

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 18ης Δεκεμβρίου 2008 *

Στην υπόθεση C-488/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Court of Session (Scotland) (Ηνωμένο Βασίλειο) με απόφαση της 31ης Οκτωβρίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Νοεμβρίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

Royal Bank of Scotland Group plc

κατά

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, E. Juhász και Γ. Αρέστη, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της συνεδριάσεως της 8ης Οκτωβρίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Royal Bank of Scotland Group plc, εκπροσωπούμενη από τους C. Tyte, QC, και D. Small, advocate,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους Z. Bryanston-Cross και S. Ossowski, επικουρούμενους από τον I. Hutton, barrister,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και M. Afonso,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, και 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).
- ² Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Royal Bank of Scotland Group plc (στο εξής: Royal Bank of Scotland) και της αρμόδιας για την είσπραξη του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στο Ηνωμένο Βασίλειο υπηρεσίας Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: υπηρεσία Commissioners), με αντικείμενο την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως του οφειλόμενου από την εταιρία αυτή ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Κοινοτική νομοθεσία

- ³ Κατά τη δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, «[ο] υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως πρέπει να γίνεται με όμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη».

4 Το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται:

- α) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του, εφόσον τηρείται χωριστή λογιστική για καθένα από τους τομείς αυτούς
- β) να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του και να τηρεί χωριστή λογιστική για καθέναν από τους τομείς αυτούς
- γ) να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών

- δ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση, σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις
- ε) να ορίσουν ότι, όταν ο φόρος προστιθεμένης αξίας, ο οποίος δεν δύναται να εκπίπτει από τον υποκείμενο στον φόρο, είναι ασήμαντος, τότε ο φόρος αυτός δεν θα λαμβάνεται υπόψη.»

5 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Η αναλογία εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει:

- στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3,
- στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. [...]

Η αναλογία καθορίζεται επί ετήσιας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει τη μονάδα.»

Εθνική νομοθεσία

- 6 Κατά το άρθρο 101 του κανονισμού του 1995, περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (Value Added Tax Regulations 1995):

«1. Με την επιφύλαξη του άρθρου 102 [...] το ποσό του φόρου επί των εισροών που ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει [...] είναι αυτό που αναλογεί στις φορολογητέες πράξεις σύμφωνα με τον παρόντα κανονισμό.

2. Εντός της κάθε χρήσεως:

[...]

- δ) το αναλογούν στις φορολογητέες πράξεις μέρος του φόρου επί αγαθών ή υπηρεσιών που ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί ή πρόκειται να χρησιμοποιήσει για την πραγματοποίηση φορολογητέων και απαλλασσομένων πράξεων καθορίζεται με βάση την αναλογία της αξίας των φορολογητέων πράξεων προς την αξία του συνόλου των πράξεων που έχει πραγματοποιήσει εντός της οικείας χρήσεως.

[...]

4. Η αναλογία που υπολογίζεται για τους σκοπούς της ως άνω παραγράφου 2, στοιχείο δ', εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και, αν το ποσοστό αυτό δεν είναι ακέραιος αριθμός, στρογγυλοποιείται στον επόμενο ακέραιο.

[...]»

7 Το άρθρο 102, παράγραφος 1, του εν λόγω κανονισμού ορίζει:

«Με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 κατωτέρω και των άρθρων 103, 103Α και 103Β, η υπηρεσία Commissioners μπορεί να εγκρίνει ή να υποχρεώσει έναν υποκείμενο στον φόρο να εφαρμόσει μέθοδο διαφορετική από αυτή του άρθρου 101 [...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

8 Η Royal Bank of Scotland εκπροσωπεί όμιλο εταιριών με κύρια δραστηριότητα την παροχή τραπεζικών και λοιπών χρηματοοικονομικών υπηρεσιών. Στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητάς της, η εταιρία αυτή πραγματοποιεί φορολογητέες

και απαλλασσόμενες πράξεις. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία η Royal Bank of Scotland καταβάλλει ΦΠΑ χρησιμοποιούνται τόσο για φορολογητέες όσο και για απαλλασσόμενες πράξεις.

- 9 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το μέρος του φόρου επί των εισροών που βαρύνει τη Royal Bank of Scotland, χωρίς να είναι δυνατόν να αντιστοιχηθεί με πράξεις φορολογητέες ή απαλλασσόμενες, οι διάδικοι της κύριας δίκης το ονομάζουν «εναπομένοντα» φόρο.
- 10 Στις 31 Μαΐου 2002, οι διάδικοι της κύριας δίκης κατέληξαν σε συμφωνία για την έγκριση των ειδικών μεθόδων μερικής απαλλαγής σχετικά με τον εναπομένοντα φόρο επί των εισροών του ομίλου της Royal Bank of Scotland. Με τη συμφωνία αυτή καθορίστηκαν ορισμένες παράμετροι, βάσει των οποίων μπορεί να συμφωνηθεί με την εταιρία αυτή ειδική μέθοδος για κάθε τομέα δραστηριότητάς της. Ειδικότερα, η συμφωνία αυτή προβλέπει ότι, οσάκις η μέθοδος που εφαρμόζεται σε συγκεκριμένο τομέα εμπορικής δραστηριότητας της Royal Bank of Scotland ή σε τμήμα τέτοιου τομέα επιβάλλει την ανάκτηση του φόρου επί των εισροών βάσει ποσοστού, το ποσοστό αυτό πρέπει να στρογγυλοποιείται στο αμέσως μεγαλύτερο εκατοστό της μονάδας, μη εφαρμοζόμενου του άρθρου 101, παράγραφος 4, του Κανονισμού του 1995, περί φόρου προστιθέμενης αξίας.
- 11 Εν συνεχεία, η Royal Bank of Scotland θεώρησε ότι η διάταξη αυτή της συμφωνίας της 31ης Μαΐου 2002 είναι αντίθετη προς τα άρθρα 17 και 19 της έκτης οδηγίας και, ως εκ τούτου, ανίσχυρη. Θεώρησε ακόμη ότι η οδηγία αυτή καθιστά υποχρεωτική τη στρογγυλοποίηση στον επόμενο ακέραιο και ζήτησε από την υπηρεσία Commissioners να της επιτρέψει να πραγματοποιήσει επιμεριστικό υπολογισμό, προς εύρεση του ποσού του εκπιπτόμενου εναπομένοντος φόρου επί των εισροών σε συγκεκριμένο τομέα της δραστηριότητάς της, με στρογγυλοποίηση του ποσού αυτού στον επόμενο ακέραιο. Η εν λόγω υπηρεσία δεν δέχθηκε την εφαρμογή τέτοιας μεθόδου και η Royal Bank of Scotland προσέβαλε τη σχετική αρνητική απόφαση ενώπιον του VAT and Duties Tribunal, το οποίο, με απόφασή του της 20ής Ιανουαρίου 2006, έκρινε ότι ειδική μέθοδος καθοριζόμενη δια κοινής συμφωνίας και προβλέπουσα στρογγυλοποίηση στο αμέσως επόμενο εκατοστό της μονάδας είναι συμβατή με τη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου και με την έκτη οδηγία.

Η Royal Bank of Scotland άσκησε ένδικο μέσο κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Court of Session (Scotland). Το εν λόγω δικαστήριο, κρίνοντας ότι η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται από την ερμηνεία της έκτης οδηγίας, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Είναι υποχρεωτικό, δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της [έκτης οδηγίας] η αναλογία του φόρου επί των εισροών που ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέσει, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, [της έκτης οδηγίας], να καθορίζεται επί ετησίας βάσεως, να εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και να στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει τον επόμενο ακέραιο σε περίπτωση που:

α) η αναλογία έχει καθοριστεί για συγκεκριμένο τομέα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του υποκείμενου στον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α' ή β', [της οδηγίας αυτής] ή/και

β) η αναλογία έχει καθοριστεί ανάλογα με τη χρησιμοποίηση, από τον υποκείμενο στον φόρο, του συνόλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχείο γ', [της εν λόγω οδηγίας] ή/και

γ) η αναλογία έχει καθοριστεί ως προς όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες που χρησιμοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο για όλες τις αναφερόμενες στο άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, [της έκτης οδηγίας] πράξεις, σύμφωνα με το στοιχείο δ' του τρίτου εδαφίου του άρθρου αυτού;

- 2) Επιτρέπει το άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, [της έκτης οδηγίας] στα κράτη μέλη να καθιστούν υποχρεωτική τη στρογγυλοποίηση της αναλογίας του φόρου που δικαιούται να εκπέσει ο υποκείμενος στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, [της εν λόγω οδηγίας] σε άλλον αριθμό, εκτός του αμέσως μεγαλύτερου ακέραιου;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 13 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποίησης του άρθρου 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οσάκις η αναλογία του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου επί των εισροών υπολογίζεται σύμφωνα με μία από τις ειδικές μεθόδους του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α', β', γ' ή δ', της οδηγίας αυτής.
- 14 Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν υπόκειται, καταρχήν, σε περιορισμούς (βλ. απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2005, σ. I-8411, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 15 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από τον ΦΠΑ που οφείλει ή έχει καταβάλει στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστη-

ριοτήτων, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, σε ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 16 Επομένως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για πράξεις απαλλασσόμενες ή εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή η είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί των εισροών (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-72/05, Wollny, Συλλογή 2006, σ. I-8297, σκέψη 20).
- 17 Το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ορίζει τα του δικαιώματος εκπτώσεως σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά ή υπηρεσίες για «την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όσο και πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση». Στην περίπτωση αυτή, το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει την έκπτωση μόνον του μέρους του ΦΠΑ που αναλογεί στις πρώτες φορολογητέες πράξεις (αποφάσεις Abbey National, προπαρατεθείσα, σκέψη 37, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, C-16/00, Cibo Participations, Συλλογή 2001, σ. I-6663, σκέψη 34).
- 18 Το δικαίωμα εκπτώσεως υπολογίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, βάσει της αναλογίας που έχει υπολογιστεί σύμφωνα με το άρθρο 19 της οδηγίας αυτής.
- 19 Το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, επιτρέπει, ωστόσο, στα κράτη μέλη να προβλέπουν, κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτόν, μια από τις απειριθμούμενες στο εδάφιο αυτό μεθόδους καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση, ήτοι χωριστή αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητας ή έκπτωση ανάλογα με τη διάθεση του

συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα ή, ακόμη, αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως υπό ορισμένες συνθήκες.

- 20 Η διάταξη αυτή δεν θέτει ειδικό κανόνα σχετικά με τη μέθοδο στρογγυλοποιήσεως του κατά τα ανωτέρω καθορισθέντος εκπιπτόμενου ποσού.
- 21 Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Royal Bank of Scotland, ο κανόνας στρογγυλοποιήσεως του άρθρου 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση που έχει επιλεγεί κάποιο από τα ειδικά συστήματα του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής.
- 22 Όπως σαφώς προκύπτει από το γράμμα των άρθρων 17, παράγραφος 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, η διάταξη αυτή παραπέμπει μόνο στην αναλογία εκπτώσεως του άρθρου 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής και, συνεπώς, ρυθμίζει λεπτομερώς μόνον τον τρόπο υπολογισμού της προβλεπόμενης στη διάταξη αυτή αναλογίας.
- 23 Επιπλέον, η συστηματική ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων οδηγεί στο ίδιο αποτέλεσμα. Ενώ το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 17, παράγραφος 5, προβλέπει ότι, για τον υπολογισμό του εκπιπτόμενου ποσού, εφαρμόζεται κατά κανόνα το άρθρο 19, το τρίτο εδάφιο του άρθρου αυτού, το οποίο αρχίζει με τη λέξη «εντούτοις», επιτρέπει

στα κράτη μέλη να προβλέπουν μεγαλύτερης ή μικρότερης εκτάσεως εξαιρέσεις από τον κανόνα αυτό ή, ακόμη, και να αποκλείουν το δικαίωμα εκπτώσεως.

24 Τέλος, το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται και από την τελολογική ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α' έως δ', της έκτης οδηγίας, σκοπός του οποίου είναι, μεταξύ άλλων, όπως προβάλλει η Επιτροπή, να έχουν τα κράτη μέλη τη δυνατότητα να καταλήγουν σε ακριβέστερα αποτελέσματα, λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δραστηριοτήτων του υποκείμενου στον φόρο. Επομένως, τα κράτη μέλη πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόζουν κανόνες στρογγυλοποίησης ακριβέστερους από τους προβλεπόμενους στο άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Η επιβολή στα κράτη μέλη της υποχρέωσης να χρησιμοποιούν, για λόγους απλοποίησης, τη συγκεκριμένη, λιγότερο ακριβή μέθοδο στρογγυλοποίησης θα ήταν αντίθετη στον σκοπό της θεσπίσεως των εν λόγω παρεκκλίσεων.

25 Επομένως, οσάκις εφαρμόζεται ένα από τα κατά παρέκκλιση προβλεπόμενα συστήματα, αποκλείεται η εφαρμογή του κανόνα υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποίησης της διατάξεως αυτής εφόσον χρησιμοποιούν τις μεθόδους υπολογισμού του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α', β', γ' ή δ', της οδηγίας αυτής, αλλά έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν διαφορετικούς κανόνες στρογγυλοποίησης, τηρώντας τις αρχές που διέπουν το κοινό σύστημα ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 10 Ιουλίου 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Συλλογή 2008, σ. I-5097, σκέψη 33).

26 Αντιθέτως προς ό,τι προβάλλει η Royal Bank of Scotland, η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από τον σκοπό που τάσσεται στη δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με την οποία ο υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως πρέπει να διενεργείται με παρόμοιο τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη. Αφενός, σύμφωνα με την εν λόγω αιτιολογική σκέψη, ο τρόπος υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως δεν απαιτείται να είναι απολύτως όμοιος σε όλα τα κράτη μέλη. Αφετέρου, παρέχοντας ρητώς στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αποκλίνουν από τη μέθοδο υπολογισμού του

άρθρου 19, παράγραφος 1, δια της εφαρμογής διαφορετικών μεθόδων, η έκτη οδηγία επιτρέπει να διενεργείται ο υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως με διαφορετικούς τρόπους.

²⁷ Επιπλέον, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αντικατοπτρίζει την αρχή της ίσης μεταχείρισης, και την αρχή της αναλογικότητας, δεν είναι δυνατό να επιβάλλεται ως υποχρεωτική μία μόνο μέθοδος στρογγυλοποίησης για όλες αυτές τις μεθόδους υπολογισμού (βλ., συναφώς, απόφαση Koninklijke Ahold, προπαρατεθείσα, σκέψεις 37 και 41).

²⁸ Τέλος, αντιθέτως προς ό,τι προβάλλει η Royal Bank of Scotland, η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), δεδομένου ότι η οδηγία αυτή τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2007, ήτοι μετά τα περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, και, συνεπώς, δεν έχει εφαρμογή.

²⁹ Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποίησης του άρθρου 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οσάκις η αναλογία του δικαιώματος εκπτώσεως υπολογίζεται με μία από τις ειδικές μεθόδους του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α', β', γ' ή δ', της οδηγίας αυτής.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

- 30 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να καθιστούν υποχρεωτική τη στρογγυλοποίηση της αναλογίας του φόρου που δικαιούται να εκπέσει ο υποκείμενος στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, της εν λόγω οδηγίας σε άλλον αριθμό, εκτός του αμέσως μεγαλύτερου ακέραιου;
- 31 Δεδομένου ότι τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποίησης της διατάξεως αυτής, οσάκις χρησιμοποιούν τις προβλεπόμενες στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής μεθόδους υπολογισμού, δεν τίθεται τέτοιο ζήτημα ερμηνείας του άρθρου 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.
- 32 Κατόπιν της απαντήσεως που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα και των προεκτεθέντων, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 33 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό

εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδικών, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

Τα κράτη μέλη δεν είναι υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τον κανόνα στρογγυλοποιήσεως του άρθρου 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, οσάκις η αναλογία του δικαιώματος εκπτώσεως υπολογίζεται με μία από τις ειδικές μεθόδους του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, στοιχεία α', β', γ' ή δ', της οδηγίας αυτής.

(υπογραφές)