

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

P. CRUZ VILLALÓN

fremSAT den 28. februar 2013 (1)

Sag C-388/11

Le Crédit Lyonnais

mod

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Conseil d'État (Frankrig))

»Beskatning – moms – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 17 og 19 – fradrag af indgående afgift – goder og tjenesteydelser, der benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag – beregning af pro rata-satsen for fradrag – et selskabs medregning af omsætningen i sine filialer i andre medlemsstater eller i tredjelande – »global pro rata-sats« – princippet om momsens neutralitet – det skattemæssige territorialprincip«

1. Den foreliggende sag giver Domstolen lejlighed til at behandle en række spørgsmål om fortolkningen af fradragsretten inden for rammerne af det fælles merværdiafgiftssystem (merværdiafgift, herefter »moms«), som ikke er blevet behandlet tidligere, selv om de har stor principiel betydning i betragtning af deres praktiske konsekvenser.
2. Det hovedspørgsmål, som Domstolen er blevet bedt om at besvare, er meget kort fortalt, om et selskab, der har hovedsæde i en medlemsstat og filialer i andre medlemsstater eller tredjelande, på tidspunktet for erlæggelsen af skatter og afgifter i den medlemsstat, hvor hovedsædet er etableret, og for så vidt som det både foretager transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, skal beregne pro rata-satsen for fradrag som omhandlet i artikel 17, stk. 5, og artikel 19 i sjette direktiv 77/388/EØF (2) på grundlag af selskabets samlede omsætning, dvs. om det både skal medregne selskabets hovedsædes omsætning og de forskellige filialers omsætning. Denne sats kaldes også for den »globale pro rata-sats«.
3. De faktiske omstændigheder i hovedsagen ligger ganske vist langt tilbage i tiden, da de går tilbage til 1988 og 1989 og henhører under bestemmelserne i sjette direktiv, der var gældende på daværende tidspunkt, men de præjudicielle spørgsmål, der rejses så længe efter, er stadig interessante, eftersom de relevante bestemmelser i dette direktiv er næsten sammenfaldende med dem, der findes i direktiv 2006/112/EF (3), der ophævede sjette direktiv (4). Interessen er så meget desto stærkere, som sagsøgerens principale krav i hovedsagen bygger på dom af 23. marts 2006, FCE Bank (5), og indebærer, at Domstolen skal træffe en principiel afgørelse under hensyntagen til neutralitetsprincippet, som ligger til grund for det fælles momssystem.

I – Retsforskrifter

A – EU-retten: sjette direktiv

4. Sjette direktivs artikel 17 (6) 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 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.«

5. Sjettes direktivs artikel 19, stk. 1 og 2 (7), 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.«

B – *Fransk ret*

6. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen var sjettes direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19 ifølge forelæggelsesafgørelsen blevet gennemført ved artikel 212, 213 og 219 i bilag II til code général des impôts (lov om skatter og afgifter) (8).

7. Artikel 212 i bilag II til CGI bestemte:

»De afgiftspligtige, 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 [...]«

8. Artikel 213 i bilag II til CGI foreskrev:

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

[...]

Fradragsberettigede afgiftsbeløb for goder, der er fælles for de forskellige områder, fastsættes ved anvendelse af den brøk, der er omhandlet i artikel 212.«

9. Artikel 219 i bilag II til CGI havde følgende ordlyd:

»De afgiftspligtige, 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, hvoraf en del giver ret til fradrag, og resten 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 fastsat i artikel 212-214.«

10. CGI's artikel 271, stk. 4, foreskrev i øvrigt:

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

[...]

b) [d]e bankmæssige og finansielle tjenesteydelser, der er fritaget for afgift i henhold til bestemmelserne i artikel 261 C, nr. 1), litra a)-e), når de ydes til personer, der er bosiddende eller etableret uden for Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, eller vedrører udførsel af goder til andre lande end Fællesskabets medlemsstater.«

II – De faktiske omstændigheder i hovedsagen

11. Efter en regnskabskontrol vedrørende perioden fra den 1. januar 1988 til den 31. december 1989 blev selskabet Le Crédit Lyonnais (9), der har hovedsæde i Frankrig, ved to meddelelser om korrektion af henholdsvis 27. december 1991 og 7. december 1992 efteropkrævet moms og lønafgift for med urette at have medregnet rentebeløb på lån bevilget til filialer i andre medlemsstater eller i tredjelande i tælleren og nævneren for den pro rata-sats for fradrag, der er fastsat i artikel 212 i bilag II til CGI.

12. Ved to klager af 20. juli 1994 anmodede LCL om fritagelse for betaling af den efteropkrævede moms og lønafgift for årene 1988 og 1989, idet selskabet gjorde gældende, at der kunne tages hensyn til disse rentebeløb ved beregningen af pro rata-satsen for fradrag.

13. Ved et betalingspåkrav af 17. november 1994 blev LCL anmodet om at efterbetale et momsbeløb på 1 151 573,81 EUR for 1988 og 1 349 357,81 EUR for 1989, inkl. renter og gebyrer. Ved en afgiftsavgørelse af 30. december 1994 blev LCL anmodet om at efterbetale en lønafgift svarende til 1 209 890,89 EUR for 1988 og 1 246 611,44 EUR for 1989, inklusive renter og gebyrer.

14. Ved en anden klage af 31. december 1996 anmodede LCL om refusion af den moms, som

selskabet mente at have betalt for meget for 1988 og 1989, dvs. 46 944 246,96 EUR, samt refusion af den lønafgift, som det mente at have betalt for meget for 1988 og 1989 (23 067 082,45 EUR). LCL gjorde gældende, at selskabet ved en fejl havde undladt at medregne renter, som dets udenlandske filialer havde modtaget fra deres kunder, i sin pro rata-sats for momsfradraget. LCL krævede endvidere modregning mellem den lønafgift, der krævedes refunderet, og den selskabsskat, der var blevet fastsat i forbindelse med kontrollen.

15. Da skattemyndigheden afviste disse klager, anlagde LCL ved stævning af 28. august 1998 sag ved tribunal administratif de Paris (forvaltningsretten i Paris, Frankrig) med påstand om dels nedsættelse af den efteropkrævede moms for 1988 og 1989, dels refusion af den moms og lønafgift, som selskabet mente at have betalt for meget for 1988 og 1989.

16. Ved dom af 5. oktober 2004 forkastede tribunal administratif de Paris disse påstande.

17. Ved dom af 8. december 2006 stadfæstede cour administrative d'appel de Paris (forvaltningsappellretten i Paris) denne dom. Den fandt for det første, at LCL's filialer i andre medlemsstater selv var momspligtige og tog hensyn til deres egne indtægter ved fastlæggelsen af deres egen pro rata-fradragssats, og at disse indtægter derfor ikke kunne danne grundlag for en ny fradragsret til fordel for hovedsædet. Den fandt for det andet, at transaktioner, der var udført af LCL's filialer i tredjelande, ikke kunne tages i betragtning ved udøvelsen af fradragsretten, fordi disse filialer måske ikke var afgiftspligtige eller måske var underlagt andre regler.

18. Den 21. februar 2007 anlagde LCL derefter sag ved Conseil d'État med påstand om ophævelse af dommen af 8. december 2006.

III – De præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

19. På dette grundlag har Conseil d'État (tredje og ottende til tiende underafdeling forenet) ved kendelse af 11. juli 2011 besluttet at udsætte sagen og anmodet Domstolen om at træffe præjudiciel afgørelse vedrørende følgende 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 for 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 skal disse filialer på tilsvarende vis 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 Fællesskabet?

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 aktivitetsområder?

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?»

20. LCL, Den Franske Republik, Republiken Cyperns, og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.
21. LCL, Den Franske Republik, Det Forenede Kongerige samt Kommissionen afgav også mundtlige indlæg under retsmødet den 27. september 2012.

IV – **Bedømmelse**

A – *Indledende bemærkninger*

22. Den forelæggende ret har med sine præjudicielle spørgsmål i det væsentlige anmodet Domstolen om at besvare spørgsmålet om, hvorvidt (det første og det andet spørgsmål) og i givet fald i hvilket omfang (det tredje og det fjerde spørgsmål) sjette direktiv navnlig henset til FCE Bankdommen pålægger medlemsstaterne at anvende den såkaldt globale pro rata-sats, dvs. at beregne pro rata-satsen for momsfradraget som omhandlet i dette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19 for hovedsædet for et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, ved i selskabets afgiftstilsvare i denne medlemsstat at medregne omsætningen i dets filialer i andre medlemsstater eller i tredjelande og vice versa.
23. Det skal for det første påpeges, at den forelæggende rets fjerde spørgsmål er subsidiært, hvilket vil sige, at det kun er stillet for det tilfælde, at et af de to første spørgsmål besvares bekræftende. Hvis de to første spørgsmål besvares benægtende, er det derfor ikke nødvendigt at besvare det fjerde spørgsmål. Det er på den anden side heller ikke nødvendig at besvare det tredje spørgsmål, henset til den besvarelse, jeg vil foreslå af det første spørgsmål.
24. Det skal for det andet understreges, at tvisten i hovedsagen vedrører en situation, hvor et selskab, der har hovedsæde i den medlemsstat, hvor den forelæggende ret ligger, dvs. Frankrig, har anmodet om at måtte tage hensyn til omsætningen i sine filialer i andre medlemsstater (det første spørgsmål) eller i tredjelande (det andet spørgsmål) ved beregningen af pro rata-fradragssatsen i forbindelse med sit afgiftstilsvare i den førstnævnte medlemsstat.
25. Hensigten med den forelæggende rets første spørgsmål er netop at afgøre, om det i dette tilfælde er muligt at efterkomme denne anmodning, dvs. med udgangspunkt i det i hovedsagen omhandlede selskabs hovedsæde, men i slutningen spørges der også om, hvorvidt den samme anmodning kan efterkommes i det omvendte tilfælde, hvor der tages udgangspunkt i filialer etableret i andre medlemsstater. Den forelæggende ret spørger altså også Domstolen om, hvorvidt filialer etableret i andre medlemsstater på tilsvarende vis kan tage hensyn til alle selskabets indtægter, dvs. både hovedsædets og de øvrige filialers indtægter, i deres egen pro rata-fradragssats og i deres afgiftstilsvare i den medlemsstat, hvor de er hjemmehørende.
26. Det er imidlertid ikke nødvendigt for afgørelsen af tvisten i hovedsagen at undersøge, hvordan pro rata-fradragssatsen skal beregnes for LCL's filialer, der er etableret og afgiftspligtige i andre medlemsstater, og som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, påhviler det derfor Domstolen at omformulere det første spørgsmål, den er blevet stillet, med henblik på at udelade dette aspekt (10).
27. Det må for det tredje anses for hensigtsmæssigt at anvende den sondring, som den forelæggende ret har foreslået, ved først at besvare dens første og andet spørgsmål, der ganske vist rejser det samme principielle spørgsmål om muligheden for at anvende den »globale pro rata-sats«, men behandler to forskellige situationer, hvor selskaberne enten har filialer i medlemsstater eller i tredjelande, navnlig for så vidt angår de særlige bestemmelser i sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c) (11), om retten til fradrag af moms på goder og tjenesteydelser, der anvendes i

forbindelse med transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af direktivets artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), nr. 1)-5) (12), og som er foretaget til fordel for aftagere etableret i tredjelande.

28. LCL har i den foreliggende sag i det væsentlige gjort gældende, at det neutralitetsprincip, som ligger til grund for det fælles momssystem, der er indført ved sjette direktiv, kræver, at den »globale pro rata-sats« benyttes, hvilket bl.a. er en logisk følge af FCE Bank-dommen.

29. De medlemsstaters regeringer, der har afgivet skriftlige og mundtlige indlæg, og Kommissionen er dog generelt enige om, at LCL tillægger FCE Bank-dommen en rækkevidde, som den ikke har. De mener under alle omstændigheder, at det fælles momssystem, der er indført ved sjette direktiv, og ikke mindst dets geografiske karakter samt visse praktiske hensyn er til hinder for, at der anvendes en »global pro rata-sats«. Sjette direktiv åbner efter deres opfattelse ikke mulighed for, at medlemsstaterne tillader afgiftspligtige personer, der er omfattet af deres skattelovgivnings geografiske anvendelsesområde og driver virksomhed gennem filialer i flere medlemsstater, at medregne disse filialers omsætning, når de beregner deres pro rata-fradragssats.

B – Medregning af omsætningen i filialer i andre medlemsstater ved beregningen af pro rata-fradragssatsen for hovedsædet for et selskab, der er etableret i en medlemsstat (det første spørgsmål)

30. Da FCE Bank-dommen spiller en vigtig rolle i den foreliggende sag, er det nødvendigt – inden det undersøges, om antagelsen om en »global pro rata-sats«, som er omdrejningspunktet i denne sag, kan tiltrædes (13) – at fastlægge den nævnte doms præcise rækkevidde for at kunne afgøre, hvilken betydning den har for svaret på de spørgsmål, den forelæggende ret har stillet Domstolen.

1. FCE Bank-dommen og dens rækkevidde

31. Jeg vil indledningsvis bemærke, at LCL, de medlemsstaters regeringer, der har afgivet indlæg, og Kommissionen hverken i hovedsagen eller den præjudicielle sag har rejst tvivl om den løsning, Domstolen valgte i FCE Bank-dommen (14). LCL har tværtimod støttet sine krav på nævnte dom, og det må derfor anses for givet, at LCL og de filialer, der er omhandlet i hovedsagen, kan henføres til det tilfælde, der er tale om i denne dom, dvs. at der faktisk er tale om »filialer« og ikke om »datterselskaber«. Det skal dog præciseres, at det tilkommer den forelæggende ret at sikre sig, at den situation, der er omhandlet i hovedsagen, rent faktisk kan henhøre under det tilfælde, der er omfattet af FCE Bank-dommen, eftersom svarene på de spørgsmål, den har stillet, er baseret på en formodning om, at LCL og dets forskellige filialer udgør en enkelt juridisk enhed med henblik på anvendelsen af momsreglerne.

32. LCL har i det væsentlige kun gjort gældende, at det principielt følger af anvendelsen af FCE Bank-dommen, at retten til fradrag af indgående moms på goder og tjenesteydelser, som et selskabs hovedsæde har erhvervet, fortabes, når disse goder og tjenesteydelser anvendes til afgiftspligtige udgående transaktioner, der udføres af dette selskabs filialer i andre medlemsstater. Når hovedsædet ifølge FCE Bank-dommen ikke kan fakturere filialerne for disse goder og tjenesteydelser, er det faktisk ikke muligt for filialerne at fradrage den indgående moms, som hovedsædet har betalt, i den moms, som filialerne skal erlægge af de afgiftspligtige udgående transaktioner, som de udfører. Det er kun momsen på de udgifter, som filialerne selv har afholdt i etableringsmedlemsstaten, der kan fradrages.

33. LCL har heraf udledt, at et selskab, hvis hovedsæde både foretager afgiftspligtige transaktioner og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, ved beregningen af sin pro rata-sats for fradrag af moms på de udgifter, der er

forbundet med dets afgiftspligtige transaktioner, nødvendigvis må kunne tage hensyn til alle de transaktioner, som disse udgifter har bidraget til, dvs. både de transaktioner, som hovedsædet har udført i etableringsmedlemsstaten, og de transaktioner, som filialerne har udført i de medlemsstater, hvor de er hjemmehørende, da fradragsretten ville gå tabt, hvilket ville stride mod princippet om momsens neutralitet.

34. Det fremgår ganske kort fortalt af FCE Bank-dommen, at når et selskab har sit primære forretningssted (sit hovedsæde) i en medlemsstat (FCE Bank) og et fast forretningssted (en filial) i en anden medlemsstat (FCE IT), og hovedsædet har leveret goder eller tjenesteydelser til filialen, udgør hovedsædet og filialen i forhold til den medlemsstat, hvor filialen er hjemmehørende (Italien), én og samme afgiftspligtige person (15) i deres indbyrdes »forhold« (16), hvorfor de tjenesteydelser, som selskabets hovedsæde måtte levere til filialen, ikke kan betragtes som tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, hvilket betyder, at tjenesteydelserne i dette tilfælde ikke er momspligtige i den medlemsstat, hvor filialen ligger.

35. I henhold til Domstolens praksis (17) skal der således kun svares moms af en tjenesteydelse, såfremt der består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, mellem tjenesteyderen og modtageren. Der kan dog ikke bestå et sådant retsforhold mellem et selskabs hovedsæde og dets filial, hvis filialen ikke udøver selvstændig økonomisk virksomhed, dvs. hvis den ikke kan anses for at være selvstændig i den forstand, at den selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med dens virksomhed (18). Dette var tilfældet for FCE IT, som var filial af FCE Bank og ikke rådede over en indskudskapital (19).

36. Det skal herved påpeges, at det hverken bestrides af de medlemsstaters regeringer, der har afgivet indlæg, eller af Kommissionen, at anvendelsen af FCE Bank-dommen i teorien (20) kan føre til en situation, hvor et selskab, der er etableret i en medlemsstat og har filialer i andre medlemsstater, i en vis udstrækning mister retten til momsfradrag, når det centraliserer indkøb af goder og tjenesteydelser, der anvendes i forbindelse med transaktioner i andre medlemsstater, i én medlemsstat (her den medlemsstat, hvor hovedsædet ligger), eftersom de udgående transaktioner ikke giver ret til fradrag af indgående moms.

37. I FCE Bank-dommen fastslog Domstolen dog kun, at transaktioner mellem et selskabs hovedsæde og dets filialer skulle anses for interne transaktioner, hvilket er den rækkevidde, dommen har.

38. Domstolen tog således ikke stilling til de nærmere regler om fradrag af moms i denne dom. Selv om denne dom ganske vist »kan« resultere i, at momsen på de nævnte forudgående udgifter, der er afholdt i hovedsædets etableringsmedlemsstat, ikke »kan« fradrages i forhold til deres anvendelse i de udgående transaktioner, som finder sted i de medlemsstater, hvor filialerne er etableret, drejer det sig kun om udelukkelse af en af flere muligheder for at udøve fradragsretten.

39. Det kan derfor ikke anses for en indirekte, men nødvendig følge af FCE Bank-dommen, at medlemsstaterne efter det neutralitetsprincip, som ligger til grund for det fælles momssystem, der er indført ved sjette direktiv, som en form for korrelat eller compensation har pligt til at lade et selskab, hvis virksomhed er delvis momsfrataget i henhold til dette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), hvilket i princippet betyder, at den fritagne del af denne virksomhed ikke giver ret til momsfradrag, medregne omsætningen i alle sine filialer, når det beregner sin pro rata-sats for fradrag i henhold til direktivets artikel 17, stk. 5, og artikel 19.

40. Selv om FCE Bank-dommen ganske vist fastslår, at det ikke er muligt at fradrage momsen på de udgifter, som et selskabs hovedsæde, der er etableret i en medlemsstat, har afholdt, når de anvendes til transaktioner, der foretages af dets filialer i andre medlemsstater, besvarer dommen hverken direkte eller indirekte det vigtigste spørgsmål, der er rejst i den foreliggende sag, nemlig

om et sådant selskab både skal medregne såvel selskabets hovedsædes omsætning som sine filialers omsætning ved beregningen af sin pro rata-fradragssats som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19. Svaret på dette spørgsmål skal derfor findes andetsteds.

41. Før jeg ser på bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19, som LCL har baseret sine krav på, og som vedrører retten til fradrag af moms på goder og tjenesteydelser, som både anvendes til transaktioner, der giver ret til fradrag, og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, vil jeg dog gerne præcisere rækkevidden af denne fradragsret som fastsat ved sjette direktivs artikel 17 og fortolket af Domstolen.

2. Fradragsretten, neutralitetsprincippet og det fælles momssystemets geografiske karakter

42. Som Domstolen gentagne gange har understreget, er fradragsordningen i sjette direktivs artikel 17-20 et vigtigt element (21) i det fælles momssystem, for så vidt som den har til formål at sikre, at afgiften er neutral over for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat sådan virksomhed i sig selv er momspligtig (22). Momsen, der først og fremmest sigter mod at beskatte forbruget der, hvor det finder sted (23), proportionalt med godernes og tjenesteydelsernes pris (24), pålægges med visse undtagelser (25) i alle fremstillings- eller omsætningsled med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de forskellige elementer i prisen på disse goder og tjenesteydelser (26).

43. Den fradragsret, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, tager således sigte på at aflaste den afgiftspligtige for den moms, han skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed, forudsat at denne virksomhed ikke er fritaget for moms. Direktivet gør det muligt for ham at fratrække den indgående moms på de goder og tjenesteydelser, som han har erhvervet for at kunne gennemføre afgiftspligtige transaktioner, som han skal svare moms af, i den moms, som han opkræver for disse transaktioner, forudsat at disse forudgående udgifter har en direkte og umiddelbar tilknytning til de udgående transaktioner (27) eller kan henføres til den afgiftspligtige persons generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de udgående transaktioner (28).

44. Den afgiftspligtige kan kun fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for et gode eller en tjenesteydelse, for så vidt som dette gode eller denne tjenesteydelse benyttes til hans afgiftspligtige transaktioner (29). Fradraget for indgående moms, der også er nødvendigt for at undgå dobbeltbeskatning (30), er således knyttet til opkrævningen af udgående moms (31).

45. Den brug, der gøres af goderne eller tjenesteydelserne, eller som påtænkes for disse, er i øvrigt afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag, som den afgiftspligtige har ret til i henhold til sjette direktivs artikel 17, og omfanget af eventuelle berigtigelser i de efterfølgende perioder, idet disse skal foretages på de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 20 (32).

46. Den fradragsret, der er indrømmet de afgiftspligtige, er meget vigtig, og enhver begrænsning af fradragsretten skal, medmindre der er tale om svig eller misbrug (33), som følge af sin betydning for afgiftsbyrdens størrelse finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater og skal derfor tillades ved en udtrykkelig bestemmelse i EU-retten (34).

47. Når goder eller tjenesteydelser, der er erhvervet af en afgiftspligtig person, anvendes i forbindelse med afgiftsfritagne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde (35), kan der til gengæld – hvilket er vigtigt for at forstå neutralitetsprincippet – ikke opkræves udgående afgift og derfor heller ikke ske fradrag eller refusion af den indgående afgift, der er betalt (36).

48. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), er forholdet det, at når en afgiftspligtig

person leverer goder eller tjenesteydelser til en anden afgiftspligtig person, som anvender dem til at udføre en transaktion, der er fritaget i medfør af f.eks. direktivets artikel 13, punkt A, har sidstnævnte person i princippet ikke fradragsret for indgående moms, eftersom de pågældende goder og tjenesteydelser i et sådant tilfælde ikke anvendes til afgiftspligtige transaktioner (37). Det er årsagen til det fænomen, der undertiden kaldes »skjult moms«, hvor prisen på de varer eller tjenesteydelser, der benyttes i forbindelse med efterfølgende afgiftsfritagne transaktioner, forhøjes med et ekstra beløb (38).

49. Det er kun undtagelsesvis, at sjette direktiv – bl.a. i artikel 17, stk. 3, litra b) og c) (39) – tillader fradrag af moms for goder eller tjenesteydelser, der er anvendt til fritagne transaktioner (40), idet de udtryk, der er anvendt i dette direktiv i denne henseende, derfor skal fortolkes strengt (41).

50. Det er bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, og navnlig fradragsretten, der har affødt princippet om afgiftsneutralitet, som udgør en integrerende del af momsordningen og et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved fællesskabslovgivningen (42).

51. Neutralitetsprincippet, der undertiden betegnes som et almindeligt EU-retligt princip, som ligger til grund for det fælles momssystem, er også udtryk for det almindelige ligebehandlingsprincip (43), hvorefter afgiftspligtige personer skal kunne konkurrere på samme vilkår, medmindre det er objektivt begrundet at sondre mellem dem (44).

52. Som Domstolen har bemærket, har neutralitetsprincippet imidlertid ikke forfatningsmæssig status, hvilket adskiller det fra de øvrige almindelige EU-retlige principper, og det er derfor nødvendigt at udarbejde forskrifter på lovgivningsniveau, hvilket kun kan bestå i en afledt fællesskabsretsakt (45). Der er således ikke tale om en primærretlig regel, men et fortolkningsprincip (46), som medlemsstaterne bl.a. skal holde sig til, når de vedtager bestemmelser til gennemførelse af sjette direktiv.

53. Det skal i den forbindelse understreges, at det fælles momssystem, der er indført ved sjette direktiv, hvormed et af de vigtigste formål som anført i anden betragtning til dette direktiv er at forsyne Unionen med egne indtægter ved at opkræve en afgift, der opnås ved anvendelse af en fælles sats på et beregningsgrundlag, der fastsættes på samme måde og efter fælles regler, uanset denne harmonisering i praksis stadig er stærkt kendetegnet ved sine tætte geografiske og dermed statslige bånd. Direktivet har kun medført en delvis harmonisering, og der er derfor forskel på de enkelte medlemsstaters momslovgivning. Selv om momsen er baseret på et fælles system, er den i det store og hele stadig omfattet af medlemsstaternes skattemæssige suverænitet, hvilket kommer til udtryk i de forskellige bestemmelser i sjette direktiv, der beskriver det fælles systems geografiske karakter.

54. Som Domstolen har fastslået, har sjette direktivs artikel 9, der fastlægger tjenesteydelsers afgiftsmæssige tilknytningsmoment på en ensartet måde, som det fremgår af syvende betragtning til dette direktiv, til formål at sikre en hensigtsmæssig afgrænsning af de nationale momslovgivningers anvendelsesområde for dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (47).

55. Det ovenfor nævnte princip, hvorefter momsen uanset størrelsen heraf skal opkræves i »den medlemsstat, hvor det endelige forbrug [af godet] finder sted« (48), muliggør »en nøjagtig fordeling af indtægterne fra moms på transaktioner inden for Fællesskabet og en klar afgrænsning af de berørte medlemsstaters fiskale suverænitet« (49).

56. I forlængelse af det ovenstående vil jeg kort gøre rede for, hvordan fradragsretten beregnes for afgiftspligtige personer, som selv leverer goder eller tjenesteydelser, der ikke er fuldt

momspligtige, før jeg undersøger nærmere, hvordan den forelæggende rets spørgsmål bør besvares.

3. Pro rata-satsen for fradrag (sjette direktivs artikel 17, stk. 5, og artikel 19)

57. I de tilfælde, hvor den afgiftspligtige person i princippet uden forskel både udfører afgiftspligtige transaktioner og transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første og andet afsnit, kun tilladt for den del af den samlede indgående moms, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for de afgiftspligtige transaktioner, og denne pro rata-sats beregnes for samtlige transaktioner, der udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med dette direktivs artikel 19.

58. Disse bestemmelser skal gøre det muligt for en afgiftspligtig person, som erhverver goder eller tjenesteydelser til brug for dels afgiftspligtig virksomhed, dels afgiftsfritagen virksomhed, for samtlige transaktioner at fradrage den del af momsen, der ved erhvervelsen påhvilede disse goder eller tjenesteydelser, svarende til deres anvendelse i forbindelse med den afgiftspligtige virksomhed (50), hvilket er hele idéen med fradragsretten.

59. Sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, giver imidlertid medlemsstaterne mulighed for som en fravigelse af bestemmelserne i de to første afsnit, at tillade eller pålægge de afgiftspligtige at foretage en individuel og særskilt beregning for hver »virksomhedssektor« [litra a) og b)] eller at fastsætte fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af de anvendte goder og ydelser »faktisk benyttes« [litra c)], men også kræve eller tillade, at de anvender den primære pro rata-sats, hvilket i det sidstnævnte tilfælde betyder, at det er muligt at anvende andre pro rata-satser [litra d)].

60. Set under ét har bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, der er genstand for den forelæggende rets tredje spørgsmål, bl.a. til formål at tillade medlemsstaterne under hensyntagen til den afgiftspligtiges specifikke kendetegn at nå frem til mere specifikke resultater, end pro rata-metoden åbner mulighed for (51) under overholdelse af den effektive virkning af direktivets artikel 17, stk. 5, første afsnit, og af principperne bag det fælles momssystem, heriblandt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet (52).

61. Som Det Forenede Kongeriges regering har anført, kan det konstateres alene ud fra de valgmuligheder, der findes, at ordningen med en pro rata-sats for fradrag ikke altid vil skabe fuld overensstemmelse mellem den andel af momsen, der kan modregnes i de forudgående udgifter, og disse udgifters faktiske anvendelse i forbindelse med udgående transaktioner.

4. Spørgsmålet om, hvorvidt sjette direktiv kræver, at der anvendes en »global pro rata-sats«

62. Som det fremgår af det ovenfor anførte, og som LCL, den franske regering og Kommissionen har understreget, giver sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 ikke noget direkte svar på spørgsmålet om, hvorvidt hovedsædet for et selskab, der er etableret i en medlemsstat, skal medregne omsætningen i sine filialer i andre medlemsstater, når det beregner sin pro rata-sats for fradrag.

63. Fortalerne for og modstanderne af den »globale pro rata-sats« har generelt fremført mange argumenter for enten at vise, at denne medregning er nødvendig af hensyn til neutralitetsprincippet i det fælles momssystem, der er indført ved sjette direktiv, og ved anvendelsen af dette princip, eller at en medregning ikke er mulig som følge af systemets geografiske karakter og de praktiske vanskeligheder, det vil medføre både for de afgiftspligtige og for de kontrolansvarlige afgiftsmyndigheder.

64. Som det fremgår af ovenstående vurdering, afhænger de konkrete bestemmelser for udøvelse af retten til fradrag for transaktioner, som udføres af et selskab som LCL, der er etableret i en medlemsstat, og dets filialer, der er etableret i andre medlemsstater, og fradragsrettens omfang i høj grad af en række valg, der træffes af de medlemsstater, hvor de er afgiftspligtige, heriblandt (53) valget mellem de forskellige metoder til fastsættelse af fradragsretten, der er nævnt i sjette direktivs artikel 17, stk. 5. Denne bestemmelse giver medlemsstaterne en vis frihed (54) til at tilrettelægge fradragsretten bedst muligt ud fra de særlige forhold, der kendetegner de afgiftspligtiges virksomhed, for at garantere, at momsen bliver så neutral som muligt.

65. Når der ikke findes en udtrykkelig EU-retlig bestemmelse herom, er det derfor først og fremmest de kompetente nationale myndigheder og domstole, der inden for de rammer, der er opstillet i sjette direktivs artikel 17, og i overensstemmelse med principperne i det fælles momssystem, der er indført ved dette direktiv, skal fastsætte de konkrete bestemmelser for udøvelse af den fradragsret, som bør tilkomme afgiftspligtige personer i en medlemsstat, der som anført af LCL erhverver goder eller tjenesteydelser til brug for udgående transaktioner, der udføres af filialer i andre medlemsstater.

66. I sit svar på den forelæggende rets tredje spørgsmål har LCL i øvrigt i det væsentlige anført, at de nationale regler, der gjaldt for fradragsretten på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, ikke gjorde det muligt for selskabet at fastsætte særskilte virksomhedssektorer, således at reglerne ikke indeholdt nogen sondring baseret på selskabers organisationsstruktur (55).

67. Som det fremgår af de afgørelser fra Domstolen, som jeg har gennemgået ovenfor, skal fradragsretten principielt og så vidt muligt svare til den indgående moms, der er betalt ved erhvervelse af goder og tjenesteydelser, der skal anvendes til afgiftspligtige transaktioner. Dette krav indebærer dog ikke nødvendigvis, at medlemsstaterne har pligt til bestemme, at der systematisk skal tages hensyn til et afgiftspligtigt selskabs samlede omsætning, dvs. både selskabets hovedsædes omsætning og omsætningen i alle dets filialer, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, ved beregningen af dette selskabs pro rata-sats for fradrag som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, første og andet afsnit, og artikel 19, idet det, som de medlemsstaters regeringer, der har afgivet indlæg, og Kommissionen har påpeget, risikerer at fordreje den egentlige betydning af begrebet pro rata-sats for fradrag.

68. Som Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen også har understreget i deres skriftlige indlæg, er formålet med LCL's argumentation at få Domstolen til at fastslå generelt, hvilke teoretiske principper der skal anvendes ved beregningen af pro rata-fradragssatsen for et selskab, hvis hovedsæde, der ligger i en medlemsstat, centraliserer udgifter, der bl.a. skal anvendes til transaktioner, som udføres af selskabets filialer i andre medlemsstater, uden at fremlægge præcise tal (56) om det samlede beløb af disse fælles udgifter eller den andel af filialernes afgiftspligtige transaktioner, som disse udgifter anvendes til, og uden at angive den direkte og umiddelbare tilknytning, som der ifølge Domstolens praksis skal være mellem de indgående udgifter, selskabets hovedsæde har afholdt, og de udgående transaktioner, som giver ret til fradrag, og som udføres af selskabets filialer.

69. Det tab af momsfradragsretten, som LCL har påberåbt sig, er vanskeligt at forudsige, eftersom det ikke kun afhænger af de ovenfor nævnte valg, der foretages af de forskellige berørte medlemsstater, men også af den relative mængde af afgiftspligtige transaktioner set i forhold til afgiftsfritagne transaktioner, der foretages af henholdsvis selskabets hovedsæde og dets filialer, og af mængden af fælles udgifter, som hovedsædet har afholdt til fordel for sine filialer.

70. LCL har ikke ret i sin påstand om, at manglende medregning af filialernes omsætning vil

resultere i forskelsbehandling – i strid med neutralitetsprincippet – af selskaber alt efter, om de kun har filialer i etableringsmedlemsstaten eller har filialer i andre medlemsstater, og af selskaber, der har filialer, og selskaber, der kontrollerer datterselskaber (57).

71. Et selskab, der har sit hovedsæde og sine filialer i en enkelt medlemsstat, befinder sig efter den objektive ordning, der er indført ved sjette direktiv, ikke i samme situation som et selskab, der har filialer i andre medlemsstater. Det førstnævnte selskab er i princippet kun afgiftspligtigt i en enkelt medlemsstat og som følge heraf kun omfattet af det geografiske anvendelsesområde for momslovgivningen i denne medlemsstat, hvorimod det sidstnævnte selskab er afgiftspligtigt i alle de medlemsstater, hvor det har filialer (58), og derfor henset til det afgiftsmæssige tilknytningsmoment for sin virksomhed omfattet af det geografiske anvendelsesområde for hver enkelt af disse medlemsstaters momslovgivning.

72. I øvrigt befinder et selskab, der har filialer, sig som udgangspunkt ikke i samme situation som et moderselskab i forhold til sine datterselskaber med hensyn til momsen og i betragtning af FCE Bank-dommen (59). Som Domstolen har bemærket, kan personer, der i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, kun betragtes som én enkelt momspligtig person i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 4, når de er etableret i én og samme medlemsstat (60).

73. Domstolen har endelig påpeget, at afgiftspligtige personer frit kan vælge de organisationsstrukturer og transaktionsformer, som de finder mest passende for deres økonomiske aktivitet, med det formål at begrænse deres afgiftsbyrde (61), hvilket også gælder for tilrettelæggelse og fordeling af koncernudgifter.

74. Det følger heraf, at Domstolen som svar på den forelæggende rets første spørgsmål bør fastslå, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, og artikel 19 skal fortolkes således, at de ikke forpligter medlemsstaterne til at bestemme, at man ved beregningen af pro rata-fradragssatsen for et selskab, der har hovedsæde på deres område, skal medregne omsætningen i dette selskabs filialer i andre medlemsstater.

C – Medregning af omsætningen i filialer i tredjelande ved beregningen af pro rata-fradragssatsen for et selskab, der er etableret i en medlemsstat (det andet spørgsmål)

75. Med det andet spørgsmål har den forelæggende ret ligeledes spurgt Domstolen, om det følger af sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a) og c) (62), at et selskab, der har hovedsæde i en medlemsstat, ved beregningen af sin pro rata-fradragssats skal medregne omsætningen i sine filialer i tredjelande, og følgelig, om svaret på det første spørgsmål om filialer i andre medlemsstater også gælder for filialer i tredjelande.

76. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), indrømmer medlemsstaterne ligeledes enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af moms på goder og tjenesteydelser, der anvendes til hans transaktioner, når disse »udføres i udlandet« og ville have givet ret til fradrag, såfremt de var blevet udført i indlandet.

77. Spørgsmålet om, hvorvidt tjenesteydelser er leveret »i udlandet«, skal besvares efter reglerne i sjette direktivs artikel 9 (63). I det foreliggende tilfælde præciseres det i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), femte led (64), at leveringsstedet for bank- og finansieringstransaktioner, som udføres for aftagere, der er etableret i en anden medlemsstat eller et tredjeland, er det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervmæssige virksomhed eller et fast forretningssted.

78. Det bestemmes bl.a. i sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c), at medlemsstaterne ligeledes

indrømmer enhver afgiftspligtig person fradrag for eller tilbagebetaling af moms på goder og tjenesteydelser, der anvendes til hans transaktioner, som er fritaget for afgift i medfør af direktivets artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), nr. 1)-5) (65), såfremt aftageren er etableret uden for Fællesskabet.

79. Udførsel til tredjelande er således defineret på samme måde som tjenesteydelser, der »udføres i udlandet«, i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra a), og artikel 9, stk. 2, litra e).

80. Det følger af disse bestemmelser, at udførsel af de afgiftsfritagne bankmæssige og finansielle tjenesteydelser, der er opregnet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a) og litra d), nr. 1)-5), kun giver ret til fradrag eller tilbagebetaling, når de leveres til aftagere, der er etableret i tredjelande.

81. I det foreliggende tilfælde fremgår det dog af sagsakterne, at LCL ikke kræver fradragsret for transaktioner, som selskabets hovedsæde har foretaget med aftagere i tredjelande, dvs. udførsel af finansielle og bankmæssige tjenesteydelser foretaget af dets hovedsæde, men ret til ved beregningen af hovedsædets pro rata-sats for fradrag at medregne omsætningen i dets filialer i tredjelande. Da den situation, der er omhandlet i hovedsagen, ikke er omfattet af disse bestemmelser, kan de ingen betydning have for besvarelsen af den forelæggende rets andet spørgsmål.

82. Under disse omstændigheder, og for så vidt som den forelæggende ret med sit andet spørgsmål har bedt Domstolen om at præcisere, om svaret på det første spørgsmål vedrørende filialer i andre medlemsstater også gælder for filialer i tredjelande, må det fastslås, at ligesom en medlemsstat ikke kan tvinges til at bestemme, at man ved beregningen af pro rata-fradragssatsen for et selskab, der er afgiftspligtigt i denne medlemsstat, skal medregne omsætningen i dets filialer i andre medlemsstater, kan denne medlemsstat af samme årsager ikke tvinges til at bestemme, at omsætningen i selskabets filialer i tredjelande skal medregnes.

83. Eftersom jeg foreslår, at de to første spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt, besvares benægtende, er det uforholdsmæssigt at besvare dens tredje og fjerde spørgsmål.

V – Forslag til afgørelse

84. Jeg foreslår på baggrund heraf, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, Conseil d'État har forelagt, således:

»Artikel 17, stk. 2, 3 og 5, og artikel 19 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 de ikke forpligter medlemsstaterne til at bestemme, at man ved beregningen af pro rata-fradragssatsen for et selskab, der har hovedsæde på deres område, skal medregne omsætningen i dette selskabs filialer i andre medlemsstater eller i tredjelande.«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

3 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, EUT L 347, s. 1.

4 – Jf. artikel 412 i direktiv 2006/112.

5 – Sag C-210/04, Sml. I, s. 2803.

6 – Jf. nu bestemmelserne i artikel 167-173 i direktiv 2006/112.

7 – Jf. nu bestemmelserne i artikel 174 og 175 i direktiv 2006/112.

8 – Herefter »CGI«.

9 – Herefter »LCL«.

10 – Jf. bl.a. FCE Bank-dommen, præmis 21 og 22 og den deri nævnte retspraksis.

11 – Jf. nu bestemmelserne i artikel 169, litra c), i direktiv 2006/112.

12 – Jf. nu bestemmelserne i artikel 135 og 136 i direktiv 2006/112.

13 – Rapporteur public i hovedsagen for Conseil d'État har fastslået, at »princippet om momsens neutralitet« synes at bekræfte antagelsen om en »global pro rata-sats«, og peget på vigtigheden af et spørgsmål, der »berører det fælles momssystemes fundament«, og som følge heraf anbefalet den øverste franske forvaltningsret at stille Domstolen de foreliggende præjudicielle spørgsmål. Jf. C. Legras, *Le prorata de TVA peut-il être mondialisé?*, conclusions sous Conseil d'État, 11.7.2011, nr. 301849, Sté Crédit Lyonnais, *Revue de jurisprudence fiscale*, 2011, nr. 10, études et doctrines, s. 917. Jf. ligeledes M. Guichard og W. Stemmer, *Prestations intra-entreprises et TVA*, *Droit fiscal*, 2007, nr. 11, s. 273; C. Amand og V. Lenoir, *Prorata de déduction de la TVA par les intermédiaires financiers: le chiffre d'affaires des opérations de crédit est-il constitué par les intérêts bruts ou la marge brute?*, *Banque & Droit*, 2005, nr. 101, s. 10; J.-C. Bouchard og O. Courjon, *Le prorata et le principe de neutralité*, *Droit fiscal*, 2006, nr. 48, s. 2058; W. Stemmer, *TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!*, *Droit fiscal*, 2011, nr. 30, act. nr. 241; C. Sniadower, *Faut-il craindre la mondialisation? à propos de la décision Sté Le Crédit Lyonnais sur le calcul du prorata de déduction de la TVA*, *Droit fiscal*, 2011, nr. 44, Comm. nr. 573; V. Grundt og R. Hamacher, *Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne*, *Droit fiscal*, 2007, nr. 15, s. 404.

14 – Som rapporteur public har understreget i sit forslag til afgørelse i sagen for Conseil d'État, nævnt i fodnote 13 i dette forslag til afgørelse, har Conseil d'État selv anvendt den løsning, som Domstolen lagde til grund i FCE Bank-dommen. Jf. dom af 9.1.1981, sag 10145, Société Timex Corporation, *Droit fiscal*, 1981, nr. 23, comm. nr. 1237, og af 29.6.2001, sag 176105, Banque Sudameris, *Revue de jurisprudence fiscale* 10/01, nr. 1217, G. Goulards forslag til afgørelse, s. 811, *Droit fiscal*, 2001, nr. 46, comm. nr. 1056. Jf. vedrørende denne retspraksis bl.a. M. Guichard og W. Stemmer, op.cit., og C. Sniadower, op.cit.

15 – FCE Bank-dommens præmis 37. Det præciseres også i denne doms præmis 41, at en filial ikke skal anses for en selvstændig juridisk enhed i forhold til selskabets hovedsæde.

16 – FCE Bank-dommens præmis 41.

17 – Ibidem, præmis 34.

18 – FCE Bank-dommens præmis 35.

19 – Ibidem, præmis 37. Jf. herom også punkt 38 ff. i generaladvokat Légers forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til denne dom.

20 – Det Forenede Kongeriges regering har i den forbindelse med henvisning til konkrete eksempler forklaret, at de forskellige faktorer, der indgår i beregningen af pro rata-satsen, gør det vanskeligt at forudsige tabet af momsfradraget.

21 – Jf. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 19.

22 – Jf. bl.a. dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 15, af 26.4.2005, sag C-376/02, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 3445, præmis 26, og af 12.7.2012, sag C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, præmis 43 og 44.

23 – Ifølge det formål, der er angivet i artikel 4 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12); jf. i denne retning også syvende betragtning til Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1).

24 – I overensstemmelse med artikel 2 i direktiv 67/227; jf. bl.a. dom af 3.10.2006, sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, præmis 21.

25 – Jf. vedrørende overgangsordningen for fritagelse i forbindelse med levering af goder inden for Fællesskabet i sjette direktivs artikel 28c, punkt A, litra a), første afsnit, bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 16, af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 49, og af 27.9.2012, sag C-587/10, VSTR, EU:C:2012:592, præmis 27 og 28.

26 – Jf. bl.a. BP Soupergaz-dommen, præmis 16, samt dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 54, og af 6.12.2012, sag C-285/11, Bonik, præmis 28.

27 – Jf. bl.a. dom af 6.4.1995, sag C-4/94, BLP Group, Sml. I, s. 983, præmis 19, af 8.6.2000, sag C-98/98, Midland Bank, Sml. I, s. 4177, præmis 20, af 3.3.2005, sag C-32/03, Fini H, Sml. I, s. 1599, præmis 26, og af 8.2.2007, sag C-435/05, Investrand, Sml. I, s. 1315, præmis 23.

28 – Jf. bl.a. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 35 og 38-40, af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, og af 6.9.2012, sag C-496/11, Portugal Telecom, præmis 37.

29 – Jf. bl.a. dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 27, og af 15.12.2005, sag C-63/04, Centralan Property, Sml. I, s. 11087, præmis 54.

30 – Jf. dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24.

31 – Jf. bl.a. Uudenkaupungin kaupunki-dommen, præmis 24, samt dom af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 20, og af 22.12.2010, sag C-277/09, RBS Deutschland Holdings, Sml. I, s. 13805, præmis 35.

32 – Jf. bl.a. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 15, og af 8.6.2000, sag C-396/98, Schloßstraße, Sml. I, s. 4279, præmis 37, samt Centralan Property-dommen, præmis 54.

33 – Jf. bl.a. Fini H-dommen, præmis 31, dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, og dommen i sagen RBS Deutschland Holdings, præmis 48 ff.

34 – Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 15, BP Soupergaz-dommen, præmis 18, og dom af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 42.

35 – Jf. herved dom af 22.6.1993, sag C-333/91, Sofitam, Sml. I, s. 3513, præmis 13 og 14, Cibo Participations-dommen, præmis 44, og dom af 29.4.2004, sag C-77/01, EDM, Sml. I, s. 4295, præmis 44.

36 – Jf. f.eks. Uudenkaupungin kaupunki-dommen, præmis 24, og Wollny-dommen, præmis 20, samt dom af 12.2.2009, sag C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, Sml. I, s. 839, præmis 28, af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 59, og af 16.2.2012, sag C-118/11, Eon Aset Menidjmont, præmis 44.

37 – Jf. bl.a. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 44, af 26.9.1996, sag C-302/93, Debouche, Sml. I, s. 4495, præmis 16, og af 7.12.2006, sag C-240/05, Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 26.

38 – Jf. herved Kommissionens beskrivelse af dette fænomen i *Consultation Paper on modernising Value Added Tax obligations for financial services and insurances*, der blev fremlagt i forbindelse med et udbud om bidrag til omarbejdningen af fællesskabslovgivningen vedrørende momsmæssig behandling af finansielle tjenesteydelser, der blev lanceret i marts 2006 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_

39 – Jf. nedenstående betragtninger om LCL's filialer i tredjelande med hensyn til den virkning, som sjette direktivs artikel 17, stk. 3, litra c), har for hovedsagen.

40 – Jf. BLP Group-dommen, præmis 23.

41 – Jf. Eurodental-dommen, præmis 33.

42 – Dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 39-45.

43 – Jf. bl.a. dom af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, præmis 48, og af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 49.

44 – Jf. vedrørende ulovlige varer som narkotika, hvor enhver konkurrence er udelukket, domme af 5.7.1988, sag 269/86, Mol, Sml. s. 3627, præmis 17 og 18, og sag 289/86, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat, Sml. s. 3655, præmis 19 og 20, og vedrørende varer, som det er forbudt at udføre til bestemte områder, dom af 2.8.1993, sag C-111/92, Lange, Sml. I, s. 4677, præmis 16 og 17.

45 – Jf. dommen i sagen NCC Construction Danmark, præmis 42.

46 – Jf. dom af 19.7.2012, sag C-44/11, Deutsche Bank, EU:C:2012:484, præmis 45, og punkt 60 i generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til dommen.

47 – Jf. bl.a. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, af 23.1.1986, sag 283/84, Trans Tirreno Express, Sml. s. 231, præmis 14, af 20.2.1997, sag C-260/95, DFDS, Sml. I, s. 1005, præmis 18, af 6.11.1997, sag C-116/96, Reisebüro Binder, Sml. I, s. 6103, præmis 12, af 11.9.2003, sag C-155/01, Cookies World, Sml. I, s. 8785, præmis 46, af 29.3.2007, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, Sml. I, s. 2697, præmis 43, og af 26.1.2012, sag C-218/10, ADV Allround, præmis 27.

48 – Jf. bl.a. dom af 27.9.2007, sag C-146/05, Collée, Sml. I, s. 7861, præmis 37.

49 – Dom af 6.4.2006, sag C-245/04, EMAG Handel Eder, Sml. I, s. 3227, præmis 40; jf. ligeledes punkt 67 og den deri nævnte retspraksis i mit forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til dom af 7.12.2010, sag C-285/09, R., Sml. I, s. 12605.

50 – Dom af 6.3.2008, sag C-98/07, Nordania Finans og BG Factoring, Sml. I, s. 1281, præmis 20.

51 – Jf. i denne retning dom af 18.12.2008, sag C-488/07, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 10409, præmis 24.

52 – Dom af 8.11.2012, sag C-511/10, BLC Baumarkt, EU:C:2012:689, præmis 15 og 16.

53 – Det skal herved påpeges, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt C, kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift af de transaktioner, der bl.a. er nævnt i direktivets artikel 13, punkt B, litra d), men at den afgiftspligtige person ikke kan udøve den valgmulighed, som medlemsstaten måtte give, fuldstændig frit. Jf. bl.a. Becker-dommen, præmis 38, dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 18, og 1Uudenkaupungin kaupunki-dommen, præmis 44-47.

54 – Jf. i denne retning W. Stemmer, op.cit.

55 – Jf. med hensyn til fransk retspraksis og retslitteratur vedrørende særskilte virksomhedsområder bl.a. P. Tournès, *Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts*, Revue de jurisprudence fiscale, 2000, nr. 2, s. 99.

56 – Det fremgår af dom afsagt af cour administrative d'appel de Paris den 8.12.2006, nævnt i punkt 17 i dette forslag til afgørelse.

57 – Jf. i denne retning også s. 924 i det forslag til afgørelse, som rapporteur public har fremsat for den forelæggende ret.

58 – Jf. i denne retning dom af 16.7.2009, sag C-244/08, Kommissionen mod Italien.

59 – Jf. i denne retning bl.a. dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Sml. I, s. 3111, præmis 9-17, af 14.11.2000, sag C-142/99, Floridienne og Berginvest, Sml. I, s. 9567, præmis 19, og af 8.3.2001, sag C-240/99, Skandia, Sml. I, s. 1951, præmis 43 og 44, kendelse af 12.7.2001, sag C-102/00, Welthgrove, Sml. I, s. 5679, præmis 16, samt dommen i sagen RBS Deutschland Holdings, præmis 50.

60 – Jf. dommen i sagen Polysar Investments Netherlands, præmis 15. Jf. ligeledes dom af 22.5.2008, sag C-162/07, Ampliscientifica og Amplifin, Sml. I, s. 4019, præmis 17-23.

61 – Dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 33, dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 73, og dommen i sagen RBS Deutschland Holdings, præmis 53 og 54.

62 – Jf. vedrørende bestemmelserne i artikel 169, litra a) og c), i direktiv 2006/112 dom af 15.7.2010, sag C-582/08, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 7195, præmis 25 og 31.

63 – Dom af 2.7.2009, sag C-377/08, EGN, Sml. I, s. 5685, præmis 23-34.

64 – Jf. nu bestemmelserne i artikel 56, stk. 1, litra e), i direktiv 2006/112.

65 – Jf. nu bestemmelserne i artikel 135 i direktiv 2006/112.