Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

24. januar 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – sjette direktiv 77/388/EØF – direktiv 2006/112/EF – fradrag for indgående afgift – varer og tjenesteydelser, der benyttes til såvel afgiftspligtige som afgiftsfritagne transaktioner (varer og tjenesteydelser til blandet brug) – beregning af den gældende pro rata-sats for fradraget – filial etableret i en anden medlemsstat end den, hvori selskabet har sit hovedsæde – udgifter, der er afholdt af filialen og udelukkende anvendt til hovedsædets transaktioner – filialens generalomkostninger, der er afholdt til såvel udførelsen af sine transaktioner som til hovedsædets transaktioner«

I sag C-165/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) ved afgørelse af 29. marts 2017, indgået til Domstolen den 3. april 2017, i sagen

Morgan Stanley & Co International plc

mod

Ministre de l'Économie et des Finances,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af formanden for Syvende Afdeling, T. von Danwitz, som fungerende formand for Fjerde Afdeling, og dommerne K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász og C. Vajda (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 1. marts 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Morgan Stanley & Co International plc ved avocats C. Aldebert og C. Reinbold,

– den franske regering ved D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière og S. Ghiandoni, som befuldmægtigede,

* Processprog: fransk.

– den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, M. Figueiredo og R. Campos Laires, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved N. Gossement og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 3. oktober 2018,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2, 3 og 5, og 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 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), samt artikel 168, 169 og 173-175 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Morgan Stanley & Co International plc (herefter »Morgan Stanley«) og ministre de l'Économie et des Finances (økonomi- og finansministeren, Frankrig) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende fradrag af merværdiafgift (moms), som er betalt af Morgan Stanleys parisiske filial (herefter »den parisiske filial«), for det første af udgifter anvendt til udførelse af transaktioner tilhørende hovedsædet beliggende i Det Forenede Kongerige og for det andet af generalomkostninger, der er afholdt til såvel udførelsen af filialens transaktioner som til hovedsædets transaktioner.

Retsforskrifter

Sjette direktiv

3 I henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 1, anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i dette direktivs artikel 4, stk. 2, nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, for afgiftspligtig person.

4 Nævnte direktivs artikel 13, punkt B, litra d), bestemte, at de i denne bestemmelse nævnte finansielle transaktioner er fritaget for moms.

5 Samme direktivs artikel 13, punkt C, fastsatte:

»Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

[…]

b) transaktioner omhandlet under punkt B, litra d), […]

[…]«

6 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 3 og 5, bestemte følgende:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons 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

[…]

3. Medlemsstaterne indrømmer ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af den i stk. 2 omhandlede [moms], dersom goderne og tjenesteydelserne anvendes til:

a) hans transaktioner i forbindelse med de former for økonomisk virksomhed, som 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

[…]

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.

[…]«

7 Sjette direktivs artikel 19, stk. 1, havde følgende ordlyd:

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

– i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, [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.«

8 I forbindelse med en omarbejdning af sjette direktiv blev bestemmelserne heri fra den 1. januar 2007 erstattet af bestemmelserne i direktiv 2006/112.

Direktiv 2006/112

9 Artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

10 Dette direktivs artikel 137, stk. 1, litra a), bestemmer, at medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for finansielle transaktioner omhandlet i direktivets artikel 135, stk. 1, litra b)-g).

11 Nævnte direktivs artikel 168 har følgende ordlyd:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]«

12 Samme direktivs artikel 169 bestemmer:

»Foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende:

a) hans transaktioner i forbindelse med de i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed, som udføres uden for den medlemsstat, hvor afgiften skal betales eller er betalt, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat

[…]«

13 Artikel 173, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsætter:

»For så vidt angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af artikel 168, 169 og 170, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen for fradraget beregnes i overensstemmelse med artikel 174 og 175 for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person.«

14 Direktivets artikel 174, stk. 1, bestemmer følgende:

»Pro rata-satsen for fradraget fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som omfatter følgende beløb:

a) i tælleren den samlede årlige omsætning – uden moms – for de transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 168 og 169

b) i nævneren den samlede årlige omsætning – uden moms – for de transaktioner, som er opført i tælleren, samt for de transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret.

[…]«

15 Nævnte direktivs artikel 175, stk. 1, præciserer, at pro rata-satsen for fradraget beregnes på årsbasis og fastsættes i procent, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den parisiske filial – som fast driftssted – er momspligtig i Frankrig. Filialen har været genstand for to regnskabskontroller vedrørende moms for perioden fra den 1. december 2002 til den 30. april 2005 og fra den 1. december 2005 til den 30. april 2009.

17 Ved disse kontroller blev det konstateret, at filialen dels udførte bank- og finansieringstransaktioner for sine lokale kunder, i henseende til hvilke den havde valgt at være momsregistreret, dels udførte tjenesteydelser for hovedsædet i Det Forenede Kongerige, for hvilke den i modydelse modtog overførsler. Filialen fradrog det fulde momsbeløb, som var tillagt de udgifter, der påløb ved leveringen af disse to typer tjenesteydelser.

18 Skatte- og afgiftsmyndigheden fandt, at den moms, der var tillagt køb af varer og tjenesteydelser, som udelukkende blev anvendt i forbindelse med de interne transaktioner med hovedsædet i Det Forenede Kongerige, ikke gav ret til fradrag, da disse transaktioner ikke var omfattet af momsens anvendelsesområde, men myndigheden tillod dog undtagelsesvis fradrag af en del af den pågældende moms ved anvendelse af nævnte hovedsædes pro rata-sats for fradraget, med forbehold af undtagelser fra de gældende bestemmelser om ret til fradrag i Frankrig. Med hensyn til de blandede udgifter ved de transaktioner, der blev udført både for hovedsædet i Det Forenede Kongerige og den parisiske filials kunder, var skatte- og afgiftsmyndigheden af den opfattelse, at de kun var delvist fradragsberettigede, og anvendte hovedsædets pro rata-sats for fradraget korrigeret for den del af den parisiske filials omsætning, der gav ret til fradrag, med forbehold af undtagelser fra de gældende bestemmelser om ret til fradrag i Frankrig.

19 Under henvisning til disse ændringer tilsendte skatte- og afgiftsmyndigheden Morgan Stanley yderligere efteropkrævninger af den opgjorte moms. Tribunal administratif de Montreuil (forvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrig) gav ikke Morgan Stanley medhold i selskabets påstand om fritagelse for betaling af disse efteropkrævninger. I appellen af afgørelserne fra denne retsinstans blev disse stadfæstet af cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig).

20 Under behandlingen af appelsagen til prøvelse af appeldommen ønsker Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) for det første oplyst, om bestemmelserne i sjette direktiv og bestemmelserne i direktiv 2006/112, med hensyn til de udgifter afholdt af en filial etableret i én medlemsstat, som udelukkende er anvendt til transaktioner udført af dens hovedsæde, som er beliggende i en anden medlemsstat, indebærer, at filialens registreringsmedlemsstat på disse udgifter anvender filialens pro rata-sats for fradraget, hovedsædets pro rata-sats eller en specifik pro rata-sats for fradraget på grundlag af den valgte løsning med hensyn til refusionsretten i dom af 13. juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), som kombinerer de gældende regler i de medlemsstater, hvor filialen og selskabets hovedsæde er beliggende, især under hensyntagen til eventuel valgfrihed med hensyn til at pålægge transaktioner moms.

21 Den forelæggende ret ønsker for det andet oplyst, hvilke regler der finder anvendelse på de udgifter, som filialen har afholdt, og som både anvendes til at udføre dens transaktioner i registreringsstaten og til at udføre selskabets hovedsædes transaktioner, især med hensyn til begrebet generalomkostninger og pro rata-satsen for fradraget.

22 På denne baggrund har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Såfremt de udgifter, der er afholdt af en filial, som er beliggende i én medlemsstat, udelukkende er anvendt til transaktioner udført af selskabets hovedsæde, som er beliggende i en anden medlemsstat, skal bestemmelserne i [sjette direktivs] artikel 17, stk. 2, 3 og 5, og artikel 19, stk. 1, […] gentaget i artikel 168, 169 og 173-175 i [direktiv 2006/112], da fortolkes således, at de indebærer, at filialens medlemsstat på disse udgifter anvender filialens pro rata-sats for momsfradraget som fastslået ud fra de transaktioner, den udfører i sin registreringsmedlemsstat, og på baggrund af de gældende regler i denne stat, selskabets hovedsædes pro rata-sats for momsfradraget, eller en specifik pro rata-sats for momsfradraget, hvor den kombinerer de gældende regler i de medlemsstater, hvor filialen og selskabets hovedsæde er beliggende, især under hensyntagen til eventuel valgfrihed med hensyn til at pålægge transaktioner moms?

2) Hvilke regler bør finde anvendelse i den særlige situation, hvor de udgifter, som filialen afholder, både anvendes til at udføre dens transaktioner i registreringsstaten og til at udføre selskabets hovedsædes transaktioner, især med hensyn til begrebet generalomkostninger og pro rata-satsen for momsfradraget?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

23 Indledningsvis bemærkes, at tvisten i hovedsagen vedrører afgiftsperioden 2002-2009. Under disse omstændigheder finder både sjette direktiv og direktiv 2006/112, ved hvilket sjette direktiv fra den 1. januar 2007 blev omarbejdet, anvendelse på denne tvist.

24 I det omfang det første spørgsmål vedrører den pro rata-sats for fradraget, som den parisiske filial skal anvende på udgifter, som den har afholdt for at have udført transaktioner tilhørende hovedsædet beliggende i Det Forenede Kongerige, må dette spørgsmål i øvrigt anses for at omhandle udgifter, som denne filial har afholdt, og som udelukkende er anvendt til både momspligtige transaktioner og transaktioner, der er fritaget for denne afgift i nævnte hovedsædes medlemsstat (herefter »udgifter til blandet brug«), hvilket i øvrigt bekræftes af Morgan Stanley i selskabets skriftlige indlæg.

25 Det fremgår ligeledes af dette skriftlige indlæg, at den valgfrihedsordning, der nævnes i det første spørgsmål, henviser til det valg, som den parisiske filial har foretaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt C, første afsnit, og artikel 137, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112, om at betale moms af Morgan Stanleys bank- og finansieringstransaktioner i Frankrig, som ved manglende udnyttelse af denne mulighed er fritaget for denne afgift.

26 Den forelæggende ret ønsker følgelig med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 3 og 5, og artikel 19, stk. 1, samt artikel 168, 169 og 173-175 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at der for så vidt angår de udgifter, der er afholdt af en filial registreret i en medlemsstat, som udelukkende anvendes til såvel momspligtige transaktioner som til transaktioner fritaget for denne afgift, der udføres af denne filials hovedsæde beliggende i en anden medlemsstat, skal anvendes filialens pro rata-sats for fradrag fastsat ud fra de transaktioner, som den udfører i sin registreringsmedlemsstat, og på baggrund af de gældende regler i denne stat, hovedsædets pro rata-sats for fradrag eller en specifik pro rata-sats for fradrag, som kombinerer de gældende regler i samme filials registreringsmedlemsstat og de gældende regler i nævnte hovedsædes medlemsstat, såfremt sidstnævnte har valgt at lade transaktioner udført i dets registreringsmedlemsstat være momspligtige, idet de ville have været fritagne for denne afgift, såfremt der ikke var gjort brug af denne valgmulighed.

27 For at besvare dette spørgsmål skal det for det første bemærkes, at i henhold til Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og indgående tjenesteydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen. Denne fradragsret udgør en integrerende del af momsordningen og kan i princippet ikke begrænses. Den omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 37 og 38 og den deri nævnte retspraksis).

28 Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

29 I denne henseende fremgår det af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, at den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager sine egne afgiftspligtige transaktioner, har ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er blevet anvendt i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med disse transaktioner (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

30 Således har Domstolen fastslået, at fradragsretten for moms forudsætter, at transaktionerne i tidligere omsætningsled skal have en direkte og umiddelbar tilknytning til de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse goder og tjenesteydelser, er nemlig betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (dom af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

31 I medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), og artikel 169, litra a), i direktiv 2006/112 har den afgiftspligtige person desuden ret til at fradrage den afgift, som skal betales eller er betalt for varer og ydelser, der anvendes til transaktioner, som udføres uden for den medlemsstat, der er omhandlet i nærværende doms præmis 29, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for nævnte medlemsstat.

32 Den fradragsret, der er fastsat i ovennævnte bestemmelser, er således underlagt en dobbelt betingelse, nemlig dels, at en afgiftspligtig persons transaktioner, som foretages i en anden medlemsstat end den, hvor momsen skal betales eller er betalt for varer eller ydelser, der er anvendt til at udføre disse transaktioner, afgiftspålægges i den førstnævnte af disse medlemsstater, dels, at disse transaktioner ligeledes ville være blevet afgiftspålagt, hvis de var blevet udført i den sidstnævnte medlemsstat (jf. i denne retning dom af 13.7.2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, præmis 28, og af 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, præmis 31 og 32).

33 Hvad angår den anden af disse betingelser må det i mangel af yderligere præcisering i sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), og artikel 169, litra a), i direktiv 2006/112 antages, at den bl.a. er opfyldt i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor de transaktioner, der pålægges afgift i hovedsædets medlemsstat, ligeledes pålægges afgift i den medlemsstat, hvor filialen – der har afholdt udgifter i forbindelse hermed – er registreret, på grund af et valg foretaget af denne filial i henhold til den nationale lovgivning til gennemførelse af sjette direktivs artikel 13, punkt C, første afsnit, og artikel 137, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112.

34 Det bemærkes for det andet, at sjette direktivs artikel 4, stk. 1, og artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 definerer en »afgiftspligtig person« med henblik på moms som enhver, der »selvstændigt« udøver en økonomisk virksomhed (jf. i denne retning dom af 23.3.2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 33, og af 7.8.2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, præmis 40).

35 Hvad angår et selskab, hvis hovedsæde er etableret i én medlemsstat, og hvis filial er registreret i en anden medlemsstat, fremgår det af Domstolens praksis, at hovedsædet og filialen udgør et og samme momssubjekt, medmindre det godtgøres, at filialen udøver selvstændig økonomisk virksomhed, hvilket bl.a. vil være tilfældet, hvis den selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med dens virksomhed (jf. i denne retning dom af 7.8.2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

36 I den foreliggende sag er der intet i de sagsakter, som Domstolen råder over, der giver anledning til at antage, at den parisiske filial handler selvstændigt i forhold til hovedsædet beliggende i Det Forenede Kongerige som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 35. Det må følgelig, og under forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf, konstateres, at denne filial og dette hovedsæde udgør et og samme momssubjekt.

37 Det bemærkes i denne forbindelse, at en tjenesteydelse kun kan pålægges afgift, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser (dom af 23.3.2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, præmis 34, og af 17.9.2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, præmis 24).

38 Det skal således bemærkes, at hvis der ikke består et retsforhold mellem en filial og dens hovedsæde, der samlet danner én enkelt afgiftspligtig person, er de gensidige ydelser, der udveksles mellem disse enheder, ikke-afgiftspligtige interne strømme til forskel fra afgiftspligtige transaktioner, der foretages med tredjemand.

39 Det følger heraf, at en filial registreret i en medlemsstat i denne stat har fradragsret for moms af erhvervede varer og ydelser, der har en direkte og umiddelbar tilknytning til udførelsen af afgiftspligtige transaktioner, herunder dem, der tilhører dens hovedsæde etableret i en anden medlemsstat, med hvilket denne filial danner én enkelt afgiftspligtig person, på betingelse af, at sidstnævnte transaktioner ligeledes ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for den medlemsstat, hvor nævnte filial er registreret.

40 Hvad for det tredje angår varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til transaktioner, der giver ret til fradrag, og til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag i henhold til artikel 173, stk. 1, i direktiv 2006/112, som svarer til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, kun tilladt for den forholdsmæssige andel af momsen, der kan tilskrives den førstnævnte form for transaktioner. Med henblik herpå beregnes der i overensstemmelse med artikel 174 og 175 i direktiv 2006/112 en pro rata-sats »for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person«.

41 Denne pro rata-ordning finder bl.a. anvendelse i det tilfælde, hvor en filial registreret i en medlemsstat afholder udgifter i forbindelse med både momspligtige og momsfritagne transaktioner, der udføres af dens hovedsæde, der er etableret i en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom af 13.7.2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, præmis 26-28).

42 Domstolen har haft anledning til at præcisere, at den fradragsordning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og i artikel 173, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/112, og de fradragsmetoder, der følger af ordningen, alene finder anvendelse på varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, som til økonomiske transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, dvs. varer og ydelser med blandet brug (jf. i denne retning dom af 6.9.2012, Portugal

Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 40, af 16.7.2015, Larentia + Minerva og Marenave Schiffahrt, C-108/14 og C-109/14, EU:C:2015:496, præmis 26, og af 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, præmis 26).

43 Derimod er varer og ydelser, som af den afgiftspligtige person kun benyttes til at gennemføre økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, ikke omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 17, stk. 5, eller artikel 173, stk. 1, i direktiv 2006/112, men henhører for så vidt angår fradragsordningen under henholdsvis førstnævnte direktivs artikel 17, stk. 2, og sidstnævnte direktivs artikel 168 (dom af 6.9.2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 41).

44 Det følger af denne retspraksis, således som Kommissionen i det væsentlige har anført i retsmødet, at præciseringen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, andet afsnit, og artikel 173, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, hvorefter pro rata-satsen for fradraget – for varer og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes både til momspligtige og momsfritagne transaktioner – skal beregnes »for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige person«, henviser til samtlige ovennævnte transaktioner, til hvilke disse varer og ydelser med blandet brug erhvervet af den afgiftspligtige person er blevet anvendt, men ikke til de øvrige økonomiske transaktioner, som sidstnævnte udfører.

45 For så vidt som den afgiftspligtige person, ud over udgifter til blandet brug, ligeledes erhverver varer og ydelser, som udelukkende anvendes i forbindelse med momspligtige transaktioner, kan momsen af sådanne varer og ydelser i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 3, samt artikel 168 og 169 i direktiv 2006/112 fradrages fuldt ud (jf. i denne retning dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis). Moms, der er pålagt varer og ydelser, som udelukkende anvendes til eventuelle transaktioner fritaget for denne afgift, giver derimod ikke nogen ret til fradrag.

46 Det følger heraf, at med hensyn til udgifter til blandet brug, som er afholdt af en filial registreret i en medlemsstat, som udelukkende anvendes til momspligtige og momsfritagne transaktioner, der udføres af denne filials hovedsæde, som er etableret i en anden medlemsstat, skal der anvendes en pro rata-sats for fradraget, hvis nævner udgøres af omsætningen – uden moms – for samtlige disse transaktioner, men ikke til de øvrige økonomiske transaktioner, som den afgiftspligtige person udfører, efter den metode, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, samt artikel 174 og 175 i direktiv 2006/112. Det skal i denne henseende præciseres, at i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, og artikel 169, litra a), i direktiv 2006/112 samt den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 32, kan alene omsætningen – uden moms – for transaktioner, som hovedsædet udfører, optræde i tælleren i den brøk, som udgør pro rata-satsen for fradraget, når disse transaktioner ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for filialens registreringsmedlemsstat.

47 Det skal endvidere præciseres, at pro rata-satsen for fradraget som angivet i foregående præmis ikke nødvendigvis kan kvalificeres som »hovedsædets pro rata-sats for fradraget«, som det nævnes i det første forelagte spørgsmål. De eneste berørte transaktioner, som hovedsædet udfører, er nemlig dem, til hvilke filialens udgifter til blandet brug er blevet anvendt.

48 Morgan Stanley har gjort gældende, at filialens registreringsmedlemsstat på samtlige indgående udgifter, som den har afholdt, uanset hvilken forbindelse de har til den virksomhed, som hovedsædet etableret i en anden medlemsstat udøver, skal anvende filialens pro rata-sats, som fastsættes alene på grundlag af de transaktioner, som sidstnævnte udfører i sin registreringsmedlemsstat. Denne fortolkning kan imidlertid ikke tiltrædes.

49 Med henblik på beregningen af den pro rata-sats for fradraget, der finder anvendelse på en filials udgifter til blandet brug, tager denne løsning i modsætning til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 30, nemlig ikke hensyn til transaktioner udført af filialens hovedsæde, hvortil disse udgifter har direkte og umiddelbar tilknytning.

50 Denne fortolkning ændres ikke af den retspraksis, der følger af dom af 12. september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), og som Morgan Stanley til støtte for sin argumentation har henvist til. Det er korrekt, at Domstolen i denne doms præmis 40 og 55 fastslog, at et selskab, hvis hovedsæde er beliggende i en medlemsstat, ved fastlæggelsen af den pro rata-sats for momsfradraget, der finder anvendelse på dette i medfør af fradragsordningen i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, ikke kan medregne omsætningen i sine filialer, der er beliggende i andre medlemsstater.

51 Det skal imidlertid i denne henseende bemærkes, således som det bl.a. fremgår af nævnte doms præmis 19, at Domstolen i denne sag skulle tage stilling til muligheden for at medregne filialernes samlede omsætning, forstået som samtlige deres opnåede indtægter. Domstolen fremhævede således i præmis 38 i dom af 12. september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), bl.a., at det forhold, at der sker medregning af omsætningen fra alle de faste forretningssteder, som den afgiftspligtige person har i andre medlemsstater, med henblik på fastlæggelsen af hovedsædets pro rata-sats for fradraget, således ville medføre en forøgelse af den momsandel, som den afgiftspligtige persons hovedsæde kan fradrage, for alle de erhvervelser, som den afgiftspligtige person har udført i den medlemsstat, hvor dens hovedsæde befinder sig, uanset at en del af disse erhvervelser ikke har nogen forbindelse med den virksomhed, som de faste forretningssteder – der er beliggende uden for denne stat – udøver. Værdien af den pro rata-sats for fradraget, der finder anvendelse, ville således blive fordrejet.

52 Det følger heraf, at Domstolen i nævnte dom ved beregningen af pro rata-satsen for fradraget for en afgiftspligtig persons hovedsæde udelukkede, at omsætningen i filialer beliggende i andre medlemsstater skulle medregnes med den begrundelse, at i det mindste en del af denne omsætning ikke havde nogen forbindelse med hovedsædets erhvervelser i tidligere led. Domstolen har følgelig ikke i forbindelse med fastlæggelsen af omfanget af retten til fradrag for et fast forretningssted til en afgiftspligtig person beliggende i en medlemsstat haft til hensigt at udelukke medregning af transaktioner udført af et fast forretningssted til samme afgiftspligtige person, beliggende i en anden medlemsstat, som har direkte og umiddelbar tilknytning til de udgifter, som førstnævnte af disse faste forretningssteder har afholdt.

53 Pro rata-beregningen for nævnte transaktioner udført af nævnte hovedsæde kan i øvrigt heller ikke ske på grundlag af den omsætning, som denne filial har med hovedsædet, således som foreslået af den franske regering. Denne omsætning, således som anført i nærværende doms præmis 38, består nemlig af interne strømme, der ikke er afgiftspligtige for den afgiftspligtige person, skønt der i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 173, stk. 1, i direktiv 2006/112 med henblik på beregningen af pro rata-satsen for fradrag skal tages hensyn til de momspligtige og de momsfritagne transaktioner, som en afgiftspligtig person foretager med tredjemand.

54 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 3 og 5, og artikel 19, stk. 1, samt artikel 168, 169 og 173-175 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at der for så vidt angår de udgifter, der er afholdt af en filial registreret i en medlemsstat, som udelukkende anvendes til såvel momspligtige transaktioner som til transaktioner fritaget for denne afgift, der udføres af denne filials hovedsæde beliggende i en anden medlemsstat, skal anvendes en pro rata-sats for fradraget, der fremkommer ved, at der opstilles en brøk, hvis nævner udgøres af omsætningen – uden moms – for disse transaktioner alene, og hvis tæller udgøres af afgiftspligtige transaktioner, når disse ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for filialens registreringsmedlemsstat, herunder når denne ret til fradrag følger af, at sidstnævnte har foretaget et valg om at lade transaktioner udført i denne stat være momspligtige.

Det andet spørgsmål

55 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvorledes sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 3 og 5, og artikel 19, stk. 1, samt artikel 168, 169 og 173-175 i direktiv 2006/112 skal fortolkes med henblik på beregningen af den pro rata-sats for fradraget, der gælder for de generalomkostninger for en filial registreret i en medlemsstat, som anvendes i forbindelse med gennemførelsen af både transaktioner, der udføres af denne filial i denne medlemsstat, og transaktioner, der udføres af filialens hovedsæde etableret i en anden medlemsstat.

56 I denne henseende bemærkes for det første, at en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 30, principielt er nødvendig for, at en afgiftspligtig person har ret til at fratrække den betalte indgående moms, og for, at omfanget af denne ret kan fastlægges. Retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse goder og tjenesteydelser, er betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse goder eller tjenesteydelser indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

57 For det andet har den afgiftspligtige person ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar forbindelse med hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

58 Når den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed både består i momspligtige og momsfritagne transaktioner, skal den fradragsordning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og i artikel 173, stk. 1, i direktiv 2006/112, under disse omstændigheder anvendes på dennes generalomkostninger. I overensstemmelse med betragtningerne i nærværende doms præmis 40-46 skal pro rata-satsen for fradraget for nævnte generalomkostninger baseres på samtlige økonomiske transaktioner, som den afgiftspligtige person udfører, efter den metode, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 19, stk. 1, samt artikel 174 og 175 i direktiv 2006/112.

59 Hvad angår den pro rata-sats for fradraget, der skal anvendes på generalomkostningerne for en filial registreret i en medlemsstat, når den afgiftspligtige person udfører transaktioner både i denne medlemsstat og i den medlemsstat, hvor dennes hovedsæde er etableret, skal i tælleren i den brøk, der udgør denne pro rata-sats for fradraget, ud over de afgiftspligtige transaktioner, som denne filial udfører, alene optræde afgiftspligtige transaktioner udført af dette hovedsæde, når disse ligeledes ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for nævnte filials registreringsmedlemsstat.

60 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, 3 og 5, og artikel 19, stk. 1, samt artikel 168, 169 og 173-175 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at med henblik på beregningen af den pro rata-sats for fradraget, der gælder for de generalomkostninger for en filial registreret i en medlemsstat, som anvendes i forbindelse med gennemførelsen af både transaktioner, der udføres af denne filial i denne medlemsstat, og transaktioner, der udføres af filialens hovedsæde etableret i en anden medlemsstat, skal transaktioner udført af såvel filialen som af hovedsædet medregnes i nævneren af den brøk, som udgør pro rata-satsen for fradraget, idet det skal præciseres, at der i brøkens tæller, ud over afgiftspligtige transaktioner, som filialen udfører, skal optræde alene de afgiftspligtige transaktioner, som hovedsædet udfører, når disse ligeledes ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for den pågældende filials registreringsmedlemsstat.

Sagsomkostninger

61 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 sagsomkostningerne. 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

1) **Artikel 17, stk. 2, 3 og 5, og 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, samt artikel 168, 169 og 173-175 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at der for så vidt angår de udgifter, der er afholdt af en filial registreret i en medlemsstat, som udelukkende anvendes til såvel merværdiafgiftspligtige transaktioner som til transaktioner fritaget for denne afgift, der udføres af denne filials hovedsæde beliggende i en anden medlemsstat, skal anvendes en pro rata-sats for fradraget, der fremkommer ved, at der opstilles en brøk, hvis nævner udgøres af omsætningen – uden merværdiafgift – for disse transaktioner alene, og hvis tæller udgøres af afgiftspligtige transaktioner, når disse ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for filialens registreringsmedlemsstat, herunder når denne ret til fradrag følger af, at sidstnævnte har foretaget et valg om at lade transaktioner udført i denne stat være merværdiafgiftspligtige.**

2) **Artikel 17, stk. 2, 3 og 5, og artikel 19, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 samt artikel 168, 169 og 173-175 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at med henblik på beregningen af den pro rata-sats for fradraget, der gælder for de generalomkostninger for en filial registreret i en medlemsstat, som anvendes i forbindelse med gennemførelsen af både transaktioner, der udføres af denne filial i denne medlemsstat, og transaktioner, der udføres af filialens hovedsæde etableret i en anden medlemsstat, skal transaktioner udført af såvel filialen som af hovedsædet medregnes i nævneren af den brøk, som udgør pro rata-satsen for fradraget, idet det skal præciseres, at der i brøkens tæller, ud over afgiftspligtige transaktioner, som filialen udfører, skal optræde alene de afgiftspligtige transaktioner, som hovedsædet udfører, når disse ligeledes ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for den pågældende filials registreringsmedlemsstat.**

Underskrifter