

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

18 december 2008 *

In zaak C-488/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Court of Session (Scotland) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 31 oktober 2007, ingekomen bij het Hof op 5 november 2007, in de procedure

Royal Bank of Scotland Group plc

tegen

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz (rapporteur), kamerpresident, E. Juhász en G. Arestis, rechters,

* Procestaal: Engels.

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 8 oktober 2008,

gelet op de opmerkingen van:

- Royal Bank of Scotland Group plc, vertegenwoordigd door C. Tyre, QC, en D. Small, advocate,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door Z. Bryanston-Cross en S. Ossowski als gemachtigden, bijgestaan door I. Hutton, barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

- ¹ Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 17, lid 5, derde alinea, en 19, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”).

- ² Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Royal Bank of Scotland Group plc (hierna: „Royal Bank of Scotland”) en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”), de instantie die in het Verenigd Koninkrijk bevoegd is voor de inning van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”), over de omvang van het recht op aftrek van de door deze vennootschap verschuldigde btw.

Rechtskader

Gemeenschapsrecht

- ³ In de twaalfde overweging van de considerans van de Zesde richtlijn wordt verklaard dat „[...] de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek in alle lidstaten op overeenkomstige wijze moet geschieden”.

4 Artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

De lidstaten kunnen evenwel:

- a) de belastingplichtige toestaan een pro rata te bepalen voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening, indien voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding wordt gevoerd;
- b) de belastingplichtige verplichten voor iedere sector van zijn bedrijfsuitoefening een pro rata te bepalen en voor ieder van deze sectoren een aparte boekhouding te voeren;
- c) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens het gebruik van de goederen en diensten of van een deel daarvan;

- d) de belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens de in de eerste alinea vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen;
- e) bepalen dat, wanneer de belasting over de toegevoegde waarde die niet door de belastingplichtige kan worden afgetrokken, onbeduidend is, hiermee geen rekening wordt gehouden.”

5 Artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

- de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en
- de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. [...]

Het pro rata wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.”

Nationaal recht

- 6 Regulation 101 van de Value Added Tax Regulations 1995 (verordeningen van 1995 inzake de belasting over de toegevoegde waarde) bepaalt:

„1. Onverminderd Regulation 102 [...] is het bedrag aan voorbelasting dat een belastingplichtige kan aftrekken [...] gelijk aan het belastingbedrag dat kan worden toegerekend aan belastbare leveringen overeenkomstig deze Regulation.

2. Voor elk voorgeschreven boekhoudkundig tijdvak

[...]

- d) wordt aan belastbare leveringen dat deel van de voorbelasting op de goederen of diensten die door [de belastingplichtige] (zullen) worden gebruikt voor het verrichten van zowel belastbare als vrijgestelde leveringen, toegerekend dat in dezelfde verhouding staat tot de totale voorbelasting als de waarde van de door hem verrichte belastbare leveringen in verhouding staat tot de waarde van alle leveringen die hij gedurende dat tijdvak heeft verricht.

[...]

4. De voor de toepassing van lid 2, sub d, hierboven berekende verhouding wordt uitgedrukt in een percentage en indien dat percentage geen heel getal is, wordt het afgerond op het hogere hele getal.

[...]”

7 Regulation 102(1) van deze Regulations bepaalt:

„Onverminderd lid 2 hieronder en Regulations 103, 103A en 103B kunnen de Commissioners het gebruik door een belastingplichtige van een andere methode dan de in Regulation 101 voorgeschreven methode goedkeuren of verplichten [...]”

Hoofddeding en prejudiciële vragen

8 Royal Bank of Scotland vertegenwoordigt een groep vennootschappen met als voornaamste activiteit de verstrekking van bankdiensten en andere financiële diensten. In het kader van haar bedrijfsactiviteit verricht deze vennootschap zowel belastbare als

vrijgestelde handelingen. De goederen en diensten waarvoor bij verwerving door Royal Bank of Scotland btw is verschuldigd, worden zowel voor belastbare als voor vrijgestelde handelingen gebruikt.

- 9 Blijkens de verwijzingsbeslissing wordt het deel van de door Royal Bank of Scotland voldane voorbelasting dat niet volledig kan worden toegerekend aan belastbare of aan vrijgestelde handelingen, door de partijen in het hoofdgeding gekwalificeerd als „resterende” voorbelasting.
- 10 Op 31 mei 2002 hebben de partijen in het hoofdgeding een overeenkomst gesloten betreffende de goedkeuring van speciale methoden van gedeeltelijke vrijstelling voor de resterende voorbelasting van de btw-groep Royal Bank of Scotland. Deze overeenkomst voorzag in een aantal parameters op basis waarvan een speciale methode met deze vennootschap kon worden overeengekomen voor elke van haar bedrijfssectoren. Deze overeenkomst bepaalde met name dat wanneer een speciale methode voor een (deel van een) bedrijfssector van Royal Bank of Scotland voorschreef dat de voorbelasting kon worden gerecupereerd naar maatstaf van een berekend percentage, dat percentage naar boven moest worden afgerond tot op twee cijfers na de komma en dat Regulation 101(4) van de VAT Regulations 1995 niet van toepassing was.
- 11 Naderhand was Royal Bank of Scotland van mening dat deze laatste bepaling van de overeenkomst van 31 mei 2002 in strijd was met de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn en dus ongeldig was. Volgens haar schreef deze richtlijn voor dat moest worden afgerond tot op het hogere hele getal en zij heeft de toestemming van de Commissioners gevraagd om een toerekeningsmethode voor het bepalen van het bedrag van in een bepaalde bedrijfssector aftrekbare resterende voorbelasting te mogen gebruiken waarbij werd afgerond op het hogere hele getal. Nadat de Commissioners de toepassing van een dergelijke methode hadden geweigerd, heeft Royal Bank of Scotland tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het VAT and Duties Tribunal, dat bij beslissing van 20 januari 2006 heeft geoordeeld dat een overeengekomen speciale methode waarbij naar boven wordt afgerond tot op twee cijfers na de komma, in overeenstemming is met de wettelijke regeling van het Verenigd Koninkrijk alsmede met de Zesde richtlijn.

- 12 Royal Bank of Scotland heeft tegen deze beslissing hoger beroep ingesteld bij de Court of Session (Scotland). Van oordeel dat de beslechting van het geding afhangt van de wijze waarop de Zesde richtlijn dient te worden uitgelegd, heeft deze rechterlijke instantie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

- „1) Moet volgens artikel 19, lid 1, tweede alinea, van de [Zesde richtlijn] het pro rata van de voorbelasting die door een belastingplichtige op grond van artikel 17, lid 5, [van de Zesde richtlijn] kan worden afgetrokken, worden vastgesteld op jaarbasis, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid worden afgerond, wanneer:
- a) dat pro rata is vastgesteld voor een bepaalde sector van de bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige overeenkomstig het bepaalde sub a of sub b van artikel 17, lid 5, derde alinea, [van deze richtlijn]; en/of
 - b) dat pro rata is vastgesteld op basis van het gebruik van alle of een deel van de goederen en diensten door de belastingplichtige overeenkomstig het bepaalde sub c van artikel 17, lid 5, derde alinea, [van deze richtlijn]; en/of
 - c) dat pro rata is vastgesteld met betrekking tot alle goederen en diensten die de belastingplichtige heeft gebruikt voor alle in artikel 17, lid 5, eerste alinea, [van de Zesde richtlijn] bedoelde handelingen overeenkomstig het bepaalde sub d van artikel 17, lid 5, derde alinea, [van deze richtlijn]?

- 2) Is het een lidstaat op grond van artikel 19, lid 1, tweede alinea, [van de Zesde richtlijn] toegestaan te eisen dat het pro rata van de voorbelasting die door een belastingplichtige op grond van artikel 17, lid 5, [van deze richtlijn] kan worden afgetrokken, wordt afgerond op een ander getal dan het hogere hele getal?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

- ¹³ Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de lidstaten verplicht zijn, de afrondingsregel van artikel 19, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn toe te passen wanneer het pro rata voor de toepassing van de aftrek van de voorbelasting wordt berekend volgens een van de speciale methoden van artikel 17, lid 5, derde alinea, sub a, b, c of d, van deze richtlijn.
- ¹⁴ Volgens vaste rechtspraak maakt het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, integrerend deel uit van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt (arrest van 6 oktober 2005, Commissie/Frankrijk, C-243/03, Jurispr. blz. I-8411, punt 28 en aangehaalde rechtspraak).
- ¹⁵ De aftrekregeling heeft tot doel, de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die

activiteiten op zich in beginsel aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie arrest van 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 24 en aangehaalde rechtspraak).

- 16 Wanneer door een belastingplichtige ontvangen goederen of diensten worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen of handelingen die niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, kan er dus geen sprake zijn van heffing van belasting in een later stadium noch van aftrek van voorbelasting (arrest van 14 september 2006, Wollny, C-72/05, Jurispr. blz. I-8297, punt 20).
- 17 Artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn regelt het recht op aftrek van de btw, wanneer die btw betrekking heeft op goederen of diensten die door de belastingplichtige zowel worden gebruikt „voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat”. In een dergelijk geval is overeenkomstig artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de aftrek slechts mogelijk voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van eerstgenoemde belaste handelingen (arrest Abbey National, reeds aangehaald, punt 37, en arrest van 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00, Jurispr. blz. I-6663, punt 34).
- 18 Het recht op aftrek wordt volgens artikel 17, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn berekend aan de hand van een overeenkomstig artikel 19 van deze richtlijn vastgesteld pro rata.
- 19 Artikel 17, lid 5, derde alinea, staat evenwel toe van deze regel af te wijken, aangezien de lidstaten kunnen voorzien in een van de andere in deze alinea genoemde methoden voor de berekening van het recht op aftrek, te weten de vaststelling van een afzonderlijk pro rata voor elke sector van bedrijfsuitoefening, of aftrek volgens het gebruik van de

goederen en diensten of van een deel daarvan voor een specifieke activiteit, of nog uitsluiting van het recht op aftrek onder bepaalde voorwaarden.

- 20 Aangaande de vraag volgens welke methode de lidstaten het aldus bepaalde aftrekbare bedrag moeten afronden, bevat laatstgenoemde bepaling geen bijzondere regels.
- 21 Anders dan Royal Bank of Scotland stelt, is de afrondingsregel van artikel 19, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn niet van toepassing wanneer een concreet geval onder een bijzondere regeling als bedoeld in artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn valt.
- 22 Zoals duidelijk blijkt uit de bewoordingen van de artikelen 17, lid 5, en 19, lid 1, van de Zesde richtlijn, verwijst laatstgenoemde bepaling alleen naar het pro rata voor de toepassing van de aftrek waarin artikel 17, lid 5, eerste alinea, van deze richtlijn voorziet, en legt zij dus alleen een nadere regel vast voor de berekening van het in laatstgenoemde bepaling bedoelde pro rata.
- 23 Dit vloeit bovendien ook voort uit de opzet van de betrokken bepalingen. Terwijl de tweede alinea van artikel 17, lid 5, voorschrijft dat het aftrekbare bedrag in de regel

volgens artikel 19 wordt berekend, wordt in de derde alinea, die het woord „evenwel” bevat, de lidstaten toegestaan in mindere of meerdere mate van deze regel af te wijken en zelfs het recht op aftrek uit te sluiten.

- 24 Ten slotte vindt dit ook steun in het doel van artikel 17, lid 5, derde alinea, sub a tot en met d, van de Zesde richtlijn. Zoals de Commissie heeft aangevoerd, strekt dit met name ertoe, de lidstaten in staat te stellen tot nauwkeurigere resultaten te komen door rekening te houden met de specifieke kenmerken van de activiteiten van de belastingplichtige. Bijgevolg moeten deze staten afrondingsregels kunnen toepassen die nauwkeuriger zijn dan de regel van artikel 19, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. De lidstaten om redenen van vereenvoudiging verplichten volgens deze laatste — minder nauwkeurige — methode af te ronden, staat haaks op de doelstelling van deze afwijkingen.
- 25 Voor een concreet geval dat onder een dergelijke afwijkende regeling valt, geldt de in artikel 19 van de Zesde richtlijn geformuleerde regel voor de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek dus niet. De lidstaten zijn derhalve niet verplicht de afrondingsregel van laatstgenoemde bepaling toe te passen wanneer zij gebruikmaken van de berekeningsmethoden van artikel 17, lid 5, derde alinea, sub a, b, c of d, van deze richtlijn, maar kunnen eigen afrondingsregels vaststellen, mits zij de beginselen eerbiedigen waarop het gemeenschappelijke btw-stelsel is gebaseerd (zie arrest van 10 juli 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Jurispr. blz. I-5097, punt 33).
- 26 Anders dan Royal Bank of Scotland stelt, wordt deze vaststelling niet op losse schroeven gezet door het doel van de Zesde richtlijn zoals dat wordt omschreven in de twaalfde overweging van de considerans ervan, namelijk dat het pro rata voor de toepassing van de aftrek in alle lidstaten op overeenkomstige wijze dient te worden berekend. Enerzijds wordt in deze overweging niet geëist dat het pro rata voor de toepassing van het recht op aftrek in alle lidstaten op dezelfde wijze wordt berekend. Anderzijds staat de Zesde richtlijn toe dat het pro rata voor de toepassing van het recht op aftrek in de lidstaten op

verschillende wijze wordt berekend, doordat de lidstaten uitdrukkelijk de mogelijkheid wordt geboden op verschillende wijzen af te wijken van de berekeningsmethode van artikel 19, lid 1.

²⁷ Bovendien kan het beginsel van fiscale neutraliteit, dat de uitdrukking vormt van het gelijkheidsbeginsel, noch het evenredigheidsbeginsel eisen dat slechts één afrondingsmethode wordt toegepast voor al deze berekeningsmethoden (zie in die zin arrest Koninklijke Ahold, reeds aangehaald, punten 37 en 41).

²⁸ Ten slotte komt deze vaststelling, anders dan Royal Bank of Scotland betoogt, evenmin op de helling te staan door de uitlegging die kan worden gegeven aan richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), aangezien deze richtlijn, die op 1 januari 2007 — dus na de feiten in onderhavige zaak — in werking is getreden, nog niet van toepassing was.

²⁹ Gelet op het voorgaande dient op de eerste prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de lidstaten niet verplicht zijn, de afrondingsregel van artikel 19, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn toe te passen wanneer het pro rata voor de toepassing van het recht op aftrek van de voorbelasting wordt berekend volgens een van de speciale methoden van artikel 17, lid 5, derde alinea, sub a, b, c of d, van deze richtlijn.

Tweede vraag

- 30 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 19, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn de lidstaten toestaat te eisen dat het pro rata voor de toepassing van het recht op aftrek op een ander getal wordt afgerond dan het hogere hele getal wanneer dat pro rata wordt bepaald overeenkomstig artikel 17, lid 5, van deze richtlijn.
- 31 Deze vraag om de uitlegging van artikel 19, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn rijst niet, aangezien de lidstaten niet verplicht zijn de in deze bepaling geformuleerde afrondingsregel toe te passen wanneer zij gebruikmaken van de berekeningsmethoden van artikel 17, lid 5, derde alinea, van deze richtlijn.
- 32 Gelet op het antwoord op de eerste vraag en op hetgeen voorafgaat, behoeft de tweede prejudiciële vraag bijgevolg niet te worden beantwoord.

Kosten

- 33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te

beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Achtste kamer) verklaart voor recht:

De lidstaten zijn niet verplicht, de afrondingsregel van artikel 19, lid 1, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, toe te passen wanneer het pro rata voor de toepassing van het recht op aftrek van de voorbelasting wordt berekend volgens een van de speciale methoden van artikel 17, lid 5, derde alinea, sub a, b, c of d, van deze richtlijn.

ondertekeningen