

Mål C-488/07

Royal Bank of Scotland Group plc

mot

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

(begäran om förhandsavgörande från Court of Session (Skottland))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet — Avdrag för ingående mervärdesskatt — Varor och tjänster som är avsedda att användas för såväl skattepliktiga som skattebefriade transaktioner — Avdrag enligt andelsmetod — Beräkning — Beräkningsmetoder enligt artikel 17.5 tredje stycket — Skyldighet att tillämpa avrundningsregeln i artikel 19.1 andra stycket”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Varor och tjänster som används för såväl skattepliktiga som skattebefriade transaktioner

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 17.5 tredje stycket och 19.1)

Medlemsstaterna är inte skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i artikel 19.1 andra stycket i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, då den avdragsgilla andelen av den ingående skatten beräknas enligt en av de särskilda metoder som anges i artikel 17.5 tredje stycket a, b, c eller d i detta direktiv.

Artikel 19.1 i sjätte direktivet hänvisar bara till den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket i det direktivet. Genom den förnämnda artikeln fastställs således en detaljerad beräkningsregel enbart för den andel som avses i denna sistnämnda bestämmelse. Av det ovan anförda följer att då ett givet fall underställs en avvikande ordning, som den som föreskrivs enligt artikel 17.5 tredje stycket a–d i sjätte direktivet, omfattas det inte av den beräkningsregel som avser den avdragsgilla andel som föreskrivs i artikel 19 i sjätte direktivet. Medlemsstaterna är därmed inte heller skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i den sistnämnda bestämmelsen då de tillämpar de beräkningsmetoder som anges i artikel 17.5 tredje stycket a, b, c och d i samma direktiv, utan kan anta egna avrundningsregler, under förutsättning att de principer som underbygger det gemensamma mervärdesskattesystemet respekteras.

(se punkterna 22, 25 och 29, samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 18 december 2008 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Varor och tjänster som är avsedda att användas för såväl skattepliktiga som skattebefriade transaktioner – Avdrag enligt andelsmetod – Beräkning – Beräkningsmetoder enligt artikel 17.5 tredje stycket – Skyldighet att tillämpa regeln om avrundning enligt artikel 19.1 andra stycket”

I mål C-488/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Court of Session (Skottland, Förenade kungariket) genom beslut av den 31 oktober 2007, som inkom till domstolen den 5 november 2007, i målet

Royal Bank of Scotland Group plc

mot

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz (referent) samt domarna E. Juhász och G. Arestis,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 oktober 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Royal Bank of Scotland Group plc, genom C. Tyre, QC, och D. Small, advocate,
- Förenade kungarikets regering, genom Z. Bryanston-Cross och S. Ossowski, båda i egenskap av ombud, biträdda av I. Hutton, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17.5 tredje stycket och 19.1 andra stycket i rådets sjätte direktiv i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system

för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Denna begäran har framställts i ett mål mellan Royal Bank of Scotland Group plc (nedan kallad Royal Bank of Scotland) och Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallade "Commissioners"), den i mervärdesskattelhänseende behöriga myndigheten i Förenade Kungariket, angående omfattningen av bolagets avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som det är skyldigt.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 Tolfte skälet i sjätte direktivet har följande lydelse: "Avdragsreglerna bör harmoniseras till den del de påverkar de faktiska belopp som uppbärs. Den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater."

4 I artikel 17.5 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdeskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska bara den andel av mervärdeskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock:

- a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,
- d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,
- e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa."

5 Artikel 19.1 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där:

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,
- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka

mervärdesskatt inte är avdragsgill ...

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.”

Nationell rätt

6 I artikel 101 i 1995 års förordning om mervärdesskatt (Value Added Tax Regulations 1995) föreskrivs följande:

”1. Med förbehåll för vad som föreskrivs i artikel 102 ... ska den ingående skatt som en skattskyldig person har rätt att dra av ... utgöras av det belopp som fördelas på de skattepliktiga leveranserna enligt förevarande artikel.

2. För var och en av den föreskrivna redovisningsperioder föreskrivs följande:

...

d) De skattepliktiga transaktionerna omfattas av den ingående skatten på de varor och tjänster som den skattskyldige personen använder eller kommer att använda på såväl skattepliktiga som skattebefriade transaktioner, i samma proportion i förhållande till den totala ingående skatten, som den proportion som råder mellan värdet på den skattskyldige personens skattepliktiga transaktioner och värdet av vederbörandes samtliga transaktioner under denna period.

...

4. Den andel som beräknas enligt punkt 2 d ovan ska uttryckas som ett procenttal. Om det procenttalet inte utgör ett heltal, ska det avrundas uppåt till närmaste heltal.

...”

7 Av artikel 102.1 i denna förordning framgår att:

”Med förbehåll för vad som föreskrivs i artiklarna 103, 103A och 103B, får Commissioners tillåta eller föreskriva en skattskyldig person att använda en annan metod än den som beskrivs i artikel 101...”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Royal Bank of Scotland är företrädare för en koncern som huvudsakligen ägnar sig åt bankverksamhet och tillhandahållande av andra finansiella tjänster. Detta företag utför i sin verksamhet både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt. De varor och tjänster vars anskaffning medför mervärdesbeskattning av Royal Bank of Scotland är föremål för såväl skattepliktiga som skattebefriade transaktioner.

9 Det framgår av beslutet om hänskjutande att om en del av den ingående skatt som Royal Bank of Scotland erlägger inte helt kan hänföras till antingen skattepliktiga eller skattebefriade transaktioner kvalificerar parterna i målet således denna del som ”överbliven” ingående skatt.

10 Den 31 maj 2002 ingick parterna i målet ett avtal om godkännande av en särskild metod för delvis undantag gällande den överblivna ingående skatten för Royal Bank of Scotlands mervärdesskattegrupp. Detta avtal innehöll vissa parametrar inom vilka en överenskommelse kunde göras med det bolaget om användande av en särskild metod för var och en av de rörelsegrenar som omfattas av bolagets verksamhet. I avtalet angavs särskilt att då den metod som var tillämplig på en rörelsegren, eller en del av en rörelsegren som omfattas av Royal Bank of

Scotlands ekonomiska verksamhet, förutsatte att återbetalning av ingående skatt skulle baseras på ett beräknat procenttal, skulle det procenttalet avrundas två decimaler uppåt, och artikel 101(4) i 1995 års förordning om mervärdesskatt skulle inte tillämpas.

11 Royal Bank of Scotland intog därefter ståndpunkten att den sistnämnda bestämmelsen i avtalet av den 31 maj 2002 var oförenlig med artiklarna 17 och 19 i sjätte direktivet och därmed saknade verkan. Bolaget ansåg att avrundning enligt direktivet ska ske uppåt till närmaste heltal och försökte få till stånd en överenskommelse med Commissioners om en beräkningsmetod för att fördela avdragsgill överbliven ingående mervärdesskatt mellan olika rörelsegrenar av dess verksamhet som innebär avrundning uppåt till närmaste heltal. Då Commissioners beslutade att inte godta en sådan metod, överklagade Royal Bank of Scotland detta beslut till VAT & Duties Tribunal (mervärdesskattedomstolen), som i sitt beslut av den 20 januari 2006 fann att en överenskommelse om en särskild metod enligt vilken avrundning skulle ske uppåt och anges med två decimaler var förenlig både med nationell rätt och med sjätte direktivet.

12 Royal Bank of Scotland överklagade detta beslut till Court of Session (Skottland), som fann att lösningen på tvisten berodde på tolkningen av direktivet. Court of Session beslutade därför att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Innebär artikel 19.1 andra stycket i direktiv 77/388/EEG (sjätte mervärdesskattedirektivet) att den andel som är avdragsgill för en skattskyldig person enligt artikel 17.5 [i sjätte direktivet] skall fastställas på årsbasis, som ett procenttal och avrundas uppåt till ett tal som inte överstiger närmaste högre enhet, då

a) den andelen är en andel som har bestämts för en sektor av den skattskyldiges verksamhet i enlighet med antingen artikel 17.5 tredje stycket a eller b [i det direktivet], och/eller

b) den andelen är en andel som har bestämts på grundval av hur den skattskyldige använder samtliga eller en del av varorna och tjänsterna i enlighet med artikel 17.5 tredje stycket c [i det nämnda direktivet], och/eller

c) den andelen är en andel som har bestämts avseende samtliga de varor och tjänster som den skattskyldige använder för samtliga transaktioner som avses i artikel 17.5 första stycket [i sjätte direktivet], i enlighet med artikel 17.5 tredje stycket d i samma direktiv?

2. Ger artikel 19.1 andra stycket [i sjätte direktivet] utrymme för medlemsstaterna att kräva att den andel som är avdragsgill för en skattskyldig person enligt artikel 17.5 [i samma direktiv] ska avrundas till ett annat tal än närmaste högre enhet?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

13 Den nationella domstolen undrar genom den första tolkningsfrågan om medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i artikel 19.1 andra stycket i sjätte direktivet när den avdragsgilla andelen av den ingående skatten beräknas enligt en av de särskilda metoder som anges i artikel 17.5 tredje stycket a, b, c eller d i det direktivet.

14 Enligt fast rättspraxis utgör avdragsrätten enligt artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan därför i princip inte inskränkas (se dom av den 6 oktober 2005 i mål C-243/03, kommissionen mot Frankrike, REG 2005, s. I-8411, punkt 28 samt där angiven rättspraxis).

15 Avdragssystemets syfte är att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska

betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet, inte till någon del belastar vederbörande själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, *Abbey National*, REG 2001, s. I-1361, punkt 24 samt där angiven rättspraxis).

16 När varor eller tjänster anskaffas av den skattskyldige för att användas i verksamhet som är undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt eller inte faller inom tillämpningsområdet för denna, ska det således inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan (dom av den 14 september 2006 i mål C-72/05, *Wollny*, REG 2006, s. I-8297, punkt 20).

17 I artikel 17.5 i sjätte direktivet fastställs det tillämpliga systemet för avdragsrätt av mervärdesskatt som avser varor och tjänster som används av den skattskyldiga personen "för att genomföra såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill". I sådana fall ska, enligt artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet, avdrag endast medges för den del av mervärdesskatten som kan hänföras till de skattepliktiga transaktionerna (domen i det ovannämnda målet *Abbey National*, punkt 37, och dom av den 27 september 2001 i mål C-16/00, *Cibo Participations*, REG 2001, s. I-6663, punkt 34).

18 Avdragsrätten beräknas i enlighet med artikel 17.5 andra stycket i sjätte direktivet, beroende på den andel som har fastställts med stöd av artikel 19.1 i samma direktiv.

19 Enligt ovannämnda artikel 17.5 tredje stycket medges emellertid ett undantag från denna regel genom att medlemsstaterna tillåts att föreskriva att en av de andra metoder för beräkning av avdragsrätten som anges i det stycket skall tillämpas, det vill säga bland annat den metod som innebär att det fastställs en andel för varje rörelsegren eller att avdrag får göras på grundval av huruvida alla eller en del av varorna och tjänsterna har hänförts till en viss verksamhet, eller till och med utesluta avdragsrätt under vissa förutsättningar.

20 Denna bestämmelse innefattar ingen specifik regel vad gäller frågan om enligt vilken beräkningsmetod medlemsstaterna bör avrunda det avdragsgilla beloppet som sålunda har fastställts.

21 I motsats till vad *Royal Bank of Scotland* har gjort gällande kan avrundningsregeln i artikel 19.1, andra stycket, i sjätte direktivet, inte tillämpas då ett givet fall är underställt en särskild ordning enligt artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet.

22 Det framgår tydligt av ordalydelsen i artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet att den sistnämnda bestämmelsen bara hänvisar till den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket i det direktivet. Genom de nämnda artiklarna fastställs således en detaljerad beräkningsregel enbart för den andel som avses i denna sistnämnda bestämmelse.

23 Detta framgår dessutom av den allmänna systematiken i de aktuella bestämmelserna. Medan det anges i artikel 17.5 andra stycket att den avdragsgilla andelen som regel skall bestämmas i enlighet med artikel 19, framgår det av artikel 17.5 tredje stycket som inleds med ordet "dock", att medlemsstaterna får göra undantag från denna regel av större eller mindre räckvidd, samt till och med helt utesluta avdragsrätten.

24 Detta bekräftas slutligen även av ändamålet med artikel 17.5 tredje stycket a, b, c och d i sjätte direktivet, vilket särskilt, som kommissionen har gjort gällande, syftar till att, med beaktande av den specifika karaktären av den skattskyldiges verksamhet, tillåta medlemsstaterna att uppnå

mer exakta resultat. Medlemsstaterna bör följaktligen kunna tillämpa mer precisa avrundningsregler än dem som anges i artikel 19.1 andra stycket i sjätte direktivet. Att för enkelhetens skull förplikta medlemsstaterna att avrunda enligt denna sistnämnda mindre precisa metod skulle strida mot ändamålet med dessa undantag.

25 Av det ovan anförda följer att då ett givet fall underställs en sådan avvikande ordning, omfattas det inte av den beräkningsregel som avser den avdragsgilla andel som föreskrivs i artikel 19 i sjätte direktivet. Medlemsstaterna är därmed inte heller skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i den sistnämnda bestämmelsen då de tillämpar de beräkningsmetoder som anges i artikel 17.5 tredje stycket a, b, c och d, i samma direktiv, utan kan anta egna avrundningsregler, under förutsättning att de principer som underbygger det gemensamma mervärdesskattesystemet respekteras (se dom av den 10 juli 2008 i mål C-484/06, Koninklijke Ahold, REG 2008, s. I-0000, punkt 33).

26 I motsats till vad Royal Bank of Scotland har gjort gällande ifrågasätts på intet vis detta konstaterande genom sjätte direktivets syfte som anges i dess tolfte skäl, enligt vilket den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater. Dels krävs det inte enligt det angivna skälet att den avdragsgilla andelen ska beräknas på identiskt sätt i alla medlemsstater. Dels medger sjätte direktivet, genom att uttryckligen ge utrymme för medlemsstaterna att avvika från beräkningsmetoden i artikel 19.1 och använda andra metoder, att den avdragsgilla andelen beräknas på olika sätt i medlemsstaterna.

27 Då principen om skatteneutralitet dessutom reflekterar principen om likabehandling, liksom proportionalitetsprincipen, kan de inte medföra att en enskild avrundningsmetod ska tillämpas för varje beräkningsmetod (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet, Koninklijke Ahold, punkterna 37 och 41).

28 Slutligen, och i motsats till vad Royal Bank of Scotland har gjort gällande, har detta konstaterande inte heller ifrågasatts genom den tolkning som rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) kan ges. Direktivet trädde nämligen i kraft den 1 januari 2007, således efter att de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen ägde rum. Det nämnda direktivet var följaktligen inte tillämpligt.

29 Mot bakgrund av ovanstående beaktanden bör den första tolkningsfrågan besvaras så att medlemsstaterna inte är skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i artikel 19.1 andra stycket i sjätte direktivet när den avdragsgilla andelen av den ingående skatten beräknas enligt en av de särskilda metoder som anges i artikel 17.5 tredje stycket a, b, c eller d i detta direktiv.

Den andra frågan

30 Den nationella domstolen undrar genom den andra tolkningsfrågan huruvida medlemsstaterna kan kräva enligt artikel 19.1 andra stycket i sjätte direktivet att den avdragsgilla andelen avrundas uppåt till en annan siffra än nästa heltal då denna fastställs i enlighet med artikel 17.5 i samma direktiv.

31 Denna fråga gällande tolkningen av artikel 19.1 andra stycket i sjätte direktivet uppkommer inte, eftersom medlemsstaterna inte är skyldiga att tillämpa den avrundningsregel som föreskrivs i denna bestämmelse vid tillämpning av de beräkningsmetoder som anges i artikel 17.5 tredje stycket i det nämnda direktivet.

32 Av det ovanstående följer, med hänsyn till svaret på den första frågan och med beaktande av ovanstående, att det inte är nödvändigt att besvara den andra tolkningsfrågan.

Rättegångskostnader

33 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Medlemsstaterna är inte skyldiga att tillämpa avrundningsregeln i artikel 19.1 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund, då den avdragsgilla andelen av den ingående skatten beräknas enligt en av de särskilda metoder som anges i artikel 17.5 tredje stycket a, b, c eller d i detta direktiv.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.