Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

12. september 2013 *

»Moms — sjette direktiv 77/388/EØF — artikel 17 og 19 — fradrag for indgående afgift — goder og tjenesteydelser, der benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag — pro rata-fradrag — beregning af pro rata-satsen — filialer beliggende i andre medlemsstater og i tredjelande — manglende medregning af deres omsætning«

I sag C-388/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 11. juli 2011, indgået til Domstolen den 22. juli 2011, i sagen:

**Le Crédit Lyonnais**

mod

**Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (refererende dommer) og M. Berger,

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: fuldmægtig V. Tourrès,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 27. september 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Le Crédit Lyonnais ved avocats C. Aldebert, E. Ashworth og C. Reinbold

— den franske regering ved G. de Bergues og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede

— den cypriotiske regering ved E. Symeonidou, som befuldmægtiget

— Det Forenede Kongeriges regering ved L. Seeboruth og A. Robinson, som befuldmægtigede, bistået af barrister R. Hill

— Europa-Kommissionen ved C. Soulay og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

* Processprog: fransk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 28. februar 2013,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2, 3 og 5, samt artikel 19, stk. 1, 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 Denne anmodning er blevet indgivet inden for rammerne af en tvist mellem Le Crédit Lyonnais (herefter »LCL«), kreditinstitut med hjemsted i Frankrig, og den franske stat vedrørende beregningen af pro rata-satsen for fradraget for merværdiafgift (herefter »moms«), der finder anvendelse på LCL i perioden fra den 1. januar 1988 til den 31. december 1990.

### Retsforskrifter

*EU-retlige forskrifter*

3 Sjette direktivs artikel 2 bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[…]«

4 Direktivets artikel 4, stk. 1 og 2, fastsætter:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Direktivets artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

6 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, er affattet således:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[…]

d) følgende transaktioner:

1. ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som har ydet lånene

2. forhandlinger og indgåelse af forpligtelser om sikkerhedsstillelse og andre former for sikkerhed og garantier samt forvaltning af kreditgarantier ved den person, der har ydet kreditten

3. transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre i handelsforhold benyttede dokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer

4. transaktioner, herunder forhandlinger, vedrørende valuta, pengesedler og mønter, der anvendes som lovligt betalingsmiddel, dog ikke mønter og sedler, som er samlerobjekter; ved samlerobjekter forstås sådanne mønter af guld, sølv eller andet metal, samt sedler, der ikke i almindelighed anvendes som lovligt betalingsmiddel, eller som er af numismatisk interesse

5. transaktioner, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning, i forbindelse med aktier, andele i selskaber eller andre sammenslutninger, obligationer, og andre adkomstbeviser, bortset fra:

— varerepræsentativer

— de i artikel 5, stk. 3, omhandlede rettigheder og adkomstbeviser

6. forvaltning af investeringsforeninger, således som disse er fastsat af medlemsstaterne

[…]«

7 Direktivets artikel 17 bestemmer:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

b) den [moms], som skyldes eller er erlagt for indførte goder

c) den [moms], som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3.

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede [moms], for så vidt goder og tjenesteydelser anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de former for økonomisk virksomhed, som [er] omhandlet i artikel 4, stk. 2, når disse udføres i udlandet og ville have givet ret til fradrag, såfremt de var blevet udført i indlandet

b) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 14, stk. 1, litra i), artikel 15 og artikel 16, stk. 1, punkt B, C og D, og stk. 2

c) hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), nr. 1)-5), såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet, eller såfremt de pågældende transaktioner er knyttet direkte til goder, som er bestemt til at udføres til et land uden for Fællesskabet.

[…]

5. 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 [momsen], 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 goderne 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 goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner

e) fastsætte, at såfremt den [moms], som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning.

[…]«

8 Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, og 2, bestemmer:

»1. 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, [momsen] 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, [momsen] ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

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

2. Uanset stk. 1 ses der ved beregning af pro rata-satsen bort fra det omsætningsbeløb, som vedrører levering af investeringsgoder benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed. Der ses endvidere bort fra den del af omsætningen, der vedrører dels sådanne transaktioner, som er omhandlet i artikel 13, punkt B, litra d), når der er tale om bitransaktioner, dels bitransaktioner vedrørende fast ejendom og finansielle spørgsmål. Når medlemsstaterne anvender den i artikel 20, stk. 5, omhandlede mulighed for ikke at kræve berigtigelse med hensyn til investeringsgoder, kan de medregne provenuet ved overdragelse af sådanne goder ved beregningen af pro rata-satsen.«

*Franske retsforskrifter*

9 Artikel 271 i code général des impôts i den version, som fandt anvendelse på tidspunktet for hovedsagens faktiske omstændigheder (den almindelige skattelov, herefter »CGI«), bestemmer:

»4. Følgende transaktioner giver ret til fradrag på de samme betingelser, som hvis de var pålagt [moms]:

[…]

b) De bankmæssige og finansielle tjenesteydelser, der er fritaget for afgift i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 261 C, stk. 1, litra a)-e), når de ydes til personer, som er bosiddende eller etableret uden for Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, eller vedrører udførsel af goder til andre lande end til medlemsstaterne i Fællesskabet.«

10 Artikel 212 i CGI's bilag II bestemmer:

»Afgiftspligtige personer, som ikke udelukkende udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, kan fradrage en del af den [moms], som har påhvilet de goder, der udgør anlægsaktiver, svarende til beløbet for denne afgift multipliceret med forholdet mellem det årlige beløb for indtægter hidrørende fra transaktioner, der giver ret til fradrag, og det årlige beløb for indtægter hidrørende fra samtlige transaktioner […]«

11 Artikel 213 i CGI's bilag II fastsatte:

»Når en afgiftspligtig person har virksomhedssektorer, der ikke er undergivet ens bestemmelser med hensyn til [moms], skal der føres særskilte regnskaber for disse sektorer ved anvendelsen af fradragsretten.

Enhver fast ejendom eller helhed af faste ejendomme eller del af en fast ejendom bestående af sociale lejeboliger, for hvilken ydelsen i sig selv er afgiftspligtig i medfør af [CGI's] artikel 257, stk. 7, nr. 1, litra c), sidste afsnit, udgør en virksomhedssektor.

Størrelsen på den fradragsberettigede afgift i forbindelse med goder, der er fælles for forskellige sektorer, bestemmes ved anvendelse af det i artikel 212 fastsatte forhold.«

12 Artikel 219 i GCI's bilag II havde følgende ordlyd:

»Afgiftspligtige personer, som ikke udelukkende udfører transaktioner, der giver ret til fradrag, kan fradrage den [moms], som har påhvilet disse samme goder og tjenesteydelser inden for følgende rammer:

a) Når disse goder og tjenesteydelser udelukkende er bestemt til gennemførelsen af transaktioner, der giver ret til fradrag, kan den afgift, som har påhvilet dem, fradrages.

b) Når de udelukkende er bestemt til gennemførelsen af transaktioner, der ikke er fradragsberettigede, kan den afgift, som har påhvilet dem, ikke fradrages.

c) Når brugen af dem sammen fører til gennemførelsen af transaktioner, hvor den ene del giver ret til fradrag, og den anden del ikke giver ret til fradrag, kan en del af den afgift, som har påhvilet dem, fradrages. Denne del bestemmes ud fra de betingelser, der er nævnt i artikel 212-214.«

**Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

13 LCL er et pengeinstitut, som er hjemmehørende i Frankrig, og som har filialer i EU's medlemsstater og i tredjelande.

14 Efter en regnskabskontrol af LCL vedrørende perioden fra den 1. januar 1988 til den 31. december 1989 og efter to meddelelser om korrektion efteropkrævede skattemyndigheden bl.a. moms af LCL for den nævnte periode. Disse efteropkrævninger følger af, at denne myndighed afviste at medregne rentebeløbene på lån bevilget af LCL's hovedsæde til selskabets filialer uden for fransk territorium i tælleren og nævneren af den pro rata-sats for fradraget, der i artikel 212 i CGI's bilag II er fastsat på momsområdet, hvilket LCL havde gjort i sine selvangivelser.

15 Den 20. juli 1994 indgav LCL en første klage over de nævnte efteropkrævninger, idet det gjorde gældende, at der kunne tages hensyn til de pågældende rentebeløb ved beregningen af pro rata-satsen for momsfradraget. Den 31. december 1996 indgav det en anden klage, ved hvilken det anmodede om refusion af de beløb, som vurderedes at være betalt for meget for de pågældende perioder, og for de beløb, som selskabet havde betalt i 1990 og 1991, vedrørende perioden fra den 1. januar til den 31. december 1990, idet selskabet gjorde gældende, at såfremt de rentebeløb, der var faktureret til filialerne af hovedsædet, ikke kunne medregnes med den begrundelse, at hovedsædet og dettes udenlandske filialer udgjorde en og samme enhed, skulle indtægter fra de udenlandske filialers transaktioner med tredjemand således anses for hovedsædets transaktioner og medregnes ved beregningen af den pro rata-sats for fradraget, der fandt anvendelse på dette.

16 Idet disse klager blev afvist af skattemyndighederne, anlagde LCL sag ved tribunal administratif de Paris. Ved dom af 5. oktober 2004 forkastede tribunal administratif de Paris dette søgsmål. Idet den sag, LCL anlagde til prøvelse af denne afgørelse ligeledes blev forkastet, iværksatte selskabet kassationsanke ved Conseil d'État.

17 Til støtte for appellen har LCL gjort gældende, at der ved fastlæggelsen af pro rata-satsen for fradraget for hovedsædets udgifter vedrørende moms skal tages hensyn til indtægterne fra de filialer, der var etableret i EU's andre medlemsstater og i tredjelande, eftersom disse filialer efter afsigelsen af dom af 23. marts 2006, FCE Bank (sag C-210/04, Sml. I, s. 2803), sammen med hovedsædet, henset til forholdene mellem dem, skulle anses for tilsammen at udgøre en enkelt afgiftspligtig person.

18 LCL har gjort gældende, at cour administrative d'appel de Paris, idet den fastslog, dels at de filialer, der var etableret i en medlemsstat i EU, selv var undergivet moms og ved fastlæggelsen af deres egen pro rata-sats tog hensyn til nævnte indtægter, som således ikke på ny kunne være grundlag for en

fradragsret til fordel for hovedsædet, dels at de filialer, som var etableret uden for EU, og som eventuelt enten ikke var pligtige til at betale moms eller var underlagt andre regler, udgjorde »særskilte virksomhedssektorer« i forhold til udøvelsen af fradragsretten, har anlagt en fortolkning af den fælles momsordning, der er uforenelig med det fællesskabsretlige neutralitetsprincip.

19 På den baggrund har Conseil d'État besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [sjette direktivs] artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 […], henset til reglerne vedrørende det geografiske område for moms, fortolkes således, at et hovedsæde i et selskab etableret i en medlemsstat ved beregningen af den pro rata-sats, som bestemmelserne indfører, skal medregne indtægter opnået af hver enkelt af dets filialer, der er etableret i en anden medlemsstat, og disse filialer på tilsvarende vis skal medregne samtlige af selskabet opnåede indtægter, der falder inden for momsområdet?

2) Skal samme fremgangsmåde anvendes på filialer etableret uden for Den Europæiske Union, navnlig for så vidt angår fradragsretten i artikel 17, stk. 3, litra a), og i samme bestemmelses litra c), i forhold til de bankmæssige og finansielle transaktioner, der er nævnt i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1)-5), som er foretaget til fordel for aftagere etableret uden for [Unionen]?

3) Vil besvarelsen af de to første spørgsmål kunne variere fra en medlemsstat til en anden afhængigt af de muligheder, der er anført i sidste afsnit af artikel 17, stk. 5, særligt med hensyn til, hvorvidt der er tale om særskilte virksomhedssektorer?

4) Såfremt et af de to første spørgsmål besvares bekræftende, skal anvendelsen af en sådan pro rata-sats da begrænses til beregningen af fradragsretten for den moms, der har påhvilet de udgifter, som er afholdt af hovedsædet til fordel for de udenlandske filialer, og skal medregningen af indtægter opnået i udlandet foretages i henhold til de gældende regler i det land, hvor filialen er etableret, eller det land, hvor hovedsædet er etableret?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

*Det første spørgsmål*

20 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at det tilkommer Domstolen inden for rammerne af samarbejdsproceduren med de nationale retter, som er indført ved artikel 267 TEUF, at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere det spørgsmål, der forelægges den (jf. bl.a. FCE Bank-dommen, præmis 21).

21 I denne henseende bemærkes, at den forelæggende ret med sit første spørgsmål ønsker oplyst, på hvilken måde man dels skal fastsætte pro rata-satsen for momsfradraget for et fransk selskabs hovedsæde, og dels pro rata-satsen for fradraget for dette selskabs filialer uden for denne medlemsstat. For så vidt som tvisten i hovedsagen imidlertid kun vedrører den fastlæggelse af den pro rata-satsen for fradraget, der finder anvendelse på det afgiftspligtige selskabs hovedsæde, er det ufornødent i detaljer at tage stilling til beregningen af de pro rata-satser for fradraget, der finder anvendelse på selskabets filialer, der er beliggende uden for denne stat.

22 Derfor skal det første spørgsmål nærmere bestemt anses for at ville afklare, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, samt artikel 19, stk. 1, skal fortolkes således, at et selskab, hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, ved fastlæggelsen af den pro rata-sats for momsfradraget, der skal anvendes for dette, kan medregne omsætningen i sine filialer, der er beliggende i andre medlemsstater.

23 For at besvare dette spørgsmål skal det bemærkes, at en EU-retlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, dens kontekst og dens målsætninger (jf. bl.a. dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

24 I denne henseende skal det konstateres, at ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, samt artikel 19, stk. 1, ikke i sig selv skaber grundlag for at antage, at et selskab, hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, ved fastsættelsen af den pro rata-sats for momsfradraget, som finder anvendelse på dette selskab, kan medregne omsætningen i sine filialer, der er beliggende i andre medlemsstater.

25 Hvad angår den sammenhæng, som disse bestemmelser og deres formål indgår i, skal det bemærkes, at sjette direktivs artikel 17 og 19 findes i dets afsnit XI, der indeholder bestemmelser om fradragsordningen.

26 Fradragsretten i sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses (dom af 6.10.2005, sag C-243/03, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 8411, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis, og af 18.12.2008, sag C-488/07, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 10409, præmis 14).

27 Fradragsordningen tilsigter, at den handlende aflastes fuldt ud 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. dommen i sagen Royal Bank of Scotland, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis).

28 Nærmere bestemt opstiller sjette direktivs artikel 17, stk. 5, 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 sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første afsnit, kun tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for afgiftspligtige transaktioner (dommen i sagen Royal Bank of Scotland, præmis 17).

29 Fradragsretten beregnes i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, i henhold til en pro rata-sats, der beregnes i henhold til samme direktivs artikel 19 (dommen i sagen Royal Bank of Scotland, præmis 18).

30 Det skal imidlertid konstateres, at for så vidt som beregningen af pro rata-satsen for fradraget udgør en del af fradragsordningen, henhører de metoder, som denne beregning foretages på grundlag af, sammen med den nævnte fradragsordning under den nationale momslovgivnings anvendelsesområde, som en virksomhed eller transaktion skattemæssigt skal være tilknyttet.

31 Det tilkommer således skattemyndighederne i hver medlemsstat i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, at fastlægge metoden for beregning af fradragsretten, idet den tillader dem at fastsætte 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 (jf. i denne retning dommen i sagen Royal Bank of Scotland, præmis 19).

32 Konstateringen i denne doms præmis 31 understøttes i øvrigt af den omstændighed, at momsrefusionsmåden, enten ved fradrag eller ved tilbagebetaling, alene afhænger af den afgiftspligtiges etableringssted (jf. i denne retning dom af 16.7.2009, sag C-244/08 Kommission mod Italien, præmis 25 og 33).

33 Desuden skal det præciseres, at begrebet »etableringssted« ikke alene tager sigte på den afgiftspligtiges hovedsæde, men ligeledes på de faste forretningssteder omhandlet i sjette direktiv, som denne kan have i andre medlemsstater. Et selskab med hjemsted i en medlemsstat, som har et fast forretningssted i en anden medlemsstat, skal således af denne grund anses for at have hjemsted i denne sidste stat i forbindelse med den virksomhed, der udføres i denne, og vil ikke længere kunne kræve tilbagebetaling af den moms, som er erlagt, som omhandlet i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11) og Rådets trettende direktiv 86/560/EØF af 17. november 1986 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret på Fællesskabets område (EFT L 326, s. 40). Det nævnte faste forretningssted vil være berettiget til ved denne stats skattemyndigheder at søge om momsfradrag for de anskaffelser, som er gennemført der (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 33 og 35).

34 For så vidt som Domstolen har fastslået, at det faste forretningssted som omhandlet i sjette direktiv beliggende i en medlemsstat og hovedforretningsstedet beliggende i en anden medlemsstat kun udgør et og samme momssubjekt (dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 38), følger det, at en enkelt afgiftspligtig person ved siden af den ordning, der finder anvendelse i den stat, hvor denne har hovedsæde, er underlagt lige så mange nationale fradragsordninger som de medlemsstater, hvori den har faste forretningssteder.

35 Eftersom de nærmere bestemmelser for beregning af pro rata-satsen udgør et grundlæggende element i fradragsordningen, kan der ikke i beregningen af den pro rata-sats, der finder anvendelse på en afgiftspligtig persons hovedvirksomhed, der er beliggende i en medlemsstat, uden at bringe såvel den hensigtsmæssige afgrænsning af de nationale momslovgivningers anvendelsesområde som den nævnte pro rata-sats' eksistensberettigelse i fare tages hensyn til omsætningen fra alle de faste forretningssteder, som den afgiftspligtige person har i andre medlemsstater.

36 Denne fortolkning af sjette momsdirektivs artikel 17, stk. 2 og 5, samt artikel 19, stk. 1, er desuden i overensstemmelse med disse bestemmelsers formål.

37 Angående princippet om momsens neutralitet, som fradragsordningen skal gennemføre, skal det, således som generaladvokaten har anført i punkt 67-69 i sit forslag til afgørelse, konstateres, at det ikke er fastslået, at en tilladelse for en afgiftspligtig person til at beregne den pro rata-sats for fradraget, der finder anvendelse på dennes hovedsæde, der er beliggende i en bestemt medlemsstat, under hensyntagen til omsætningen fra dens faste forretningssteder, der er beliggende i andre medlemsstater, under alle omstændigheder kan sikre en bedre overholdelse af dette princip i forhold til et system, der fastsætter, at en afgiftspligtig person i hver af de medlemsstater, hvor denne kan anses for at have et fast forretningssted som omhandlet i sjette direktiv, skal fastlægge en særskilt pro rata-sats for fradraget.

38 Endvidere ville en sådan måde at fastlægge den pro rata-sats for fradraget, som finder anvendelse på en afgiftspligtig persons hovedsæde, således som Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland med rette har gjort gældende, medføre en forøgelse af den momsandel, som den afgiftspligtiges hovedsæde kan fradrage, for alle de erhvervelser, som den afgiftspligtige person har gennemført i den medlemsstat, hvor dens hovedsæde befinder sig, uanset at en del af disse erhvervelser ikke har nogen forbindelse med de faste forretningssteders virksomhed, som er beliggende uden for denne stat. Værdien af den pro rata-sats for fradraget, der finder anvendelse, ville således blive fordrejet.

39 Endelig kan en sådan måde at fastsætte pro rata-satsen for fradraget på svække den effektive virkning af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3, som tillægger medlemsstaterne en vis skønsmargin, idet den afbøder virkningerne af de af disse trufne skattepolitiske valg.

40 Henset til alle disse betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, samt artikel 19, stk. 1, skal fortolkes således, at et selskab, hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, ved fastlæggelsen af den pro rata-sats for momsfradraget, der finder anvendelse på dette, ikke kan medregne omsætningen i sine filialer, der er beliggende i andre medlemsstater.

*Det andet spørgsmål*

41 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om et selskab, hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, i henseende til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a) og c), ved fastlæggelsen af den pro rata-sats for momsfradraget, der finder anvendelse på dette, kan medregne omsætningen i sine filialer, der er beliggende i tredjelande.

42 Det bemærkes i denne henseende, at fradragsordningen, som det følger af præmis 30-33 i denne dom, er baseret på princippet om den territorielle tilknytning for de nationale bestemmelser, der finder anvendelse, og at den økonomiske virksomhed, som en afgiftspligtig person udøver i en anden stat end den, hvor den har hovedsæde, når den afgiftspligtige person har fast forretningssted i denne stat, med henblik på anvendelsen af sjette direktivs bestemmelser anses for udøvet fra dette faste forretningssted.

43 Det konstateres imidlertid, at der hverken i sjette direktivs præambel eller i direktivets bestemmelser er anført noget, som gør det muligt at fastslå, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person har et fast forretningssted uden for EU, kan påvirke den fradragsordning, som den afgiftspligtige person er underlagt i den medlemsstat, hvor dennes hovedsæde er beliggende.

44 Det følger heraf, som generaladvokaten har fastslået i punkt 81 i sit forslag til afgørelse, at det i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke med føje kan gøres gældende, at de tjenesteydelser, der blev leveret fra faste forretningssteder uden for EU til modtagere ligeledes beliggende i tredjelande, skal anses for leveret fra hovedsædet selv.

45 Denne konstatering svækkes ikke af argumentet om, at et selskab, som har hovedsæde i en medlemsstat, og som har en filial i et tredjeland, i momsmæssig henseende skal modtage samme skattemæssige behandling som et selskab, der ligeledes er beliggende i en medlemsstat, som leverer de samme tjenesteydelser uden at have en sådan filial, eller som af samme grund har et datterselskab i det nævnte tredjeland. Disse forskellige muligheder afspejler således nogle klart adskilte situationer og kan derfor ikke underlægges samme skattemæssige behandling.

46 I denne henseende bemærkes, at de afgiftspligtige i almindelighed frit kan vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet, og med det formål at begrænse deres afgiftsbyrde (dom af 22.12.2010, sag C-277/09, RBS Deutschland Holdings, Sml. I, s. 13805, præmis 53).

47 Således kan en erhvervsdrivendes valg mellem fritagne og afgiftspligtige transaktioner begrundes ved en flerhed af elementer, herunder navnlig overvejelser af fiskal karakter angående momsordningens objektive art (jf. dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 33).

48 Det fremgår endvidere af Domstolens retspraksis, at når en afgiftspligtig person kan vælge mellem forskellige transaktioner, har han ret til at vælge en sådan struktur for sin virksomhed, at hans afgiftstilsvar reduceres (jf. bl.a. dom af 29.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 73, og dommen i sagen RBS Deutschland Holdings, præmis 54).

49 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a) og c), samt artikel 19, stk. 1, skal fortolkes således, at et selskab, hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, ved fastlæggelsen af den pro rata-sats for momsfradraget, der finder anvendelse på dette, ikke kan medregne omsætningen i sine filialer, der er beliggende i tredjelande.

*Det tredje spørgsmål*

50 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, skal fortolkes således, at det tillader en medlemsstat at anvende en beregningsregel for pro rata-satsen for fradraget for hvert af et afgiftspligtigt selskabs virksomhedssektorer, der bemyndiger denne til at medregne omsætningen i en filial, der er beliggende i en anden medlemsstat eller i et tredjeland.

51 For at besvare dette spørgsmål bemærkes, at det fremgår af en samlet læsning af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, stk. 1, at sidstnævnte bestemmelse udelukkende henviser til pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i nævnte artikel 17, stk. 5, første afsnit, og således kun fastsætter en detaljeret beregningsregel for den pro rata-sats, som er omhandlet i den første af disse to bestemmelser, og i forlængelse heraf for det fradrag, der skal foretages ved anvendelse af nævnte direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, litra d) (jf. i denne retning dommen i sagen Royal Bank of Scotland, præmis 22, og dom af 8.11.2012, sag C-511/10, BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, præmis 21).

52 Domstolen har ligeledes fastslået, at da der ikke foreligger angivelser herom i sjette direktiv, tilkommer det medlemsstaterne under overholdelse af EU-retten og de principper, som det fælles momssystem hviler på, at fastsætte metoder og regler, der regulerer beregningen af pro rata-satsen for fradrag af den indgående moms. Ved udøvelsen af denne beføjelse er nævnte stater forpligtet til at tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning (jf. bl.a. BLC Baumarkt-dommen, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

53 Det skal dog fastslås, at henvisningen til »virksomhedssektorer« i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, ikke kan fortolkes således, at den tager sigte på geografiske områder.

54 Som det fremgår af sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, tager ordet »virksomhed« i sjette direktivs kontekst således sigte på de forskellige typer af økonomisk virksomhed såsom producentens, den handlendes eller tjenesteyderens virksomhed.

55 Det følger heraf, at en medlemsstat ikke på grundlag af bestemmelserne i artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, kan tillade en afgiftspligtig person på sit område ved fastlæggelsen af den pro rata-sats for fradraget, der finder anvendelse på en sektor inden for dennes økonomiske virksomhed, at medregne omsætningen fra et fastforretningssted, der er beliggende uden for denne stat.

56 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, skal fortolkes således, at det ikke tillader en medlemsstat at anvende en regel om beregning af pro rata-satsen for fradraget for hvert af et afgiftspligtigt selskabs virksomhedssektorer, der bemyndiger dette til at medregne omsætningen i en filial, der er beliggende i en anden medlemsstat eller i et tredjeland.

*Det fjerde spørgsmål*

57 Henset til svarene på de to første spørgsmål er det ufornødent at besvare det fjerde spørgsmål.

**Sagens omkostninger**

58 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 (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 17, stk. 2 og 5, samt artikel 19, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at et selskab, hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, ved fastlæggelsen af den pro rata-sats for fradraget, der finder anvendelse på dette, ikke kan medregne omsætningen i sine filialer, der er beliggende i andre medlemsstater.**

2) **Artikel 17, stk. 3, litra a) og c), samt artikel 19, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at et selskab, hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, ved fastlæggelsen af den pro rata-sats for merværdiafgiftsfradraget, der finder anvendelse på dette, ikke kan medregne omsætningen i sine filialer, der er beliggende i tredjelande.**

3) **Artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, i sjette direktiv 77/388 skal fortolkes således, at det ikke tillader en medlemsstat at anvende en regel om beregning af pro rata-satsen for fradraget for hvert af et afgiftspligtigt selskabs virksomhedssektorer, der bemyndiger dette til at medregne omsætningen i en filial, der er beliggende i en anden medlemsstat eller i et tredjeland.**

Underskrifter