

Sag C-488/07

Royal Bank of Scotland Group plc

mod

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Court of Session (Scotland))

»Sjette momsdirektiv – fradrag af indgående afgift – goder og ydelser, der benyttes til såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne transaktioner – pro rata-fradrag – beregning – metoderne i artikel 17, stk. 5, tredje afsnit – pligt til at anvende afrundingsreglen i artikel 19, stk. 1, andet afsnit«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – goder og ydelser, der benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag

(Rådets direktiv 77/388, art. 17, stk. 5, tredje afsnit, og art. 19, stk. 1)

Medlemsstaterne er ikke forpligtet til at anvende afrundingsreglen i artikel 19, stk. 1, andet afsnit, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, når pro rata-satsen for fradragsretten for indgående moms beregnes efter en særlig metode i medfør af direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a), b), c) eller d).

Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, henviser udelukkende til pro rata-satsen for fradrag, der er fastsat i direktivets artikel 17, stk. 5, første afsnit, og fastsætter kun en detaljeret beregningsregel for den pro rata-sats, der er omhandlet i sidstnævnte bestemmelse. Heraf følger, at for så vidt som et givet tilfælde er omfattet af en undtagelsesordning som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a)-d), er det udelukket fra reglen om beregning af pro rata-satsen for fradraget i direktivets artikel 19. Medlemsstaterne er således ikke forpligtede til at anvende afrundingsreglen i sidstnævnte bestemmelse, når de anvender beregningsmetoderne i direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a), b), c) eller d), men kan fastsætte egne afrundingsregler under overholdelse af de principper, som ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem.

(jf. præmis 22, 25 og 29 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

18. december 2008 (*)

»Sjette momsdirektiv – fradrag af indgående afgift – goder og ydelser, der benyttes til såvel

afgiftspligtige som afgiftsfritagne transaktioner – pro rata-fradrag – beregning – metoderne i artikel 17, stk. 5, tredje afsnit – pligt til at anvende afrundingsreglen i artikel 19, stk. 1, andet afsnit«

I sag C-488/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Court of Session (Scotland) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 31. oktober 2007, indgået til Domstolen den 5. november 2007, i sagen:

Royal Bank of Scotland Group plc

mod

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz (refererende dommer), og dommerne E. Juhász og G. Arestis,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. oktober 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Royal Bank of Scotland Group plc ved C. Tyre, QC, og advocate D. Small
- Det Forenede Kongeriges regering ved Z. Bryanston-Cross og S. Ossowski, som befuldmægtigede, bistået af barrister I. Hutton
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og M. Afonso, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, og artikel 19, stk. 1, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Royal Bank of Scotland Group plc (herefter »Royal Bank of Scotland«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«), som er den myndighed i Det Forenede Kongerige, der har kompetence til at opkræve merværdiafgift (herefter »moms«), angående rækkevidden af fradragsretten for den moms, som selskabet skylder.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Det anføres i betragtning 12 til sjette direktiv, at »[...] beregningen af pro rata-satsen for fradraget bør foretages på ensartet måde i samtlige medlemsstater«.

4 Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, bestemmer:

»For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

- a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer
- b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer
- c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af varerne og ydelserne benyttes
- d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige varer og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner
- e) fastsætte, at såfremt den merværdiafgift, som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning.«

5 Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som

- i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3
- i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret [...]

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.«

De nationale bestemmelser

6 Regulation 101 i bekendtgørelse af 1995 om moms (Value Added Tax Regulations 1995) bestemmer:

»1) Med forbehold af regulation 102 er den indgående afgift, som en afgiftspligtig person kan fradrage [...], det beløb, der kan henføres til afgiftspligtige leveringer i henhold til denne regulation.

2) Med hensyn til hver tidligere regnskabsperiode

[...]

d) for så vidt angår den indgående moms vedrørende goder og ydelser, som af den afgiftspligtige person benyttes eller vil blive benyttet i forbindelse med både afgiftspligtige og afgiftsfritagne transaktioner, henføres til afgiftspligtige leveringer den del af den samlede indgående moms, der forholdsmæssigt svarer til værdien af den pågældende persons afgiftspligtige leveringer i forhold til værdien af hans samlede leveringer i den pågældende periode.

[...]

4) Det forhold, der beregnes med henblik på ovennævnte paragraph 2(d), udtrykkes i procent, og hvis procentsatsen ikke er et helt tal, afrundes den opad til nærmeste hele tal.

[...]«

7 Regulation 102(1) bestemmer:

»1) Med forbehold af paragraph (2) nedenfor og regulation 103, 103A og 103B kan Commissioners tillade eller påbyde, at en afgiftspligtig person anvender en anden metode end den, der er angivet i regulation 101 [...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Royal Bank of Scotland er det repræsentative medlem af en koncern, hvis hovedvirksomhed er bankvirksomhed og levering af finansielle tjenesteydelser. I forbindelse med sin virksomhed leverer dette selskab såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne ydelser. De goder og tjenesteydelser, hvis anskaffelse har givet anledning til Royal Bank of Scotlands momsbetaling, anvendes til såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne transaktioner.

9 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at da en del af den indgående afgift, som Royal Bank of Scotland betaler, ikke fuldt ud kan henføres til enten afgiftspligtige eller afgiftsfritagne leveringer, henviser parterne til denne del som »resterende« indgående afgift.

10 Den 31. maj 2002 indgik parterne i hovedsagen en aftale om en særlig metode til beregning af delvis fritagelse og om godkendelse vedrørende den resterende indgående afgift i Royal Bank of Scotlands i momsmæssig henseende fællesregistrerede koncern. Denne aftale fastsætter visse parametre, inden for hvilke der med dette selskab kan aftales en særlig metode for hver sektor inden for selskabets virksomhed. Denne aftale fastsætter navnlig, at når den metode, der finder anvendelse på en sektor eller en delsektor, som Royal Bank of Scotlands erhvervsmæssige

aktiviteter omfatter, kræver, at fradraget for indgående afgift foretages på grundlag af en beregnet procentsats, skal denne procentsats afrundes opad til to decimaler, og regulation 101(4) i Value Added Tax Regulations 1995 skal ikke finde anvendelse.

11 Royal Bank of Scotland fandt følgelig, at denne bestemmelse i aftalen af 31. maj 2002 var i strid med sjette direktivs artikel 17 og 19 og derfor var uden virkning. Selskabet var af den opfattelse, at direktivet foreskriver afrunding opad til nærmeste hele tal, og forsøgte at få Commissioners godkendelse af en fordelingsberegning til opgørelse af fradragsberettiget resterende indgående moms med hensyn til en specifik sektor inden for selskabets virksomhed, som indebar afrunding opad til nærmeste hele tal. Da Commissioners afslog at godkende en sådan beregningsmetode, anlagde Royal Bank of Scotland sag til prøvelse af denne afgørelse ved VAT and Duties Tribunal, der ved afgørelse af 20. januar 2006 fastslog, at en aftalt særlig metode, der foreskrev afrunding opad til to decimaler, var i overensstemmelse med såvel Det Forenede Kongeriges lovgivning som med sjette direktiv.

12 Royal Bank of Scotland iværksatte appel af denne afgørelse til Court of Session (Scotland). Da denne ret er af den opfattelse, at en afgørelse af tvisten afhænger af fortolkningen af direktivet, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kræves det efter [sjette direktivs] artikel 19, stk. 1, andet afsnit, [...] at den pro rata-sats, hvormed en afgiftspligtig person i henhold til [direktivets] artikel 17, stk. 5, kan fradrage, beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal, når

a) denne pro rata-sats er en pro rata-sats, der er beregnet for en sektor inden for den afgiftspligtige persons virksomhed i overensstemmelse med enten litra a) eller b) i [sjette direktivs] artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, og/eller

b) denne pro rata-sats er en pro rata-sats, der er beregnet under hensyntagen til, hvordan den afgiftspligtige person benytter samtlige eller en del af goderne og tjenesteydelserne, i overensstemmelse med [direktivets] artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra c), og/eller

c) denne pro rata-sats er en pro rata-sats, der er beregnet for samtlige eller en del af de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har benyttet til alle de transaktioner, der er omhandlet i [sjette direktivs] artikel 17, stk. 5, første afsnit, i overensstemmelse med [direktivets] artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d)?

2) Kan medlemsstaterne i henhold til [sjette direktivs] artikel 19, stk. 1, andet afsnit, kræve, at den pro rata-sats, hvormed en afgiftspligtig person kan fradrage i henhold til [direktivets] artikel 17, stk. 5, afrundes opad til et andet beløb end det nærmeste hele tal?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

13 Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om medlemsstaterne er forpligtet til at anvende afrundingsreglen i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, andet afsnit, når pro rata-satsen for fradragsretten for indgående moms beregnes efter en særlig metode i medfør af direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a), b), c) eller d).

14 Det følger af fast retspraksis, at fradragsretten i sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses (dom af 6.10.2005, sag C-243/03, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 8411, præmis 28 og den deri

nævnte retspraksis).

15 Fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (jf. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

16 Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der således hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (dom af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 20).

17 Sjettede direktivs artikel 17, stk. 5, opstiller reglerne for fradragsretten for moms med hensyn til tilfælde, hvor momsen vedrører goder eller tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person »benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag«. I et sådant tilfælde er fradrag i henhold til sjettede direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, kun tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for afgiftspligtige transaktioner (Abbey National-dommen, præmis 37, og dom af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 34).

18 Fradragsretten beregnes i medfør af sjettede direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, i henhold til en pro rata-sats, der beregnes i henhold til direktivets artikel 19.

19 Direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, tillader imidlertid en undtagelse til denne regel, idet den tillader medlemsstaterne at fastsætte en af de andre metoder for beregning af fradragsretten, der er opregnet i dette afsnit, dvs. bl.a. fastsættelse af en særskilt pro rata-sats for hver virksomhedssektor eller fradrag under hensyntagen til, hvilken specifik virksomhed samtlige eller en del af goderne eller ydelserne benyttes til, eller endog at foreskrive, at fradragsretten under visse betingelser er udelukket.

20 Hvad angår spørgsmålet om, efter hvilken metode medlemsstaterne skal afrunde det således fastsatte fradragsberettigede beløb, indeholder sidstnævnte bestemmelse ingen specifik regel.

21 I modsætning til, hvad Royal Bank of Scotland har gjort gældende, finder afrundingsreglen i sjettede direktivs artikel 19, stk. 1, andet afsnit, ikke anvendelse, for så vidt som et givet tilfælde er omfattet af en særlig ordning i direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit.

22 Som det klart fremgår af ordlyden af sjettede direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, henviser sidstnævnte bestemmelse udelukkende til pro rata-satsen for fradrag, der er fastsat i direktivets artikel 17, stk. 5, første afsnit, og fastsætter kun en detaljeret beregningsregel for den pro rata-sats, der er omhandlet i sidstnævnte bestemmelse.

23 Dette resultat følger endvidere af opbygningen af den pågældende bestemmelse. Mens sjettede direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, fastsætter, at direktivets artikel 19 som regel skal finde anvendelse ved beregning af den fradragsberettigede del, muliggør denne bestemmelses tredje afsnit, der indeholder ordet »dog«, at medlemsstaterne kan fastsætte undtagelser fra denne regel af større eller mindre rækkevidde, herunder endog en udelukkelse af fradragsretten.

24 Dette bekræftes endelig også ved formålet med sjettede direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a)-d), der bl.a., således som Kommissionen har gjort gældende, har til formål at tillade

medlemsstaterne under hensyntagen til den afgiftspligtiges specifikke kendetegn at nå frem til mere specifikke resultater. Disse stater skal derfor kunne anvende mere præcise afrundingsregler end den, der er fastsat i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, andet afsnit. Det ville være i strid med formålet med disse undtagelser med henblik på en forenkling at pålægge medlemsstaterne at afrunde efter sidstnævnte metode, der er mindre præcis.

25 Heraf følger, at for så vidt som et givet tilfælde er omfattet af en sådan undtagelsesordning, er det udelukket fra reglen om beregning af pro rata-satsen for fradraget i sjette direktivs artikel 19. Medlemsstaterne er således ikke forpligtede til at anvende afrundingsreglen i sidstnævnte bestemmelse, når de anvender beregningsmetoderne i direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a), b), c) eller d), men kan fastsætte egne afrundingsregler under overholdelse af de principper, som ligger til grund for det fælles momssystem (jf. dom af 10.7.2008, sag C-484/06, Koninklijke Ahold, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 33).

26 I modsætning til, hvad Royal Bank of Scotland har gjort gældende, bringes dette resultat på ingen måde i fare af det formål med sjette direktiv, der er omhandlet i dets betragtning 12, hvorefter beregningen af pro rata-satsen for fradraget bør foretages på ensartet måde i samtlige medlemsstater. For det første kræver denne betragtning ikke, at beregningen af pro rata-satsen for fradraget skal foretages på samme måde i samtlige medlemsstater. For det andet tillader direktivet selv, at beregningen af pro rata-satsen for fradraget foretages på forskellig måde i medlemsstaterne, idet den udtrykkeligt foreskriver mulighed for, at medlemsstaterne fraviger beregningsmetoden i direktivets artikel 19, stk. 1, med andre metoder.

27 Princippet om afgiftsneutralitet, som afspejler ligebehandlingsprincippet, og proportionalitetsprincippet kan desuden ikke anses for at indeholde krav om, at der kun anvendes én afrundingsmetode for samtlige disse beregningsmetoder (jf. i denne retning Koninklijke Aholddommen, præmis 37 og 41).

28 I modsætning til, hvad Royal Bank of Scotland har gjort gældende, bringes dette resultat heller ikke i fare af den fortolkning, der ville kunne foretages af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), da dette ikke finder anvendelse, idet det trådte i kraft den 1. januar 2007 og derfor efter de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

29 Det første præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at medlemsstaterne ikke er forpligtet til at anvende afrundingsreglen i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, andet afsnit, når pro rata-satsen for fradragsretten for indgående moms beregnes efter en særlig metode i medfør af direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a), b), c) eller d).

Det andet spørgsmål

30 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om sjette direktivs artikel 19, stk. 1, andet afsnit, tillader medlemsstaterne at kræve, at den fradragsberettigede pro rata-sats afrundes opad til et andet beløb end det nærmeste hele tal, når det fastsættes i medfør af direktivets artikel 17, stk. 5.

31 Dette spørgsmål om fortolkningen af sjette direktivs artikel 19, stk. 1, andet afsnit, opstår ikke, da medlemsstaterne ikke er forpligtet til at anvende afrundingsreglen i denne bestemmelse, når de anvender de beregningsmetoder, der er foreskrevet i direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit.

32 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål og de ovenstående bemærkninger er det uforholdende at besvare det andet præjudicielle spørgsmål.

Sagens omkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Medlemsstaterne er ikke forpligtet til at anvende afrundingsreglen i artikel 19, stk. 1, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, når pro rata-satsen for fradragsretten for indgående moms beregnes efter en særlig metode i medfør af direktivets artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra a), b), c) eller d).

Underskrifter

* Processprog: engelsk.