Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 24 januari 2019 *

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Direktiv 2006/112/EG – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Varor och tjänster som används för såväl skattepliktiga transaktioner som transaktioner som är undantagna från skatteplikt (varor och tjänster för blandad användning) – Fastställande av den avdragsgilla andelen – Filial etablerad i en annan medlemsstat än den där bolaget har sitt säte – Utgifter som filialen haft och som uteslutande hänför sig till genomförandet av huvudkontorets transaktioner – Filialens allmänna omkostnader som hänför sig till såväl filialens som huvudkontorets transaktioner”

I mål C-165/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 29 mars 2017, som inkom till domstolen den 3 april 2017, i målet

Morgan Stanley & Co International plc

mot

Ministre de l’Économie et des Finances,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjunde avdelningen T. von Danwitz, tillika tillförordnad ordförande på fjärde avdelningen, samt domarna K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász och C. Vajda (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 1 mars 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Morgan Stanley & Co International plc, genom C. Aldebert och C. Reinbold, avocats,

– Frankrikes regering, genom D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière och S. Ghiandoni, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: franska.

– Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, M. Figueiredo och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 3 oktober 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17.2, 17.3, 17.5 och 19.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) samt artiklarna 168, 169 och 173–175 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Morgan Stanley & Co International plc (nedan kallat Morgan Stanley) och Ministre de l'Économie et des Finances (ekonomi- och finansministern, Frankrike) (nedan kallad skatteförvaltningen) rörande avdragsrätt för mervärdesskatt som betalats av Morgan Stanleys filial i Paris (nedan kallad Paris-filialen), dels i samband med utgifter för transaktioner som genomförts av huvudkontoret i Förenade kungariket, och dels i samband med allmänna omkostnader som hänför sig till såväl filialens som huvudkontorets transaktioner.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

3 Enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet avses med skattskyldig person varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i artikel 4.2 i samma direktiv, oberoende av syfte eller resultat.

4 I artikel 13 B d i direktivet föreskrevs att de verksamheter som räknas upp i denna bestämmelse är undantagna från mervärdesskatteplikt.

5 I artikel 13 C i direktivet föreskrevs följande:

”Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall:

…

b) Tjänster som omfattas av B d… ovan.

…”

6 I artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i sjätte direktivet angavs följande:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

…

3. Medlemsstaterna skall också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna och tjänsterna används för:

a) Transaktioner som avser de näringsgrenar som anges i artikel 4.2 och som bedrivs i något annat land och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium.

…

5. 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 mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten 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.

…”

7 I artikel 19.1 i sjätte direktivet föreskrevs följande:

”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. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.B.1 a.

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

8 I samband med omarbetningen av sjätte direktivet ersattes bestämmelserna i det direktivet av bestämmelserna i direktiv 2006/112 från och med den 1 januari 2007.

Direktiv 2006/112

9 I artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

10 I artikel 137.1 a i samma direktiv föreskrivs att medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av sådana finansiella transaktioner som avses i artikel 135.1 b–g i direktivet.

11 I artikel 168 i direktivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

…”

12 Artikel 169 i direktivet har följande lydelse:

”Förutom det avdrag som avses i artikel 168 skall den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för följande transaktioner:

a) Transaktioner som avser de i artikel [9.1] andra stycket angivna verksamheterna, som utförs utanför den medlemsstat där skatten skall betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

…”

13 I artikel 173.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Den avdragsgilla andelen skall bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen.”

14 I artikel 174.1 i direktivet anges följande:

”Den avdragsgilla andelen skall vara resultatet av ett bråk bestående av följande belopp:

a) I täljaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag enligt artiklarna 168 och 169.

b) I nämnaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner som inte medför rätt till avdrag.

…”

15 I artikel 175.1 i direktivet anges att den avdragsgilla andelen ska bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att Paris-filialen, som är ett fast driftsställe, är mervärdesskatteskyldig i Frankrike. Filialen var föremål för två bokföringskontroller rörande mervärdesskatt avseende perioderna 1 december 2002–30 april 2005 och 1 december 2005–30 april 2009.

17 Vid dessa kontroller konstaterades det att filialen dels utförde bank- och finanstransaktioner för lokala kunders räkning, för vilka den hade valt att de skulle omfattas av mervärdesskatt, dels tillhandahöll huvudkontoret i Förenade kungariket tjänster, för vilka den erhöll betalningar i vederlag. Filialen gjorde avdrag för all mervärdesskatt som utgick med avseende på utgifterna för dessa två kategorier av tjänster.

18 Skatteförvaltningen ansåg att mervärdesskatt som belastar förvärv av varor och tjänster som uteslutande användes för interna transaktioner med huvudkontoret i Förenade kungariket inte kunde medge rätt till avdrag på grund av att dessa transaktioner inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, men medgav dock som en lättnadsåtgärd avdrag för en del av den aktuella skatten genom tillämpning av den för huvudkontoret avdragsgilla andelen, med beaktande av de undantag från avdragsrätten som gäller i Frankrike. När det gäller blandade utgifter med anknytning till transaktioner med både huvudkontorets i Förenade kungariket och Paris-filialens kunder ansåg skatteförvaltningen att de endast var delvis avdragsgilla och tillämpade den på huvudkontoret avdragsgilla andelen, justerad för Paris-filialens avdragsgilla omsättning, med beaktande av undantagen från avdragsrätten som gäller i Frankrike.

19 Mot bakgrund av dessa rättelser tillställde skatteförvaltningen Morgan Stanley påminnelser att betala mervärdesskatt. Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrike) avslog Morgan Stanleys ansökan om fastställelse av att bolaget inte var betalningsskyldigt. Avgörandena från denna domstol överklagades till Cour administrative d'appel de Versailles (Förvaltningsöverdomstolen i Versailles, Frankrike). Dessa överklaganden ogillades.

20 Överinstansens avgörande överklagades till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike). Denna domstol vill få klarhet i, för det första, när det gäller utgifter som en filial etablerad i en medlemsstat har haft, vilka enbart hänför sig till transaktioner som utförts av huvudkontoret beläget i en annan medlemsstat, huruvida bestämmelserna i sjätte direktivet och i direktiv 2006/112 innebär att den medlemsstat där filialen är registrerad ska tillämpa antingen den för filialen avdragsgilla andelen på dessa utgifter, den för huvudkontoret avdragsgilla andelen eller en särskild avdragsgill andel varvid hänsyn ska tas till den lösning, med avseende på rätten till återbetalning, som valts i dom av den 13 juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408). I den domen kombinerades de bestämmelser som är tillämpliga i den medlemsstat där filialen är registrerad och bestämmelserna i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget, särskilt vad avser en eventuell möjlighet att välja huruvida transaktionerna ska omfattas av mervärdesskatt.

21 Den hänskjutande domstolen vill för det andra få klarhet i vilka bestämmelser som är tillämpliga på en filials utgifter i samband med transaktioner som utförs i den medlemsstat där den är registrerad och vilka bestämmelser som är tillämpliga på dess huvudkontor, särskilt vad avser begreppet allmänna omkostnader och den avdragsgilla andelen.

22 Mot denna bakgrund har Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) För det fall de utgifter som en filial etablerad i en medlemsstat har haft uteslutande används för transaktioner som genomförts av huvudkontoret, vilket är belägen i en annan medlemsstat, ska då bestämmelserna i artiklarna 17.2, 17.3 och 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet …, vilka överförts till artiklarna 168, 169 och 173–175 i [direktiv 2006/112], tolkas så att de innebär att medlemsstaten

där filialen är registrerad ska tillämpa den avdragsgilla andel på dessa utgifter vilken bestäms utifrån de transaktioner den genomför i sin registreringsstat och i enlighet med de regler som gäller i den staten, eller tillämpa den avdragsgilla andel som är tillämplig på huvudkontoret eller tillämpa en specifik avdragsgill andel genom att kombinera de regler som är tillämpliga i de medlemsstater där filialen respektive huvudkontoret är registrerade, särskilt vad avser en eventuell valmöjlighet när det gäller huruvida transaktionerna ska vara mervärdesskattepliktiga?

2) Vilka regler bör gälla i det specifika fallet, där filialens utgifter har använts för såväl transaktioner i registreringsstaten som transaktioner i huvudkontorets verksamhet, särskilt med avseende på begreppet allmänna omkostnader och den avdragsgilla andelen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

23 Det ska inledningsvis påpekas att det nationella målet rör beskattningsperioder från år 2002 till år 2009. Under dessa förhållanden är såväl sjätte direktivet som direktiv 2006/112 – vilket utgör en omarbetning av sjätte direktivet från och med den 1 januari 2007 – tillämpliga i målet.

24 Eftersom den första frågan rör den avdragsgilla andel som Paris-filialen ska tillämpa på utgifter som den haft för huvudkontorets verksamhet i Förenade kungariket, konstaterar domstolen att denna fråga avser utgifter som filialen uteslutande haft för såväl mervärdesskattepliktiga transaktioner som för transaktioner undantagna från skatteplikt i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget (nedan kallad ”blandad användning”). Detta bekräftas för övrigt i de skriftliga yttrandena från Morgan Stanley.

25 Det framgår även av dessa yttranden att den valmöjlighet som nämns i den första tolkningsfrågan avser Paris-filialens val, i enlighet med de nationella bestämmelser som införlivar artikel 13 C första stycket i sjätte direktivet och i artikel 137.1 a i direktiv 2006/112, att låta banktransaktioner och finansiella transaktioner som utförs av Morgan Stanley i Frankrike omfattas av mervärdesskatt. Dessa transaktioner hade varit undantagna från mervärdesskatt om detta val inte hade gjorts.

26 Den hänskjutande domstolen har således ställt den första frågan för att få klarhet i hur artikel 17.2, 17.3 och 17.5 och artikel 19.1 i sjätte direktivet samt artiklarna 168, 169 och 173–175 i direktiv 2006/112 ska tolkas när det gäller utgifter som en filial registrerad i en medlemsstat har haft och som uteslutande använts för transaktioner – såväl mervärdesskattepliktiga transaktioner som transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt – som utförts av filialens huvudkontor beläget i en annan medlemsstat. Frågan är huruvida då ska tillämpas den avdragsgilla andelen för denna filial, vilken fastställs utifrån de transaktioner som filialen utför i registreringsstaten och utifrån de bestämmelser som gäller i den medlemsstaten, den avdragsgilla andelen för huvudkontoret eller en specifik avdragsgill andel som innebär en kombination av de tillämpliga bestämmelserna i filialens registreringsstat och de tillämpliga bestämmelserna i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget, under förutsättning att huvudkontoret har valt att låta transaktioner som utförs i registreringsstaten omfattas av mervärdesskatt, då dessa transaktioner hade varit undantagna från mervärdesskattplikt om ett sådant val inte hade gjorts.

27 För att besvara denna fråga ska det inledningsvis erinras om att det följer av fast rättspraxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och erhållna tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen. Denna avdragsrätt utgör en oskiljaktig del av

mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkterna 37 och 38, och där angiven rättspraxis).

28 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

29 Det framgår härvid av artikel 17.2 i sjätte direktivet och artikel 168 i direktiv 2006/112 att den beskattningsbara personen har rätt att – i den medlemsstat där vederbörande utför sina egna skattepliktiga transaktioner – från den mervärdesskatt som denne är skyldig att betala in, dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i den medlemsstaten för varor och tjänster, i den mån som dessa varor eller tjänster har använts av den beskattningsbara personen i ett senare led i samband med dessa transaktioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

30 Domstolen har i detta sammanhang slagit fast att mervärdesskatten är avdragsgill bara om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Avdragsrätten för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter alltså att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner som medför en rätt till avdrag (dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

31 Dessutom föreskrivs i artikel 17.3 a i sjätte direktivet och artikel 169 a i direktiv 2006/112 att den beskattningsbara personen har rätt att dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor och tjänster som använts för transaktioner som utförs utanför den medlemsstat som avses i punkt 29 i förevarande dom, och som skulle ha medfört rätt till avdrag om de hade genomförts i nämnda medlemsstat.

32 Det föreligger således avdragsrätt enligt bestämmelserna som nämns i föregående punkt under förutsättning att två villkor är uppfyllda, nämligen dels att de transaktioner som utförs av en beskattningsbar person i en annan medlemsstat än den i vilken mervärdesskatt ska betalas eller har betalats för varor och tjänster som använts för att genomföra dessa transaktioner även är skattepliktiga i den förstnämnda medlemsstaten, dels att dessa transaktioner hade beskattats även om de utförts i den andra av dessa båda medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, punkt 28, och dom av den 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkterna 31 och 32).

33 Domstolen konstaterar vad gäller det andra av dessa villkor att det, i avsaknad av närmare föreskrifter i artikel 17.3 a i sjätte direktivet och artikel 169 a i direktiv 2006/112, är uppfyllt i en sådan situation som den i det nationella målet, där de transaktioner som beskattas i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget även beskattas i den medlemsstat där filialen är registrerad när filialen har burit de utgifter som hänför sig till dessa transaktioner, med anledning av att filialen utnyttjat en valmöjlighet enligt den nationella lagstiftning som införlivar artikel 13 C första stycket i sjätte direktivet och artikel 137.1 a i direktiv 2006/112.

34 För det andra bör det erinras om att ”beskattningsbar person” enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet och artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112 definieras som en person som ”självständigt” bedriver en ekonomisk verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 mars 2006, dom FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 33, och dom av den 7 augusti 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punkt 40).

35 När det är fråga om ett företag som har sitt säte i en medlemsstat och vars filial är registrerad i en annan medlemsstat, följer det av domstolens rättspraxis att huvudkontoret och filialen utgör en och samma beskattningsbara person, såvida det inte står klart att filialen bedriver en självständig ekonomisk verksamhet, vilket exempelvis är fallet om den står den ekonomiska risk som är förenad med dess verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 augusti 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

36 I förevarande fall finns det emellertid inget i handlingarna i målet som tyder på att Paris-filialen agerar självständigt i förhållande till huvudkontoret i Förenade kungariket, i den mening som avses i den rättspraxis som nämnts i punkt 35 i förevarande dom. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll ska det följaktligen konstateras att filialen och huvudkontoret i det aktuella fallet utgör en enda beskattningsbar person för mervärdesskatteändamål.

37 I detta sammanhang erinras det om att ett tillhandahållande av tjänster endast är beskattningsbart om det mellan tjänsteleverantören och den som köper tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer (dom av den 23 mars 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 34, och dom av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 24).

38 Det bör noteras att i avsaknad av ett rättsförhållande mellan en filial och dess huvudkontor, som tillsammans bildar en enda beskattningsbar person, utgör det ömsesidiga utbytet av prestationer mellan dessa enheter interna icke beskattningsbara flöden, till skillnad från skattepliktiga transaktioner som utförs med tredje parter.

39 Härav följer att en filial som är registrerad i en medlemsstat har rätt att i denna stat dra av mervärdesskatten på förvärvade varor och tjänster som har ett direkt och omedelbart samband med utförandet av skattepliktiga transaktioner, inbegripet transaktioner som utförs av dess huvudkontor beläget i en annan medlemsstat och tillsammans med vilken filialen utgör en enda beskattningsbar person, under förutsättning att dessa transaktioner även ger rätt till avdrag om de hade utförts i den stat där filialen är registrerad.

40 Vad för det tredje gäller varor och tjänster som används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som medför rätt till avdrag för mervärdesskatt som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, följer det av artikel 173.1 i direktiv 2006/112, som motsvarar artikel 17.5 i sjätte direktivet, att bara den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna är avdragsgill. Den avdragsgilla andelen ska för detta ändamål bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 i direktiv 2006/112 ”för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen”.

41 Systemet med en avdragsgill andel är tillämpligt när en filial registrerad i en medlemsstat ådrar sig utgifter för såväl skattepliktiga transaktioner som transaktioner som undantagits från mervärdesskatteplikt som utförs av dess huvudkontor beläget i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, punkterna 26–28).

42 Domstolen har preciserat att det system som gäller för rätten till avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet och artikel 173.1 och 173.2 i direktiv 2006/112 och de avdragsmetoder som följer av detta system endast är tillämpligt i de fall där varor och tjänster används av en

beskattningsbar person såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, det vill säga varor och tjänster som är föremål för blandad användning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 40, dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 26, och dom av den 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 26).

43 Varor och tjänster som används av den beskattningsbara personen för att enbart genomföra avdragsgilla ekonomiska transaktioner omfattas däremot inte av tillämpningsområdet för artikel 17.5 i sjätte direktivet eller artikel 173.1 i direktiv 2006/112, utan omfattas i stället, såvitt avser avdragssystemet, av artikel 17.2 i sjätte direktivet och artikel 168 i direktiv 2006/112 (dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 41).

44 Såsom kommissionen har påpekat vid den muntliga förhandlingen, följer det av denna rättspraxis att den ytterligare precisering som görs i artikel 17.5 andra stycket i sjätte direktivet och i artikel 173.1 andra stycket i direktiv 2006/112 – enligt vilken den avdragsgilla andelen för varor och tjänster som en beskattningsbar person använder för att utföra såväl skattepliktiga transaktioner som transaktioner som undantagits från skatteplikt ska bestämmas ”för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen” – avser samtliga ovannämnda transaktioner som dessa varor och tjänster för blandad användning som förvärvats av den beskattningsbara personen är anknutna till, men däremot inte övriga ekonomiska transaktioner som den beskattningsbara personen utför.

45 I den mån den beskattningsbara personen, utöver utgifter för varor och tjänster avsedda för blandad användning, förvärvar varor och tjänster som uteslutande används för skattepliktiga transaktioner, får mervärdesskatten på dessa varor och tjänster dessutom dras av i sin helhet i enlighet med artikel 17.2 och 17.3 i sjätte direktivet samt artiklarna 168 och 169 i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 27 och där angiven rättspraxis). Mervärdesskatten på de varor och tjänster som uteslutande används för eventuella transaktioner som är undantagna från skatteplikt ger däremot inte någon rätt till avdrag.

46 När det gäller utgifter för varor och tjänster avsedda för blandad användning som en filial registrerad i en medlemsstat uteslutande har haft för såväl skattepliktiga transaktioner som transaktioner som undantagits från mervärdesskatteplikt, som utförs av filialens huvudkontor beläget i en annan medlemsstat, ska följlaktigen en avdragsgill andel tillämpas där nämnaren utgörs av omsättningen, exklusive mervärdesskatt, som hänför sig till samtliga dessa transaktioner, men däremot inte övriga transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen, i enlighet med den metod som avses i artikel 19.1 i sjätte direktivet samt artiklarna 174 och 175 i direktiv 2006/112. I detta avseende följer det av artikel 17.3 i sjätte direktivet och artikel 169 a i direktiv 2006/112 samt den rättspraxis som nämns i punkt 32 i förevarande dom att endast omsättningen, exklusive mervärdesskatt, som hänför sig till skattepliktiga transaktioner som utförs av huvudkontoret, som även skulle medföra avdragsrätt om de hade utförts i den medlemsstat där filialen är registrerad, får anges i täljaren i det bråktal som bildar den avdragsgilla andelen.

47 Det ska även påpekas att den avdragsgilla andel som anges i föregående punkt inte nödvändigtvis ska anges som ”den andragsgilla andelen för huvudkontoret”, såsom avses i den första frågan. Det är nämligen endast de transaktioner som utförs av huvudkontoret som hänför sig till filialens utgifter för varor och tjänster avsedda för blandad användning som berörs.

48 Morgan Stanley har gjort gällande att den medlemsstat där filialen är registrerad ska tillämpa den avdragsgilla andelen för filialen på alla utgifter i tidigare led, oberoende av vilket samband de har med verksamheten vid huvudkontoret beläget i en annan medlemsstat, och att denna andel ska fastställas enbart utifrån de transaktioner som filialen utför i registreringsstaten. Denna tolkning kan inte godtas.

49 Vid beräkningen av den avdragsgilla andel som är tillämplig på en filials blandade användning beaktar denna lösning nämligen inte de transaktioner som utförs av filialens huvudkontor med vilka dessa utgifter har ett direkt och omedelbart samband. Lösningen strider därför mot den rättspraxis som angetts i punkt 30 i förevarande dom.

50 Denna tolkning påverkas inte av den rättspraxis som följer av domen av den 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), vilken Morgan Stanley åberopat till stöd för sin argumentation. Det är riktigt att domstolen i punkterna 40 och 55 i denna dom har slagit fast att när den tillämpliga andelen avdragsgill mervärdesskatt ska fastställas enligt det avdragssystem som föreskrivs i artikel 17.5 i sjätte direktivet för ett bolag som har sitt huvudkontor i en medlemsstat, får bolaget inte beakta omsättningen i dess i andra medlemsstater belägna filialer.

51 Det ska emellertid påpekas, såsom bland annat framgår av punkt 19 i nämnda dom, att en fråga hade ställts till domstolen i detta mål angående möjligheten att beakta den sammanlagda omsättningen för dessa filialer, inbegripet deras sammanlagda intäkter. Domstolen har i punkt 38 i dom av den 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), särskilt framhållit att beaktandet av omsättningen för alla fasta driftsställen som den beskattningsbara personen har i andra medlemsstater för att fastställa den avdragsgilla andelen för huvudkontoret, skulle leda till en ökning av den andel mervärdesskatt som huvudkontoret har rätt att dra av för samtliga förvärv som den beskattningsbara personen genomfört i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget, trots att en viss andel av dessa förvärv inte har något samband med den verksamhet som de fasta driftsställena utanför denna medlemsstat bedriver. Värdet på den avdragsgilla andelen blir därmed felaktigt.

52 Härav följer att domstolen i denna dom slog fast att det vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för en beskattningsbar persons huvudkontor inte var möjligt att beakta omsättningen för filialer i andra medlemsstater, eftersom åtminstone en del av denna omsättning inte har något samband med huvudkontorets förvärv i tidigare led. Domstolen hade följaktligen inte för avsikt att vid fastställandet av omfattningen av avdragsrätten för en beskattningsbar persons fasta driftsställe i en medlemsstat, utesluta möjligheten att beakta de transaktioner som utförs av den beskattningsbara personens fasta driftsställe i en annan medlemsstat som har ett direkt och omedelbart samband med de utgifter som detta fasta driftsställe har haft.

53 Beräkningen av den avdragsgilla andelen för nämnda transaktioner som utförs av huvudkontoret får dessutom inte heller grunda sig på den omsättning som uppkommer genom filialens transaktioner med huvudkontoret, såsom den franska regeringen har föreslagit. Såsom har angetts i punkt 38 i förevarande dom, utgör denna omsättning icke beskattningsbara interna flöden, medan det följer av artikel 17.5 i sjätte direktivet och artikel 173.1 i direktiv 2006/112 att enbart skattepliktiga transaktioner och transaktioner som undantagits från mervärdesskatt som en beskattningsbar person genomför med tredje parter ska beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.

54 Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden ska den första frågan besvaras på följande sätt. Artiklarna 17.2, 17.3, 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet samt artiklarna 168, 169 och 173–175 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att beträffande utgifter som uppkommit för en filial registrerad i en medlemsstat som uteslutande hänför sig till såväl mervärdesskattepliktiga transaktioner som transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt som utförts av filialens huvudkontor beläget i en annan medlemsstat, ska en avdragsgill andel tillämpas som motsvarar kvoten av ett bråk där nämnaren består av omsättningen, exklusive mervärdesskatt, som enbart utgörs av dessa transaktioner och där täljaren utgörs av de beskattningsbara transaktioner som även skulle medföra avdragsrätt om de hade utförts i den medlemsstat där filialen är registrerad, vilket gäller även när avdragsrätten följer av att filialen utnyttjat en valmöjlighet att låta transaktioner som utförs i denna stat omfattas av mervärdesskatt.

Den andra frågan

55 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få utrett hur artiklarna 17.2, 17.3, 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet samt artiklarna 168, 169 och 173–175 i direktiv 2006/112 ska tolkas i syfte att fastställa den avdragsgilla andel som är tillämplig på allmänna omkostnader för en filial registrerad i en medlemsstat, vilka hänför sig till såväl transaktioner som filialen utför i den staten som transaktioner som utförs av filialens huvudkontor beläget i en annan medlemsstat.

56 Domstolen erinrar i detta avseende om att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, i den mening som avses i den rättspraxis som nämns i punkt 30 i förevarande dom, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras. Avdragsrätten för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner som medför en rätt till avdrag (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

57 Den beskattningsbara personen tillerkänns dock också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för de aktuella tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

58 När den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet omfattar både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt, ska således det avdragssystem som följer av artikel 17.5 i sjätte direktivet och artikel 173.1 i direktiv 2006/112 tillämpas på allmänna omkostnader. I enlighet med de överväganden som anges i punkterna 40–46 i förevarande dom ska den avdragsgilla andelen för dessa omkostnader beräknas på grundval av alla ekonomiska transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen, i enlighet med den metod som avses i artikel 19.1 i sjätte direktivet samt artiklarna 174 och 175 i direktiv 2006/112.

59 När det gäller den avdragsgilla andel som ska tillämpas på allmänna omkostnader i en filial registrerad i en medlemsstat, då den beskattningsbara personen utför transaktioner såväl i den staten som i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget, beräknas den avdragsgilla andelen genom ett bråk där täljaren, förutom de skattepliktiga transaktioner som utförs av filialen, endast ska bestå av sådana skattepliktiga transaktioner som utförts av huvudkontoret som även skulle medföra avdragsrätt om de hade utförts i filialens registreringsstat.

60 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artiklarna 17.2, 17.3, 17.5, och 19.1 i sjätte direktivet samt artiklarna 168, 169 och 173–175 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att i syfte att fastställa den avdragsgilla andel som är tillämplig på allmänna omkostnader för en filial registrerad i en medlemsstat, vilka hänför sig till såväl transaktioner som filialen utför i den staten som transaktioner som utförs av filialens huvudkontor beläget i en annan medlemsstat, ska nämnaren i det bråk som uppställs för beräkning av den avdragsgilla andelen utgöras av transaktioner som utförs av såväl filialen som huvudkontoret, varvid täljaren i detta bråk, förutom de skattepliktiga transaktioner som utförs av filialen, endast ska bestå av sådana skattepliktiga transaktioner som utförts av huvudkontoret som även skulle medföra avdragsrätt om de hade utförts i den berörda filialens registreringsstat.

Rättegångskostnader

61 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 17.2, 17.3, 17.5 och 19.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund samt artiklarna 168, 169 och 173–175 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att beträffande utgifter som uppkommit för en filial registrerad i en medlemsstat som uteslutande hänför sig till såväl mervärdesskattepliktiga transaktioner som transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt som utförts av filialens huvudkontor beläget i en annan medlemsstat, ska en avdragsgill andel tillämpas som motsvarar kvoten av ett bråk där nämnaren består av omsättningen, exklusive mervärdesskatt, som enbart utgörs av dessa transaktioner och där täljaren utgörs av de beskattningsbara transaktioner som även skulle medföra avdragsrätt om de hade utförts i den medlemsstat där filialen är registrerad, vilket gäller även när avdragsrätten följer av att filialen utnyttjat en valmöjlighet att låta transaktioner som utförs i denna stat omfattas av mervärdesskatt.**

2) **Artiklarna 17.2, 17.3, 17.5, och 19.1 i sjätte direktivet 77/388 samt artiklarna 168, 169 och 173–175 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att i syfte fastställa den avdragsgilla andel som är tillämplig på allmänna omkostnader för en filial registrerad i en medlemsstat, vilka hänför sig såväl till transaktioner som filialen utför i den staten som till transaktioner som utförs av filialens huvudkontor beläget i en annan medlemsstat, ska nämnaren i det bråk som uppställs för beräkning av den avdragsgilla andelen utgöras av transaktioner som utförs av såväl filialen som huvudkontoret, varvid täljaren i detta bråk, förutom de skattepliktiga transaktioner som utförs av filialen, endast ska bestå av sådana skattepliktiga transaktioner som utförts av huvudkontoret som även skulle medföra avdragsrätt om de hade utförts i den berörda filialens registreringsstat.**

Underskrifter