

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2008. december 18.*

A C-488/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Court of Session (Scotland) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2007. november 5-én érkezett, 2007. október 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Royal Bank of Scotland Group plc**

és

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök (előadó), Juhász E. és G. Arestis bírák,

* Az eljárás nyelve: angol.

főtanácsnok: P. Mengozzi,
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. október 8-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Royal Bank of Scotland Group plc képviselőjében C. Tyre QC, és D. Small advocate,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében Z. Bryanston-Cross és S. Ossowski, meghatalmazotti minőségben, segítők: I. Hutton barrister,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- ¹ Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének és 19. cikke (1) bekezdése második albekezdésének értelmezésére vonatkozik.
- ² E kérelmet a Royal Bank of Scotland Group plc (a továbbiakban: Royal Bank of Scotland) és az Egyesült Királyságban a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) beszedése tekintetében illetékes hatóság, a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) közötti, az előbbi társaság által fizetendő HÉA-összegre fennálló levonási jog terjedelmének tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi jog

- ³ A hatodik irányelv tizenkettedik preambulumbekkezdése értelmében „[...] a levonható hányadot hasonló módon kell kiszámítani valamennyi tagállamban”.

4 A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése kimondja:

„Amennyiben az adóalany termékeket és szolgáltatásokat olyan értékesítéshez használ fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog, úgy a [HÉA] levonását csupán addig a mértékéig lehet megengedni, amely az először említett értékesítésre vonatkozik [helyesen: az adólevonás csak a HÉA-nak az adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető].

E levonható hányadot a 19. cikknek megfelelően az adóalany által teljesített összes értékesítésre alkalmazni kell.

A tagállamok azonban a következőket tehetik:

- a) engedélyezhetik az adóalanynak, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön levonási hányadot alkalmazzon, ha minden ilyen részterületről külön nyilvántartást vezet;
- b) kötelezhetik az adóalanyt, hogy üzleti tevékenysége valamennyi részterületére külön levonási hányadot alkalmazzon, és hogy valamennyi ilyen részterületről külön nyilvántartást vezessen;
- c) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást a termékek vagy szolgáltatások összességére vagy egy részére [helyesen: összességének vagy egy részének rendeltetése szerint] alkalmazza;

- d) engedélyezik vagy kötelezővé teszik, hogy az adóalany az adólevonást az első albekezdésben megállapított szabállyal összhangban valamennyi termékre és szolgáltatásra alkalmazza, amelyeket az ott megnevezett ügylet céljaira használ fel;
- e) engedélyezik, hogy amennyiben az adóalany által le nem vonható hozzáadottérték-adó jelentéktelen összegű, úgy azt figyelmen kívül lehessen hagyni.”

5 A hatodik irányelv 19. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„A 17. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti levonható arányosított adó a következő tört eredménye, amelynél:

- a számlálóban a 17. cikk (2) és (3) bekezdése szerint az adólevonásra jogosító éves tevékenység teljes, hozzáadottérték-adó nélkül számított összege [helyesen: árbevételének összege] szerepel,
- a nevezőben pedig a számlálóban szereplő, továbbá az adólevonásra nem jogosító éves tevékenység teljes [árbevételének], hozzáadottérték-adó nélkül számított összege szerepel. [...]

Az arányosított adót éves alapon százalékban kell meg állapítani, és azt egész százalékegységekre kell felkerekíteni.”

A nemzeti jog

- 6 A hozzáadottérték-adóról szóló 1995. évi rendelet (Value Added Tax Regulations 1995) 101. cikke értelmében:

„(1) A 102. cikkre tekintettel [...] az adóalany által levonható előzetesen felszámított adó [...] az e rendelet értelmében adóköteles értékesítéshez kapcsolódó ilyen összeg.

(2) Minden egyes elszámolási időszak tekintetében:

[...]

- d) az adóalany által mind az adóköteles, mind pedig az adómentes értékesítéseihez felhasznált vagy felhasználandó termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adó azon részét kell az adóköteles értékesítésekhez rendelni, amely úgy aránylik az előzetesen felszámított összes adóhoz, mint az adott időszakban az általa végzett adóköteles értékesítések értéke valamennyi értékesítése értékéhez.

[...]

(4) A fenti (2) bekezdés d) pontjának alkalmazásában meghatározott arányt százalékban kell kifejezni, és ha az nem egész szám, a legközelebbi egész számra kell felkerekíteni.

[...]”

7 E rendelet 102. cikkének (1) bekezdése előírja:

„A fenti (2) bekezdésre és a 103., a 103a. és a 103b. cikkekre tekintettel a Commissioners jóváhagyhatja vagy előírhatja a 101. cikkben meghatározottól eltérő különleges módszer adóalany általi alkalmazását [...]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 A Royal Bank of Scotland fő üzleti tevékenységként banki tevékenységet folytató és pénzügyi szolgáltatásokat nyújtó cégcsoport központi tagja. E társaság e tevé-

kenységei keretében mind adóköteles, mind pedig adómentes ügyleteket teljesít. A Royal Bank of Scotland által beszerzett, HÉA-val terhelt termékeket és szolgáltatásokat mind adóköteles, mind pedig adómentes ügyletekre használják.

- 9 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy mivel a Royal Bank of Scotland terhére előzetesen felszámított adó egy része egyértelműen nem sorolható sem az adóköteles, sem pedig az adómentes tevékenységekhez kapcsolódó adó körébe, e részre az alapeljárásban részt vevő felek „maradványadóként” hivatkoznak.
- 10 Az alapeljárásban részt vevő felek 2002. május 31-én a Royal Bank of Scotland HÉA-csoportjának előzetesen felszámított maradványadója tekintetében különleges részleges mentességi módszert jóváhagyó megállapodást kötöttek. E megállapodás meghatározott paramétereket fektet le, amelyek alapján e társasággal különleges módszerben lehet megállapodni üzleti tevékenységének egyes részterületei vonatkozásában. E megállapodás különösen azt írta elő, hogy ha a Royal Bank of Scotland kereskedelmi tevékenységéhez tartozó valamely részterületre vagy annak bizonyos részére vonatkozó módszer bizonyos számításon alapuló százalékos arány alapján írta elő az előzetesen felszámított adó visszatérítését, e százalékos arányt két tizedesjegy pontossággal kell megadni, és nem alkalmazandó a HÉÁ-ról szóló rendelet 101. cikkének (4) bekezdése.
- 11 Ezt követően a Royal Bank of Scotland azt állította, hogy a 2002. május 31-i megállapodás utóbbi rendelkezése ellentétes a hatodik irányelv 17. és 19. cikkével, és így nem alkalmazható. A felperes véleménye szerint ezen irányelv a legközelebbi egész számra való kerekítést írja elő, és a Commissioners hozzájárulását kérte olyan, az üzleti tevékenysége valamely konkrét részterületével kapcsolatban felmerült előzetesen felszámított levonható maradvány-HÉA megoszlásának megállapítására szolgáló arányosítási módszer alkalmazásához, amely a legközelebbi egész számra való kerekítésen alapul. Mivel az utóbbi az ezen eljárást elutasító határozatot bocsátott ki, a Royal Bank of Scotland fellebbezett e határozat ellen a VAT and Duties Tribunalhoz (HÉA-bíróság), amely 2006. január 20-i határozatában úgy ítélte meg, hogy a közös megállapodásban szereplő, két tizedesjegyre való kerekítést előíró különleges módszer összeegyeztethető mind az Egyesült Királyság jogszabályaival, mind pedig a hatodik irányelvvel.

- 12 A Royal Bank of Scotland fellebbezést terjesztett elő e határozat ellen a Court of Sessionnél (Skócia). Mivel e bíróság úgy ítélte meg, hogy a felek közötti jogvita eldöntése a hatodik irányelv értelmezésétől függ, az eljárás felfüggesztéséről határozott, és az alábbi kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„1) A [hatodik irányelv] 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében a [hatodik irányelv] 17. cikk[ének] (5) bekezdése szerint az adóalany által levonható arányosított adót éves alapon százalékban kell megállapítani, és azt egész százalékegységre kell felkerekíteni, ahol ezt az arányt:

- a) az adóalany üzleti tevékenységének [ezen irányelv] 17. cikk[e] (5) bekezdése harmadik albekezdésének a) vagy b) pontja szerinti részterületére határozzák meg; és/vagy
- b) az adóalany által felhasznált termékek vagy szolgáltatások összessége vagy egy része alapján, a [hivatkozott irányelv] 17. cikk[e] (5) bekezdése harmadik albekezdése c) pontjának megfelelően határozzák meg; és/vagy
- c) az adóalany által a [hatodik irányelv] 17. cikk[e] (5) bekezdésének első albekezdésében említett valamennyi ügylet céljára felhasznált valamennyi termékre és szolgáltatásra tekintettel, [az ugyanazon irányelv] 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése d) pontjának megfelelően határozzák meg?

- 2) A [hatodik irányelv] 19. cikk[e] (1) bekezdésének második albekezdése lehetővé teszi-e a tagállamok számára, hogy a[z ugyanazon irányelv] 17. cikk[ének] (5) bekezdése értelmében az adóalany által levonható arányt a legközelebbi egész számtól eltérő számra kerekítsék fel?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

- 13 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a tagállamok kötelesek-e alkalmazni a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében foglalt kerekítési szabályt, ha az előzetesen felszámított adóból levonható arányt ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének a), b), c) vagy d) pontjában foglalt különleges eljárással számítják ki.
- 14 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 17. és azt követő cikkeiben foglalt adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható (lásd a C-243/03. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2005. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-8411. o.] 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 15 A levonási rendszer célja az, hogy a vállalkozót a bármely gazdasági tevékenysége során felmerülő, esedékes vagy megfizetett HÉA terhe alól teljes egészében mentesítse. A közös HÉA-rendszer tehát biztosítja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően

a tökéletes semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye (lásd a C-408/98. sz. Abbey National ügyben 2001. február 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-1361. o.] 24. pontját az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

- 16 Ha az adóalany által beszerzett eszközöket és igénybe vett szolgáltatásokat adómentes vagy a HÉA hatálya alá nem tartozó tevékenységre használják, nem kerül sor sem a fizetendő adó felszámítására, sem az előzetesen felszámított adó levonására (a C-72/05. sz. Wollny-ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8297. o.] 20. pontja).
- 17 A hatodik irányelv 17. cikkének (5) bekezdése meghatározza a HÉA-levonási jogra vonatkozó szabályokat arra az esetre, amikor az adóalany a beszerzett termékeket és szolgáltatásokat „olyan értékesítéshez használ[ja] fel, amelyre a (2) és (3) bekezdés szerint adólevonási jog áll fenn, és ezzel egyidejűleg olyan értékesítéshez is, amelyre nézve nem áll fenn az adólevonási jog”. Ilyen esetben a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdése értelmében az adólevonás csak a HÉA-nak az előbbi adóköteles tevékenységekkel arányos része tekintetében engedélyezhető (a fent hivatkozott Abbey National ügyben hozott ítélet 37. pontja és a C-16/00. sz. Cibo Participations ügyben 2001. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6663. o.] 34. pontja).
- 18 A levonható adót a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében az ugyanazon irányelv 19. cikkének megfelelően meghatározott levonási hányad alapján kell kiszámítani.
- 19 A hivatkozott 17. cikk (5) bekezdésének harmadik albekezdése engedélyezi az e szabály alóli eltérést, mivel felhatalmazása alapján a tagállamok az ezen albekezdésben felsorolt egyéb módszerek egyikét is előírhatják a levonható adó meghatározása céljából, úgymint a tevékenység valamennyi részterületére vonatkozó külön levonási hányad

alkalmazását, illetve az eszközök összességének vagy egy részének az adott ügyletre való rendeltetése alapján történő adólevonás meghatározását, sőt a levonási jog bizonyos feltételekkel való kizárását.

- 20 Az utóbbi rendelkezés nem tartalmaz különleges szabályt azon kérdést illetően, hogy a tagállamok milyen eljárást követve kerekítsék az így meghatározott levonandó összeget.
- 21 A Royal Bank of Scotland érvelésével ellentétben a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében foglalt kerekítési szabály nem alkalmazandó, ha az adott eset ugyanezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében foglalt különleges eljárás alá tartozik.
- 22 Amint az a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdésének és 19. cikke (1) bekezdésének szövegéből világosan kitűnik, az utóbbi rendelkezés kizárólag az ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének első albekezdésében említett, levonható arányosított adóra utal, és részletes számítási szabályt csak az utóbbi rendelkezésben érintett arányra határoz meg.
- 23 Ráadásul ezen eredmény következik a kérdéses rendelkezés szerkezetéből is. Bár a 17. cikk (5) bekezdésének második albekezdése a levonható hányad kiszámítására

a 19. cikk alkalmazását írja elő, harmadik albekezdése, amely tartalmazza az „azonban” kifejezést, lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy kisebb vagy nagyobb mértékben – akár a levonási jogot kizárva – eltérjenek e szabály alól.

- 24 Végül ezt erősíti meg a hatodik irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdése a)–d) pontjának célja is, amely – amint arra a Bizottság hivatkozik – figyelembe véve az adóalany tevékenységének különleges jellemzőit, többek között arra irányul, hogy lehetővé tegye a tagállamok számára, hogy pontosabb eredményeket kapjanak. Ennélfogva ezen államok alkalmazhatnak a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében meghatározott kerekítési szabálynál pontosabb szabályokat. Ellentétes a hivatkozott eltérések céljával, ha egyszerűsítési okokból arra kötelezik a tagállamokat, hogy az utóbbi eljárást alkalmazva végezzék el a kerekítést, jóllehet ezen eljárás kevésbé pontos eredményhez vezet.
- 25 Ebből következik, hogy amennyiben az adott eset ilyen eltérő szabály alá tartozik, kizárt, hogy a levonható arányosított adó kiszámítására vonatkozó, a hatodik irányelv 19. cikke szerinti szabály hatálya alá tartozzon. Így a tagállamok nem kötelesek az utóbbi rendelkezésben foglalt kerekítési szabályt alkalmazni, ha az ugyanazon irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének a), b), c) vagy d) pontja szerinti számítási módszert alkalmazták, ellenben saját kerekítési szabályokat fogadhatnak el a közös HÉA-rendszer alapjául szolgáló elveket tiszteletben tartva (lásd a C-484/06. sz. Koninklijke Ahold ügyben 2008. július 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5097. o.] 33. pontját).
- 26 A Royal Bank of Scotland érvelésével ellentétben e megállapítást nem kérdőjelezi meg a hatodik irányelvnek a (12) preambulumbekkezdésben foglalt célja, amely szerint a levonható hányadot hasonló módon kell kiszámítani valamennyi tagállamban. Egyrészt e preambulumbekkezdés nem írja elő, hogy a levonható hányadot valamennyi tagállamban azonos módon számítsák ki. Másrészt, mivel kifejezetten lehetővé teszi, hogy a tagállamok különböző módszerekkel eltérjenek a 19. cikke (1) bekezdésében

meghatározott számítási eljárástól, a hatodik irányelv lehetővé teszi, hogy a levonható hányadot eltérő módon számítsák ki a tagállamokban.

27 Továbbá az egyenlő bánásmód elvét tükröző adósemlegesség elve, valamint az arányosság elve szintén nem követeli meg, hogy csak egyetlen kerekítési módszer legyen alkalmazható mindezen számítási módszerek során (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Koninklijke Ahold ügyben hozott ítélet 37. és 41. pontját).

28 Végül és a Royal Bank of Scotland érvelésével ellentétben e megállapítást nem kérdőjelezi meg a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) értelmezése sem, mivel 2007. január 1-jén lépett hatályba, tehát az alapügyben szereplő tényállás megvalósulását követően, így tehát ezen irányelv nem alkalmazható.

29 A fenti megfontolásokra tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a tagállamok nem kötelesek alkalmazni a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében foglalt kerekítési szabályt, ha az előzetesen felszámított adóból levonható arányt ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének a), b), c) vagy d) pontjában foglalt különleges módszert alkalmazva számítják ki.

A második kérdéstről

- 30 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdése lehetővé teszi-e a tagállamok számára, hogy előírják az adóalany által levonható aránynak a legközelebbi egész számtól eltérő számra való felkerekítését, ha az arányt ugyanazon irányelv 17. cikkének (5) bekezdése értelmében határozzák meg.
- 31 A hatodik irányelv 19. cikke (1) bekezdése második albekezdésének értelmezésére irányuló ezen kérdés nem merül fel, mivel a tagállamok nem kötelesek alkalmazni az ugyanazon rendelkezésben foglalt kerekítési szabályt, ha az ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében foglalt különleges számítási eljárást alkalmazták.
- 32 Ebből következik, hogy az első kérdésre adott válaszra és a fentiekre tekintettel az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre nem kell válaszolni.

A költségekről

- 33 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt

a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok nem kötelesek alkalmazni a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 19. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében foglalt kerekítési szabályt, ha az előzetesen felszámított adóból levonható arányt ezen irányelv 17. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének a), b), c) vagy d) pontjában foglalt különleges módszert alkalmazva számítják ki.

Aláírások