če za določen primer velja taka odstopajoča ureditev, zanj ne velja pravilo izračuna odbitnega deleža iz člena 19 Šeste direktive. Državam članicam tako ni treba uporabiti pravila o zaokroževanju iz slednje določbe, če so uporabile metode izračuna 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 DDV (glej sodbo z dne 10. julija 2008 v zadevi Koninklijke Ahold, C-484/06, ZOdl., str. I-5097, točka 33).

26 V nasprotju s tem, kar zatrjuje družba Royal Bank of Scotland, o tej ugotovitvi ni mogoče dvomiti zaradi cilja Šeste direktive, določenega v uvodni izjavi 12, na podlagi katere je treba odbitni delež v vseh državah članicah računati na podoben način. Na eni strani ta uvodna izjava ne zahteva, da bi se moral odbitni delež v vseh državah članicah računati na enak način. Na drugi strani pa Šesta direktiva, s tem da izrecno predvideva

možnosti, da države članice odstopijo od metode izračuna iz njenega člena 19(1) z različnimi metodami, dovoljuje, da se izračun 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 izračuna (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 izračuna 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 izračuna 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 stališč Sodišču, 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 izračunan po eni od posebnih metod iz člena 17(5), tretji pododstavek, točke (a), (b), (c) ali (d), te direktive.

Podpisi