ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

14 december 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 77/388/EEG — Artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d) — Werkingssfeer — Toepassing van een pro rata voor de aftrek op de belasting over de toegevoegde waarde die is geheven over de verwerving van alle door een belastingplichtige gebruikte goederen en diensten — Bijkomstige handelingen — Gebruik van de omzet als aanwijzing”

In zaak C-378/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Commissione tributaria regionale di Roma (regionale commissie voor belastinggeschillen Rome, Italië) bij beslissing van 6 mei 2015, ingekomen bij het Hof op 16 juli 2015, in de procedure

Mercedes Benz Italia SpA

tegen

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

wijst HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: L. Bay Larsen, kamerpresident, M. Vilaras, J. Malenovský (rapporteur), M. Safjan en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: I. Illéssy, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 april 2016,

gelet op de opmerkingen van:

— Mercedes Benz Italia SpA, vertegenwoordigd door P. Centore, avvocato,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door E. De Bonis, G. De Bellis en M. Capolupo, avvocati dello Stato,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en D. Recchia als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 29 juni 2016,

* * Procestaal: Italiaans.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17, lid 5, en artikel 19 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 1977, L 145, blz. 1), in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie (hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Mercedes Benz Italia Spa (hierna: „Mercedes Benz") en de Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (belastingdienst – provinciale directie Rome 3; hierna: „belastingdienst") over aftrekken van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) die Mercedes Benz voor het belastingjaar 2004 heeft verricht.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De zeventiende overweging van de Zesde richtlijn luidde als volgt:

„Overwegende dat de lidstaten, met inachtneming van bepaalde beperkingen en voorwaarden, bijzondere van de onderhavige richtlijn afwijkende maatregelen moeten kunnen treffen of handhaven, ten einde de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen;

[…]"

4 Artikel 13, B, van die richtlijn bepaalde:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor […]:

d) de volgende handelingen:

1. verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend;

[…]"

5 Artikel 17, leden 2 en 5, van die richtlijn luidde als volgt:

„2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige in het binnenland geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere tot voldoening van belasting gehouden belastingplichtige in het binnenland verrichte of te verrichten diensten;

[…]

5. 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 de 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."

6 In artikel 19, leden 1 en 2, van die richtlijn, met als opschrift „Berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek", was in de volgende bewoordingen gesteld:

„1. 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 […] 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.

2. In afwijking van het bepaalde in lid 1 wordt voor de berekening van het pro rata buiten beschouwing gelaten de omzet met betrekking tot […] bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen. […]"

7 De Zesde richtlijn is ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), die op 1 januari 2007 in werking is getreden.

Italiaans recht

8 Artikel 10, punt 1, van decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (decreet van de president van de Republiek nr. 633 tot invoering en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde) van 26 oktober 1972 (GURI nr. 292 van 11 november 1972), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „DPR nr. 633/72"), luidt als volgt:

„Van belastingheffing zijn vrijgesteld:

dienstverrichtingen met betrekking tot de verlening van kredieten en de bemiddeling inzake kredieten, het beheer van kredieten en de financieringshandelingen […]."

9 Artikel 19, lid 5, van DPR nr. 633/72, bepaalt het volgende:

„Wat belastingplichtigen betreft die zowel activiteiten verrichten die handelingen meebrengen waarvoor recht op aftrek bestaat, als activiteiten die vrijgestelde handelingen meebrengen […], wordt de belastingaftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerste categorie van handelingen, en het betrokken bedrag wordt berekend door toepassing van het in artikel 19-bis bedoelde aftrekpercentage."

10 Blijkens het aan het Hof overgelegde dossier geldt de in artikel 19, lid 5, van DPR nr. 633/72 voorgeschreven methode voor de vaststelling van het recht op aftrek voor alle goederen en diensten die worden verworven door belastingplichtigen welke handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en vrijgestelde handelingen verrichten.

11 Artikel 19-bis van DPR nr. 633/72 luidt als volgt:

„1. Het in artikel 19, lid 5, bedoelde aftrekpercentage wordt bepaald door de verhouding tussen het bedrag van de in het betrokken jaar verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, en hetzelfde bedrag vermeerderd met de in hetzelfde jaar verrichte vrijgestelde handelingen. Het aftrekpercentage wordt afgerond op de hogere of lagere eenheid naargelang het gedeelte na de komma lager dan wel hoger dan vijf tienden is.

2. Voor de berekening van het in lid 1 bedoelde aftrekpercentage wordt geen rekening gehouden met […] de vrijgestelde handelingen die zijn vermeld in de punten 1 tot en met 9 [van artikel 10 van DPR nr. 633/72], wanneer zij geen deel uitmaken van de hoofdactiviteit van de belastingplichtige dan wel bijkomstig zijn aan belastbare handelingen, onverminderd de niet-aftrekbaarheid van de belasting over goederen en diensten die uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van die laatste handelingen."

12 Artikel 36 van DPR nr. 633/72 luidt als volgt:

„(1) Wat belastingplichtigen betreft die meerdere activiteiten uitoefenen, is de belasting globaal en cumulatief van toepassing op alle activiteiten, op basis van de totale omzet, onder voorbehoud van de bepalingen van de volgende leden.

(2) Indien de belastingplichtige ondernemingen exploiteert of meerdere ambachten of beroepen uitoefent, is de belasting afzonderlijk van toepassing op de exploitatie van ondernemingen en de uitoefening van ambachten of beroepen, in overeenstemming met de respectievelijk toepasselijke bepalingen en op basis van de omzet.

(3) De belastingplichtigen die meerdere ondernemingen exploiteren of meerdere activiteiten uitoefenen in het kader van dezelfde onderneming of meerdere ambachten of beroepen kunnen ervoor kiezen om bepaalde van de door hen uitgeoefende activiteiten afzonderlijk te laten belasten, door deze

keuze aan de belastingdienst mede te delen in hun aangifte betreffende het voorgaande jaar of in hun verklaring betreffende de aanvang van hun activiteit. In dat geval wordt de in artikel 19 bedoelde aftrek verleend, mits voor de activiteit een aparte boekhouding wordt gevoerd. In afwijking van de bepalingen van het vorige lid is deze aftrek evenwel uitgesloten voor de belasting over niet-afschrijfbare goederen die gemengd worden gebruikt. De keuze sorteert effect zolang zij niet wordt herroepen en in elk geval gedurende een periode van minstens drie jaren. […] De bepalingen van het onderhavige lid zijn voorts van toepassing op belastingplichtigen […] die activiteiten uitoefenen die zijn vrijgesteld in de zin van artikel 10, lid 1.

(4) De belasting is in elk geval afzonderlijk van toepassing, in overeenstemming met de respectievelijk toepasselijke bepalingen en op basis van de totale omzet van elk ervan, […].

(5) In alle gevallen waarin de belasting afzonderlijk over een bepaalde activiteit wordt geheven, wordt de in artikel 19 bedoelde aftrek, wanneer deze wordt verlaagd ingevolge lid 3 van dat artikel of forfaitair wordt toegepast, verleend voor de belasting over gemengd gebruikte goederen en diensten, binnen de grenzen van het gedeelte dat kan worden toegerekend aan de uitoefening van de activiteit zelf. De overgang en overdracht van diensten naar de activiteit waarvoor de verlaagde of forfaitaire aftrek geldt, zijn dienstverrichtingen in de zin van artikel 3 en worden geacht op basis van hun normale waarde te hebben plaatsgevonden op de datum waarop zij worden verricht. […]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

13 Mercedes Benz is verantwoordelijk voor de strategische leiding over de verkoop van de merken van de groep Daimler-Chrysler in Italië.

14 Mercedes Benz heeft in haar btw-aangifte voor het belastingjaar 2004 haar financiële activiteiten, namelijk het verstrekken van leningen aan haar dochterondernemingen, als „bijkomstig” aan haar belastbare activiteiten gekwalificeerd, en naar aanleiding daarvan de opgelopen rente op deze leningen uitgesloten van de berekening van de noemer van de breuk waarmee het in artikel 19-bis van DPR nr. 633/72 bedoelde aftrekpercentage wordt vastgesteld.

15 Naar aanleiding van een belastingcontrole in 2008 betreffende het belastingjaar 2004 heeft de belastingdienst van Mercedes Benz voor een bedrag van 1 755 882 EUR aan btw nagevorderd, op grond dat de voor die leningen ontvangen rente ten onrechte was uitgesloten van de noemer van de breuk waarmee het aftrekpercentage was vastgesteld, aangezien de verstrekking van die leningen een van de voornaamste activiteiten van Mercedes Benz was, waarbij de opgelopen rente op die leningen 71,64 % van haar totale omzet vormde.

16 Mercedes Benz heeft tegen dat besluit beroep ingesteld bij de Commissione tributaria provinciale di Roma (provinciale commissie voor belastinggeschillen Rome, Italië), die het beroep heeft verworpen. Vervolgens heeft Mercedes Benz tegen dat vonnis hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Commissione tributaria regionale di Roma (regionale commissie voor belastinggeschillen Rome, Italië).

17 In het kader van dat geding heeft Mercedes Benz betoogd dat zij gerechtigd was de opgelopen rente op de verleende kredieten uit te sluiten van de noemer van de breuk waarmee het aftrekpercentage in het kader van de btw was vastgesteld, en heeft zij met name aangevoerd dat in elk geval de nationale wetgever de artikelen 168 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112 onjuist had omgezet, door te bepalen dat het in artikel 19-bis van DPR nr. 633/72 bedoelde pro rata voor de toepassing van de aftrek gelijkelijk van toepassing is op alle door een belastingplichtige verworven goederen en diensten, ongeacht of die goederen en diensten worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, of voor die twee types handelingen.

18 In die omstandigheden heeft de Commissione tributaria regionale di Roma de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staan, met het oog op de uitoefening van het recht van aftrek, de nationale wetgeving (meer bepaald artikel 19, lid 5, en artikel 19-bis, van DPR nr. 633/72) en de praktijk van de nationale belastingdienst, die vereisen dat wordt uitgegaan van de samenstelling van de omzet van de marktdeelnemer, mede ter vaststelling welke handelingen zogenoemd bijkomstig zijn, maar die niet voorzien in een berekeningsmethode die is gebaseerd op de samenstelling en daadwerkelijke bestemming van de verwervingen en objectief weergeeft welk aandeel van de uitgaven werkelijk toe te rekenen is aan elk van de – belaste of niet-belaste – activiteiten van de belastingplichtige, in de weg aan een uitlegging van de artikelen 168 en 173 tot en met 175 van richtlijn [2006/112] waarbij rekening wordt gehouden met de [Unie]rechtelijke beginselen van evenredigheid, doeltreffendheid en neutraliteit?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Opmerkingen vooraf

19 In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing weliswaar formeel verwees naar de artikelen 168 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112, maar dat tijdens het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaar het recht op aftrek van de belastingplichtigen voornamelijk werd geregeld door de artikelen 17 en 19 van de Zesde richtlijn.

20 In de tweede plaats blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat de nationale wetgever door de vaststelling van artikel 19, lid 5, en artikel 19-bis van DPR nr. 633/72 gebruik heeft willen maken van de afwijkende methode waarin is voorzien bij artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn.

21 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de verwijzende rechter met zijn vraag in wezen wenst te vernemen of artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), en artikel 19 van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling en een nationale praktijk, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, op grond waarvan een belastingplichtige verplicht is:

— voor alle door hem verworven goederen en diensten een pro rata voor de toepassing van de aftrek toe te passen dat is gebaseerd op de omzet, zonder dat is voorzien in een berekeningsmethode die is gebaseerd op de aard en daadwerkelijke bestemming van elk van de verworven goederen en diensten en objectief weergeeft welk aandeel van de uitgaven werkelijk toe te rekenen is aan elk van de belaste of niet-belaste activiteiten; en

— uit te gaan van de samenstelling van zijn omzet om vast te stellen welke handelingen als „bijkomstig" kunnen worden aangemerkt.

Antwoord van het Hof

22 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat belastingplichtigen ingevolge artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn de belasting kunnen aftrekken die is geheven over de verwerving of levering van goederen of diensten die bestemd zijn om uitsluitend te worden gebruikt voor de verrichting van belaste handelingen.

23 Wat goederen en diensten betreft die bestemd zijn om te worden gebruikt ten behoeve van zowel handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, is volgens artikel 17, lid 5, eerste alinea, van die richtlijn aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen.

24 Artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn biedt de lidstaten evenwel de mogelijkheid om gebruik te maken van daarvan afwijkende, specifieke methoden voor de bepaling van het recht van aftrek, waaronder de in punt d) van deze bepaling vermelde methode (zie in die zin arrest van 8 november 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punt 24).

25 Volgens artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn kan een lidstaat een belastingplichtige toestaan of verplichten de aftrek toe te passen volgens de in artikel 17, lid 5, eerste alinea, van die richtlijn vastgestelde regel voor alle goederen en diensten die zijn gebruikt voor alle daarin bedoelde handelingen.

26 In de eerste plaats moet worden onderzocht of artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn, gelezen in de context ervan, aldus moet worden uitgelegd dat de daarin vastgestelde berekeningswijze van het recht op aftrek van de btw vereist dat gebruik wordt gemaakt van een pro rata voor de toepassing van de aftrek dat op de omzet is gebaseerd.

27 In dat verband zij opgemerkt dat, anders dan het geval is bij de andere afwijkende berekeningsmethoden die in artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn zijn vermeld, de in punt d) ervan vastgestelde berekeningsmethode uitdrukkelijk bepaalt dat deze methode moet worden toegepast volgens de in artikel 17, lid 5, eerste alinea, van die richtlijn bedoelde regel.

28 Zoals blijkt uit punt 23 van het onderhavige arrest, geeft de in artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde regel evenwel niet nader aan hoe het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat concreet moet worden bepaald.

29 Dat neemt echter niet weg dat de tweede alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, die onmiddellijk volgt op de eerste alinea en begint met de woorden „dit pro rata”, en aldus verwijst naar het pro rata voor de toepassing van de aftrek bedoeld in de eerste alinea, preciseert dat bedoeld pro rata overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 van die richtlijn wordt bepaald.

30 Artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat het pro rata voor de toepassing van de aftrek bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, van die richtlijn moet worden vastgesteld op basis van een breuk, waarvan de teller bestaat uit de omzet van de handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat en de noemer bestaat uit de omzet voor die handelingen en voor de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

31 Bijgevolg moet de verwijzing in artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn naar de conformiteit met de in de eerste alinea van dit lid bedoelde regel aldus worden begrepen dat zij inhoudt dat bij de uitvoering van die bepaling gebruik wordt gemaakt van een pro rata voor de toepassing van de aftrek dat is gebaseerd op de omzet.

32 Daaruit volgt dat artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 17, lid 5, eerste en tweede alinea, en artikel 19, lid 1, van die richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de daarin vastgestelde berekeningswijze van het recht op btw-aftrek vereist dat gebruik wordt gemaakt van een op de omzet gebaseerd pro rata.

33 In de tweede plaats moet worden onderzocht of artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn eraan in de weg staat dat een lidstaat een belastingplichtige verplicht om op alle door hem verworven goederen en diensten een pro rata voor de toepassing van de aftrek toe te passen dat is gebaseerd op de omzet, waarbij geen rekening wordt gehouden met de aard en werkelijke bestemming van elk van die goederen en diensten.

34 In dat verband blijkt enerzijds reeds uit de bewoordingen van artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn dat de berekening van een pro rata voor de toepassing van de aftrek om het bedrag van de aftrekbare btw te bepalen, in beginsel voorbehouden is aan uitsluitend de goederen en diensten die door een belastingplichtige worden gebruikt zowel voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat (zie in die zin arresten van 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 40, en van 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punt 25).

35 Anderzijds kunnen de lidstaten ingevolge artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn een 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".

36 Gelet op het feit dat artikel 17, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, waaraan uitdrukkelijk wordt gerefereerd in artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van deze richtlijn, verwijst naar handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat alsook naar handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, moeten de woorden „alle daarin bedoelde handelingen" aldus worden opgevat dat deze zien op de twee types handelingen die in artikel 17, lid 5, eerste alinea, van die richtlijn zijn vermeld.

37 In tegenstelling tot de eerste alinea van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, zijn de woorden „zowel... als" niet te vinden in de derde alinea, onder d), van artikel 17, lid 5.

38 Bij gebreke van een dergelijke precisering moet artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn worden opgevat als een verwijzing naar alle goederen en diensten die door de betrokken belastingplichtige worden gebruikt om handelingen te verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat of handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, zonder dat noodzakelijk is dat die goederen en diensten worden gebruikt om zowel het ene als het andere type handeling te verrichten.

39 Er zij immers aan herinnerd dat wanneer een Unierechtelijke bepaling voor verschillende uitleggingen vatbaar is, de voorkeur moet worden gegeven aan de uitlegging die de nuttige werking van de bepaling kan verzekeren (zie met name arrest van 9 maart 2000, EKW en Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, punt 41).

40 Zou artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn in die zin worden uitgelegd dat deze bepaling slechts van toepassing is op goederen en diensten die worden gebruikt om „zowel" handelingen te verrichten waarvoor recht op aftrek bestaat „als" handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, dan zou dat echter tot gevolg hebben dat aan die bepaling dezelfde draagwijdte wordt verleend als die van artikel 17, lid 5, eerste alinea, van die richtlijn, waarvan die bepaling evenwel wordt geacht af te wijken.

41 Het is juist dat de verwijzende rechter lijkt te betwijfelen of de uitlegging in punt 38 van het onderhavige arrest verenigbaar is met de beginselen van evenredigheid van de aftrekken, van doeltreffendheid van het recht op aftrek en van neutraliteit van de btw.

42 Zonder dat behoeft te worden onderzocht wat het precieze gevolg is van die beginselen voor de uitlegging van artikel 17, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn, moet worden vastgesteld dat de inaanmerkingneming van die beginselen, die ten grondslag liggen aan het btw-stelsel maar waarvan de wetgever mag afwijken, echter in elk geval geen uitlegging kan rechtvaardigen welke die afwijking, die uitdrukkelijk door de wetgever is gewild, elk nuttig effect zou ontnemen.

43 De overwegingen in punt 38 van het onderhavige arrest vinden bovendien steun in een van de door de Zesde richtlijn nagestreefde doelstellingen, die blijkens de zeventiende overweging erin bestaat, het mogelijk te maken betrekkelijk eenvoudige toepassingsregels toe te passen (zie in die zin arrest van 8 maart 2012, Commissie/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, punt 35).

44 Door de toepassing van de berekeningsregel van artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), van de Zesde richtlijn zijn de belastingplichtigen immers niet verplicht om de door hen gekochte goederen en diensten te bestemmen voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, voor handelingen waarvoor geen dergelijk recht bestaat, of voor die twee types handelingen, en bijgevolg hoeven de nationale belastingdiensten niet na te gaan of die bestemming correct heeft plaatsgevonden.

45 In de derde plaats moet worden vastgesteld of een lidstaat, gelet op artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn, mag voorschrijven dat die belastingplichtige ook dient uit te gaan van de samenstelling van zijn omzet om vast te stellen welke van de verrichte handelingen als bijkomstig kunnen worden aangemerkt.

46 In dat verband zij eraan herinnerd dat, ingevolge artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn, voor de berekening van het in lid 1 van dat artikel bedoelde pro rata de omzet met betrekking tot „bijkomstige handelingen ter zake van onroerende goederen en bijkomstige financiële handelingen” buiten beschouwing moet worden gelaten. De Zesde richtlijn bevat echter geen definitie van dat laatste begrip.

47 Het Hof heeft evenwel reeds verklaard dat de omvang van de opbrengsten uit financiële handelingen die binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen weliswaar een aanwijzing kan vormen dat deze handelingen niet mogen worden aangemerkt als bijkomstig in de zin van artikel 19, lid 2, van die richtlijn, maar dat de omstandigheid dat meer inkomsten uit dergelijke handelingen worden gehaald dan uit de activiteit die de betrokken onderneming als hoofdactiviteit aanmerkt, die handelingen als zodanig niet kan uitsluiten van de kwalificatie als „bijkomstige handelingen” in de zin van deze bepaling (zie in die zin arrest van 29 april 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punt 77).

48 Bovendien blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat een economische activiteit moet worden aangemerkt als „bijkomstig” in de zin van artikel 19, lid 2, van de Zesde richtlijn, wanneer zij niet het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk vormt van de belastbare activiteit van de onderneming of wanneer zij geen aanmerkelijk gebruik impliceert van de goederen of diensten waarvoor btw verschuldigd is (zie in die zin arresten van 11 juli 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, punt 22; van 29 april 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, punt 76, en van 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punt 31).

49 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de samenstelling van de omzet van de belastingplichtige een relevante factor is om vast te stellen of bepaalde handelingen moeten worden geacht „bijkomstig” te zijn in de zin van artikel 19, lid 2, tweede volzin, van de Zesde richtlijn, maar dat daarbij ook rekening moet worden gehouden met het verband tussen die handelingen en de belastbare activiteiten van die belastingplichtige en, in voorkomend geval, met het gebruik dat deze handelingen impliceren van de goederen en diensten waarvoor btw is verschuldigd.

50 Gelet op het voorgaande moeten artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), en artikel 19 van de Zesde richtlijn aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling en een nationale praktijk, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, op grond waarvan een belastingplichtige verplicht is:

— voor alle door hem verworven goederen en diensten een pro rata voor de toepassing van de aftrek toe te passen dat is gebaseerd op de omzet, zonder dat is voorzien in een berekeningsmethode die is gebaseerd op de aard en daadwerkelijke bestemming van elk van de verworven goederen en diensten en objectief weergeeft welk aandeel van de uitgaven werkelijk toe te rekenen is aan elk van de belaste of niet-belaste activiteiten, en

— uit te gaan van de samenstelling van zijn omzet om vast te stellen welke handelingen als „bijkomstig" kunnen worden aangemerkt, mits bij de met het oog daarop verrichte beoordeling ook rekening wordt gehouden met het verband tussen die handelingen en de belastbare activiteiten van die belastingplichtige en, in voorkomend geval, met het gebruik dat deze handelingen impliceren van de goederen en diensten waarvoor btw is verschuldigd.

Kosten

51 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 17, lid 5, derde alinea, onder d), en artikel 19 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, moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet in de weg staan aan een nationale regeling en een nationale praktijk, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, op grond waarvan een belastingplichtige verplicht is:

— **voor alle door hem verworven goederen en diensten een pro rata voor de toepassing van de aftrek toe te passen dat is gebaseerd op de omzet, zonder dat is voorzien in een berekeningsmethode die is gebaseerd op de aard en daadwerkelijke bestemming van elk van de verworven goederen en diensten en objectief weergeeft welk aandeel van de uitgaven werkelijk toe te rekenen is aan elk van de belaste of niet-belaste activiteiten, en**

— **uit te gaan van de samenstelling van zijn omzet om vast te stellen welke handelingen als „bijkomstig" kunnen worden aangemerkt, mits bij de met het oog daarop verrichte beoordeling ook rekening wordt gehouden met het verband tussen die handelingen en de belastbare activiteiten van die belastingplichtige en, in voorkomend geval, met het gebruik dat deze handelingen impliceren van de goederen en diensten waarvoor belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd.**

ondertekeningen