

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PEDRO CRUZ VILLALON

föredraget den 28 februari 2013(1)

Mål C-388/11

Société Le Crédit Lyonnais

mot

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État

(begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Frankrike))

”Beskattning – Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388 – Artiklarna 17 och 19 – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Varor och tjänster som används för både avdragsgilla och icke avdragsgilla transaktioner – Beräkning av den avdragsgilla andelen – Huruvida ett bolag ska beakta sina i andra medlemsstater eller i tredjeland hemmahörande filialers omsättning – ’Global avdragsgill andel’ – Principen om mervärdesskattens neutralitet – Den skatterättsliga territorialitetsprincipen”

1. Det aktuella målet ger domstolen tillfälle att pröva en rad tolkningsfrågor avseende avdragsrätten inom ramen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt som inte tidigare har prövats trots att de med tanke på sina praktiska konsekvenser har stor principiell betydelse.
2. Den huvudsakliga frågan till domstolen avser förenklat huruvida ett bolag som har huvudkontoret i en medlemsstat och filialer i andra medlemsstater eller i tredjeland, och som utför både avdragsgilla och icke avdragsgilla transaktioner, ska beakta sin sammanlagda omsättning, det vill säga ta med både huvudkontorets och de olika filialernas omsättning, vid beräkningen av sin avdragsgilla andel i den mening som avses i artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet 77/388 i samband med fullgörandet av sina skattemässiga skyldigheter gentemot den medlemsstat där huvudkontoret är beläget; en sådan avdragsgill andel där även filialernas omsättning beaktas kan kallas för global avdragsgill andel.

3. De faktiska omständigheterna i målet vid Conseil d'État ligger förvisso långt tillbaka i tiden – de avser åren 1988 och 1989 och bygger på bestämmelserna i sjätte direktivet 77/388/EEG(2), som då var i kraft – men de tolkningsfrågor som dessa omständigheter så långt i efterhand har aktualiserat är fortfarande intressanta, eftersom de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet är näst intill identiska med dem som återfinns i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt(3), som upphävde sjätte direktivet.(4) Dessutom bygger klagandens huvudsakliga yrkande i målet vid Conseil d'État på domstolens dom av den 23 mars 2006 i målet FCE Bank.(5) Detta gör det lämpligt att domstolen, med beaktande av den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, intar en principiell ståndpunkt i frågan.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätten: sjätte direktivet

4. Artikel 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG(6) har följande lydelse:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

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

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

b) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på importerade varor.

c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a och 6.3.

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

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

b) Transaktioner som är undantagna enligt artiklarna 14.1 i, 15 och 16.1 B–D eller enligt punkt 16.2.

c) Någon av de transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 B a och 13 B d punkterna 1–5, då kunden är etablerad utanför gemenskapen eller då dessa transaktioner är direkt kopplade till varor avsedda att exporteras till ett land utanför gemenskapen.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

- a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,
- c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,
- d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,
- e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.”

5. I artikel 19.1 och 19.2 i sjätte direktivet 77/388 (7) föreskrivs följande:

”1. Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,
- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11 A.1 a.

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

2. Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen undantas den omsättning som kan hänföras till tillhandahållande av anläggningstillgångar som används av den skattskyldiga personen i hans rörelse. Vidare undantas vad som kan hänföras till kringtjänster antingen i samband med fastighets- och finansiella transaktioner eller transaktioner som anges i artikel 13 B d. Då medlemsstater utnyttjar valmöjligheten enligt artikel 20.5 att inte kräva jämkning med avseende på anläggningstillgångar, kan de låta köpeskillingen vid avyttring av anläggningstillgångar ingå i den avdragsgilla andelen.”

B – *Nationell rätt*

6. Vid tiden för de faktiska omständigheterna i målet vid Conseil d'État införlivades artiklarna

17.5 och 19 i sjätte direktivet 77/388 med den franska rättsordningen genom artiklarna 212, 213 och 219 i bilaga II till allmänna skattelagen (Code général des impôts).(8)

7. Artikel 212 i bilaga II till CGI hade följande lydelse:

”Skattskyldiga som inte endast utför transaktioner som medför avdragsrätt får dra av en andel av mervärdesskatten på varor som utgör anläggningstillgångar som är lika med beloppet av denna skatt multiplicerat med proportionen mellan beloppet av de årsinkomster som har samband med de transaktioner som ger avdragsrätt och beloppet av de årsinkomster som har samband med samtliga utförda transaktioner ...”

8. Artikel 213 i bilaga II till CGI hade följande lydelse:

”Om en skattskyldig person bedriver verksamhet inom näringsgrenar som inte är föremål för identiska bestämmelser med avseende på mervärdesskatt, ska det för tillämpningen av avdragsrätten föras separata räkenskaper för dessa näringsgrenar.

...

Beloppet av avdragsgill mervärdesskatt avseende varor som är gemensamma för de olika näringsgrenarna ska fastställas genom tillämpning av den proportion som anges i artikel 212.”

9. Artikel 219 i bilaga II till CGI hade följande lydelse:

”Skattskyldiga som inte endast utför transaktioner som medför avdragsrätt får dra av mervärdesskatten på dessa varor och tjänster på följande villkor:

- a. Om varorna och tjänsterna uteslutande används för att utföra transaktioner som medför avdragsrätt, är mervärdesskatten på dem avdragsgill.
- b. Om varorna och tjänsterna uteslutande används för att utföra transaktioner som inte medför avdragsrätt, är mervärdesskatten på dem inte avdragsgill.
- c. Om användningen av varorna och tjänsterna samtidigt resulterar i utförandet av transaktioner varav vissa medför avdragsrätt och vissa inte medför avdragsrätt, är en viss andel av mervärdesskatten på dem avdragsgill. Denna andel ska fastställas på de villkor som anges i artiklarna 212–214.”

10. Dessutom föreskrevs följande i artikel 271.4 i CGI:

”Följande transaktioner är avdragsgilla på samma villkor som om de hade varit mervärdesskattepliktiga:

...

- b) Banktjänster och finansiella tjänster som är undantagna genom tillämpning av bestämmelserna i artikel 261 C.1 a–e, om de tillhandahålls till personer som har hemvist eller är etablerade utanför Europeiska ekonomiska gemenskapen eller avser export av varor till andra länder än gemenskapens medlemsstater.”

II – Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen

11. Efter en revision avseende perioden den 1 januari 1988 till den 31 december 1989 påfördes bolaget Le Crédit Lyonnais(9), som har sitt säte i Frankrike, genom två beslut om efterbeskattning daterade den 27 december 1991 respektive den 7 december 1992 ytterligare mervärdesskatt och

löneskatt, med hänvisning till att bolaget felaktigt hade beaktat räntor på lån till bolagets filialer i andra medlemsstater eller tredjeland i täljaren och nämnaren vid beräkning av den avdragsgilla andelen enligt artikel 212 i bilaga II till CGI.

12. LCL yrkade genom två skrivelser av den 20 juli 1994 att besluten om påförande av ytterligare mervärdesskatt respektive löneskatt avseende åren 1988 och 1989 skulle ändras och gjorde därvid gällande att de berörda räntorna faktiskt kunde beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen.

13. Genom skrivelse av den 17 november 1994 anmodades LCL att erlægga ytterligare mervärdesskatt till ett belopp av 1 151 573,81 euro för år 1988 och 1 349 357,81 euro för år 1989, inbegripet avgifter och räntor. Genom skrivelse av den 30 december 1994 anmodades LCL att erlægga ytterligare löneskatt till ett belopp av 1 209 890,89 euro för 1988 och 1 246 611,44 euro för 1989, inbegripet avgifter och räntor.

14. Genom skrivelse av den 31 december 1996 yrkade LCL återbetalning dels av den mervärdesskatt avseende åren 1988 och 1989 som bolaget ansåg sig ha betalat på felaktiga grunder, närmare bestämt 46 944 246,96 euro, dels av den löneskatt avseende åren 1988 och 1989 som bolaget ansåg sig ha betalat på felaktiga grunder, närmare bestämt 23 067 082,45 euro. LCL hävdade att bolaget felaktigt hade underlåtit att vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av mervärdesskatten beakta de räntebetalningar som bolagets filialer i utlandet hade erhållit från sina kunder. Dessutom yrkade LCL att den löneskatt som bolaget yrkade återbetalning av skulle kvittas mot den bolagsskatt som hade påförts bolaget i samband med revisionen.

15. Skattemyndigheten lämnade LCL:s yrkanden utan bifall. LCL väckte då genom ansökan av den 28 augusti 1998 talan vid Tribunal administratif de Paris och framställde därvid yrkanden dels om nedsättning av den ytterligare mervärdesskatten avseende åren 1988 och 1989, dels om återbetalning av den mervärdesskatt och den löneskatt avseende åren 1988 och 1989 som bolaget ansåg sig ha betalat på felaktiga grunder.

16. Genom dom av den 5 oktober 2004 lämnade Tribunal administratif de Paris dessa yrkanden utan bifall.

17. Genom dom av den 8 december 2006 fastställde Cour administrative d'appel de Paris den ovannämnda domen. Cour administrative d'appel de Paris fann för det första att LCL:s filialer i andra medlemsstater själva var skattskyldiga i fråga om mervärdesskatt och beaktade sina egna intäkter vid fastställandet av sina egna avdragsgilla andelar, varför dessa intäkter inte kunde ligga till grund för en ny avdragsrätt som skulle tillkomma huvudkontoret. För det andra ansåg Cour administrative d'appel de Paris att de transaktioner som utfördes av LCL:s filialer i tredjeland inte kunde beaktas vid utövandet av avdragsrätten, eftersom det kunde tänkas att dessa filialer antingen inte var skattskyldiga eller också omfattades av andra regler.

18. LCL ingav därefter den 21 februari 2007 en ansökan till Conseil d'État med yrkande om ogiltigförklaring av domen av den 8 december 2006.

III – Tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

19. Conseil d'État (tredje, åttonde, nionde och tionde underavdelningarna) beslutade den 11 juli 2011 att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1. Kan artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet 77/388/EEG av den 17 maj 1977, med hänsyn till reglerna om det geografiska tillämpningsområdet för mervärdesskatt, tolkas så, att ett i en medlemsstat hemmahörande bolags huvudkontor vid beräkningen av den avdragsgilla andel

som har införts genom dessa artiklar ska beakta var och en av sina i andra medlemsstater hemmahörande filialers intäkter, och att filialerna, på motsvarande sätt, ska beakta bolagets samtliga intäkter som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt?

2. Gäller detta även filialer hemmahörande utanför Europeiska unionen, särskilt med avseende på den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 17.3 a och c, i fråga om sådana banktransaktioner och finansiella transaktioner som avses i artikel 13 B d punkterna 1–5 och som utförs åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen?

3. Kan svaret på de båda första frågorna variera från en medlemsstat till en annan på grund av de valmöjligheter som ges i artikel 17.5 sista stycket, särskilt när det gäller inrättandet av olika rörelsegränar?

4. Om någon av de två förstnämnda frågorna ska besvaras jakande, ska då tillämpningen av en sådan avdragsgill andel begränsas till beräkningen av rätten till avdrag för den mervärdesskatt som hänför sig till kostnader som huvudkontoret har haft till förmån för de utländska filialerna, och ska vidare de intäkter som har uppstått i utlandet beaktas i enlighet med de bestämmelser som är tillämpliga i den stat där filialen är belägen eller i den stat där huvudkontoret är beläget?"

20. LCL, Republiken Frankrike, Republiken Cypern, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland samt kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

21. LCL, Republiken Frankrike, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland samt kommissionen yttrade sig även muntligen vid förhandlingen den 27 september 2012.

IV – Bedömning

A – Inledande synpunkter

22. Genom sina frågor har den hänskjutande domstolen uppmanat domstolen att klargöra huruvida (första och andra frågan), och i så fall i vilken omfattning (tredje och fjärde frågan), sjätte direktivet 77/388 ålägger medlemsstaterna, särskilt med beaktande av domstolens dom i målet FCE Bank, att tillämpa "global avdragsgill andel", det vill säga att för ett i en medlemsstat hemmahörande bolags huvudkontor, i samband med bolagets fullgörande av sina skattemässiga skyldigheter gentemot den medlemsstaten, beräkna den avdragsgilla andel av mervärdesskatten som avses i artiklarna 17.5 och 19 i det direktivet med beaktande av bolagets i andra medlemsstater eller i tredjeland hemmahörande filialers omsättning, och vice versa på motsvarande sätt.

23. Inledningsvis ska det påpekas att den hänskjutande domstolen har ställt sin fjärde fråga i andra hand, det vill säga att den endast önskar svar på denna fråga om endera av de båda första frågorna ska besvaras jakande. Om de båda första frågorna ska besvaras nekande, behöver således inte den fjärde frågan besvaras. Det är inte heller nödvändigt att besvara den tredje frågan med hänsyn till det svar jag föreslår att domstolen ska ge på den första frågan.

24. Därefter ska det framhållas att det nationella målet avser ett yrkande framställt av ett bolag med säte i den medlemsstat där den hänskjutande domstolen är belägen, i det aktuella fallet Frankrike, som avser beaktande av det bolagets i andra medlemsstater (första frågan) eller i tredjeland (andra frågan) hemmahörande filialers omsättning vid beräkning av den avdragsgilla andelen i samband med bolagets skattemässiga skyldigheter i den förstnämnda medlemsstaten.

25. Den första frågan avser förvisso just huruvida detta yrkande kan bifallas under dessa omständigheter och utgår således från bolagets säte, men i slutet av frågan aktualiseras även

spörsmålet huruvida yrkandet kan bifallas under omvända omständigheter, varvid utgångspunkten således är filialer hemmahörande i andra medlemsstater. Den hänskjutande domstolen har följaktligen i praktiken även frågat EU-domstolen huruvida det är möjligt även för filialer i andra medlemsstater att på motsvarande sätt, vid beräkningen av sin egen avdragsgilla andel och i samband med sina skattemässiga skyldigheter i den medlemsstat där de är hemmahörande, beakta bolagets samtliga intäkter, det vill säga både huvudkontorets och var och en av de övriga filialernas intäkter.

26. Eftersom det för lösningen av tvisten i det nationella målet inte är nödvändigt att pröva hur den avdragsgilla andelen ska fastställas för LCL:s i andra medlemsstater hemmahörande och skattskyldiga filialer, bör domstolen emellertid – något som kommissionen också har föreslagit i sitt skriftliga yttrande – formulera om den första frågan så att den aspekten inte längre omfattas.(10)

27. Avslutningsvis förefaller det lämpligt att EU-domstolen tillämpar den åtskillnad som den hänskjutande domstolen har föreslagit genom att besvara dess båda första frågor separat och i tur och ordning. Dessa båda frågor aktualiserar visserligen samma principiella spörsmål om möjligheten att tillämpa "global avdragsgill andel", men de skiljer sig åt i så måtto att den ena avser filialer i medlemsstater och den andra avser filialer i tredjeland, något som är relevant bland annat med tanke på särbestämmelserna i artikel 17.3 c i sjätte direktivet 77/388(11) om rätten att göra avdrag för mervärdesskatt på varor och tjänster som används för enligt artikel 13 B a och d punkterna 1–5(12) i detta direktiv undantagna transaktioner med kunder etablerade i tredjeland.

28. I det aktuella målet har LCL gjort gällande att den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma system för mervärdesskatt som införs genom sjätte direktivet 77/388 medför att "global avdragsgill andel" måste tillämpas, bland annat som en logisk följd av domen i det ovannämnda målet FCE Bank.

29. De medlemsstatsregeringar som har lämnat skriftliga och muntliga yttranden intar däremot, liksom kommissionen, en ståndpunkt som innebär att LCL tillskriver domen i målet FCE Bank en överdriven räckvidd. Regeringarna och kommissionen anser att det gemensamma system för mervärdesskatt som inrättas genom sjätte direktivet 77/388, i synnerhet dess territoriella natur och vissa praktiska överväganden, utgör hinder för en obligatorisk tillämpning av "global avdragsgill andel". Deras uppfattning är att sjätte direktivet 77/388 inte ger medlemsstaterna någon möjlighet att låta skattskyldiga som omfattas av det geografiska tillämpningsområdet för deras skattelagstiftning och som via filialer bedriver verksamhet i flera medlemsstater beakta dessa filialers omsättning vid beräkningen av sin avdragsgilla andel.

B – Beaktande av i andra medlemsstater hemmahörande filialers omsättning vid beräkning av den avdragsgilla andelen för ett i en medlemsstat hemmahörande bolags huvudkontor (första frågan)

30. Eftersom domen i målet FCE Bank är så central för det aktuella målet, är det oundgängligt att redan före prövningen av huruvida argumenten kring "global avdragsgill andel" kan godtas – vilket är vad det aktuella målet huvudsakligen handlar om(13) – exakt slå fast den domens räckvidd i syfte att avgöra i vilken utsträckning den kan påverka EU-domstolens svar på de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt.

1. Domen i målet FCE Bank och dess räckvidd

31. Inledningsvis ska det påpekas att den lösning som domstolen valde i sin dom i målet FCE Bank inte på något sätt har ifrågasatts i det nationella målet eller i EU-domstolen, vare sig av LCL, av de medlemsstater som har lämnat yttranden eller av kommissionen.(14) Tvärtom utgör domen i målet FCE Bank utgångspunkten för LCL:s yrkanden, vilket gör det lämpligt att anse det som

klarat att LCL och de filialer som är aktuella i det nationella målet omfattas av det fall som avses i domen, det vill säga att det verkligen rör sig om "filialer" snarare än "dotterbolag". Härvid ska det emellertid påpekas att det ankommer på den hänskjutande domstolen att förvissa sig om att situationen i det nationella målet verkligen omfattas av det fall som avses i domen i målet FCE Bank. Svaren på de frågor rätten ställer bygger nämligen på antagandet att LCL och dess olika filialer utgör en enda juridisk enhet såvitt avser tillämpningen av reglerna om mervärdesskatt.

32. LCL har hävdat att det i princip följer av tillämpningen av domen i målet FCE Bank att rätten att dra av ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som ett bolags huvudkontor har förvärvat går förlorad om dessa varor och tjänster används för skattepliktiga transaktioner som genomförs av bolagets filialer i andra medlemsstater. Om huvudkontoret till följd av domen i målet FCE Bank saknar möjlighet att fakturera filialerna för varorna och tjänsterna, medför detta nämligen att filialerna inte kan dra av den ingående mervärdesskatten på dessa varor och tjänster, vilken har betalats av huvudkontoret, mot den utgående mervärdesskatten på de skattepliktiga transaktioner som filialerna själva genomför. Detta skulle betyda att enbart mervärdesskatten på de utgifter som filialerna själva har betalat i sin respektive medlemsstat är avdragsgill.

33. Av detta drar LCL slutsatsen att ett bolag vars huvudkontor genomför såväl avdragsgilla som icke avdragsgilla transaktioner i den mening som avses i artikel 17.5 i sjätte direktivet 77/388, vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för mervärdesskatt på utgifter som hänför sig till dess skattepliktiga transaktioner, med nödvändighet måste kunna beakta samtliga transaktioner som dessa utgifter har bidragit till – både de transaktioner som huvudkontoret har genomfört i den medlemsstat där det är hemmahörande och de transaktioner som filialerna har genomfört i sin respektive medlemsstat. Om så inte vore fallet skulle detta enligt LCL medföra en förlust av avdragsrätt som skulle strida mot neutralitetsprincipen för mervärdesskatt.

34. Mycket kortfattat innebär domstolens dom i målet FCE Bank att om ett bolag har sitt huvudkontor (sitt säte) i en medlemsstat (FCE Bank) och ett fast driftställe (en filial) i en annan medlemsstat (FCE IT), och huvudkontoret har tillhandahållit filialen varor eller tjänster, utgör huvudkontoret och filialen i förhållande till den medlemsstat där filialen är hemmahörande (Italien) en enda skattskyldig person⁽¹⁵⁾ såvitt avser huvudkontorets och filialens inbördes "relationer".⁽¹⁶⁾ Av detta följer att huvudkontorets eventuella tillhandahållande av tjänster till filialen inte kan betecknas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet 77/388, vilket i sin tur medför att de aktuella tjänsterna inte var mervärdesskattepliktiga i filialens medlemsstat.

35. Ett tillhandahållande av en tjänst är nämligen, enligt domstolens rättspraxis⁽¹⁷⁾, inte mervärdesskattepliktigt såvida det inte mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. Något sådant förhållande kan inte föreligga mellan ett bolags huvudkontor och samma bolags filial såvida inte filialen bedriver en självständig ekonomisk verksamhet, det vill säga såvida inte filialen kan anses vara oberoende i så måtto att den själv står den ekonomiska risk som är förenad med dess verksamhet.⁽¹⁸⁾ Detta villkor befanns inte vara uppfyllt i fallet med FCE IT, eftersom denna filial till FCE Bank saknade tillskjutet kapital.⁽¹⁹⁾

36. Härvid ska det påpekas att varken de medlemsstater som har avgett yttranden eller kommissionen har bestritt att tillämpningen av domen i målet FCE Bank teoretiskt(20) kan resultera i att ett bolag som är hemmahörande i en medlemsstat och har filialer i andra medlemsstater går miste om en del av sin rätt att dra av mervärdesskatt, om ett sådant bolag väljer att till en medlemsstat – i det aktuella fallet till den medlemsstat där huvudkontoret är beläget – centralisera inköp av varor och tjänster som ska användas för transaktioner i flera medlemsstater, eftersom den ingående mervärdesskatten då inte får dras av mot den utgående.

37. I sin dom i målet FCE Bank inskränkte sig domstolen emellertid till att slå fast att transaktioner mellan ett bolags huvudkontor och dess olika filialer ska anses utgöra interna transaktioner. Detta konstaterande utgör också gränsen för domens räckvidd.

38. I den domen uttalade sig domstolen nämligen inte på något sätt om villkoren för avdrag för mervärdesskatt. Att denna dom "kan" resultera i att den ingående mervärdesskatten på de nämnda utgifterna i huvudkontorets medlemsstat inte "kan" dras av i proportion till utgifternas användning i filialernas medlemsstater innebär endast att en av de tänkbara möjligheterna att utöva avdragsrätten utesluts.

39. Därför är det inte möjligt att anse att en outtalad men nödvändig följd – så att säga genom växelverkan eller kompensatoriskt – av denna dom skulle vara att medlemsstaterna, genom tillämpning av den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma system för mervärdesskatt som inrättas genom sjätte direktivet 77/388, tvingas låta ett bolag vars verksamhet delvis är undantagen från mervärdesskatt med stöd av artikel 13 B d i det direktivet – vilket innebär att den undantagna delen av verksamheten i princip inte är avdragsgill med avseende på mervärdesskatt – beräkna sin avdragsgilla andel enligt artiklarna 17.5 och 19 med beaktande av alla sina filialers omsättning.

40. Det är alltså riktigt att domen i målet FCE Bank utesluter en möjlighet för bolag att dra av mervärdesskatten på huvudkontorets utgifter för det fall huvudkontoret är beläget i en medlemsstat och utgifterna används för transaktioner som genomförs av bolagets filialer i andra medlemsstater. Däremot ger den domen inte något svar – vare sig uttryckligt eller underförstått – på den huvudsakliga frågan i det aktuella målet, nämligen huruvida ett sådant bolag ska beakta både huvudkontorets och filialernas omsättning vid beräkningen av den avdragsgilla andelen i den mening som avses i artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet 77/388. Svaret på denna fråga måste således sökas på annat håll.

41. Jag kommer därför att granska bestämmelserna i artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet 77/388, som ligger till grund för LCL:s yrkanden och som reglerar rätten till avdrag för mervärdesskatt på varor och tjänster som används för både avdragsgilla och icke avdragsgilla transaktioner. Det är emellertid lämpligt att först erinra om avdragsrättens räckvidd enligt artikel 17 i sjätte direktivet 77/388 och enligt domstolens tolkning.

2. Avdragsrätten, neutralitetsprincipen och den territoriella naturen hos det gemensamma systemet för mervärdesskatt

42. Som domstolen vid upprepade tillfällen har framhållit, utgör det avdragssystem som inrättas genom artiklarna 17–20 i sjätte direktivet 77/388 en grundläggande beståndsdel(21) i det gemensamma systemet för mervärdesskatt eftersom det ska säkerställa att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt.(22) Mervärdesskatten är primärt tänkt att belasta konsumtion på den plats där konsumtionen sker(23) och i proportion till priset på de berörda varorna eller tjänsterna(24), och den tillämpas utan undantag(25) på samtliga

produktions- och distributionstransaktioner, varvid avdrag medges för den mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna i priset på varorna eller tjänsterna.(26)

43. Syftet med avdragsrätten enligt artikel 17 i sjätte direktivet 77/388 är att avlasta de skattskyldiga från bördan av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat inom ramen för samtliga sina ekonomiska verksamheter, i den mån som dessa inte är undantagna från mervärdesskatteplikt. Detta direktiv medger att de skattskyldiga, från den utgående mervärdesskatt som de är skyldiga att ta ut och betala för skattepliktiga transaktioner, drar av den ingående mervärdesskatten på de varor och tjänster som de har förvärvat i syfte att genomföra dessa transaktioner, förutsatt att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan utgifterna och de skattepliktiga transaktionerna(27) eller att utgifterna kan hänföras till de skattskyldigas allmänna omkostnader och således kan utgöra kostnadskomponenter i det pris som tas ut vid de utgående transaktionerna.(28)

44. Det är endast i den mån som en vara eller en tjänst används för skattepliktiga transaktioner som de skattskyldiga har rätt att dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat från den skatt som de är skyldiga att betala med avseende på denna vara eller tjänst.(29) Det finns således ett samband mellan avdrag för ingående mervärdesskatt – som även är nödvändigt för att undvika dubbelbeskattning(30) – och uppbörd av utgående mervärdesskatt.(31)

45. Det bruk som görs av varorna eller tjänsterna, eller som planeras för dessa, bestämmer omfattningen av det ursprungliga avdrag som de skattskyldiga har rätt till enligt artikel 17 i sjätte direktivet 77/388 liksom omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder, vilka ska ske i enlighet med villkoren i artikel 20 i nämnda direktiv.(32)

46. Den avdragsrätt som de skattskyldiga tillerkänns är ytterst betydelsefull. Varje begränsning av avdragsrätten – utom när det gäller bedrägeri eller missbruk(33) – påverkar skattenivån och måste därför tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när så uttryckligen anges i en unionsrättslig bestämmelse.(34)

47. När varor eller tjänster som en skattskyldig har förvärvat används för transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt eller inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt(35), kan det däremot inte förekomma någon uppbörd av utgående mervärdesskatt och således inte heller ske något avdrag eller någon återbetalning av ingående mervärdesskatt.(36) Detta är viktigt att känna till för förståelsen av neutralitetsprincipens räckvidd.

48. Enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet 77/388 gäller att när en skattskyldig tillhandahåller varor eller tjänster till en annan skattskyldig som använder dessa för att utföra en transaktion som är undantagen från skatteplikt enligt exempelvis artikel 13 A i samma direktiv, har den sistnämnde i princip inte rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom de berörda varorna och tjänsterna i ett sådant fall inte används för skattepliktiga transaktioner.(37) Detta är förklaringen till så kallad dold mervärdesskatt: att det uppstår ett pålägg på priset för varor eller tjänster som används i flera mervärdesskattebefriade verksamheter som följer på varandra i produktionskedjan.(38)

49. De bestämmelser i sjätte direktivet 77/388 – bland annat i artikel 17.3 b och c(39) – enligt vilka avdrag får göras för mervärdesskatt på varor eller tjänster som används för undantagna transaktioner(40) är att betrakta som undantag och direktivets ordalydelse i detta avseende ska tolkas restriktivt.(41)

50. Det är bestämmelserna i artikel 17.2 i sjätte direktivet 77/388, och således framför allt avdragsrätten, som ligger till grund för principen om skatteneutralitet, vilken i egenskap av oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen utgör en grundläggande princip i det gemensamma

system för mervärdesskatt som införs genom gemenskapslagstiftningen.(42)

51. Neutralitetsprincipen har ibland betecknats som en allmän unionsrättslig princip som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, men den är också ett uttryck för den allmänna likabehandlingsprincipen,(43) av vilken följer att de skattskyldigas konkurrensförhållanden med avseende på mervärdesskatt ska vara desamma såvida det inte föreligger saklig grund för olika behandling.(44)

52. Domstolen har emellertid framhållit att neutralitetsprincipen till skillnad från övriga allmänna unionsrättsliga principer inte är att jämställa med en fördragsbestämmelse och att den därför behöver underbyggas av närmare föreskrifter, vilket i gemenskapen endast kan ske genom sekundärrättsakter.(45) Neutralitetsprincipen utgör således inte någon primärrättslig bestämmelse utan snarare en tolkningsprincip(46), som bland annat ska ge medlemsstaterna vägledning när de antar nationell lagstiftning som införlivar sjätte direktivet 77/388.

53. Det gemensamma system för mervärdesskatt som införs genom sjätte direktivet 77/388 syftar visserligen bland annat – något som framgår av andra skälet i nämnda direktiv – till att säkerställa att unionen får tillgång till egna skattemedel genom tillämpning av en gemensam skattesats baserad på en beräkningsgrund som bestäms på ett enhetligt sätt enligt gemenskapens regler. Trots detta kännetecknas denna harmonisering emellertid i hög grad av territoriella – det vill säga statliga – drag. Den harmonisering som åstadkoms genom direktivet är endast partiell, eftersom det finns en rättslig ordning för mervärdesskatt i varje medlemsstat och dessa ordningar skiljer sig åt sinsemellan. Mervärdesskatten är således fortfarande, trots att det finns ett gemensamt system, föremål för medlemsstaternas självbestämmanderätt i beskattningsfrågor – en självbestämmanderätt som kommer till uttryck i de olika bestämmelser i sjätte direktivet 77/388 som ger uttryck för det gemensamma systemets territoriella karaktär.

54. Ett tydligt exempel på detta som domstolen tidigare har haft anledning att framhålla är att det framgår av sjunde skälet i sjätte direktivet 77/388 att syftet med artikel 9 i det direktivet, där platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster fastställs på ett enhetligt sätt, är att göra en rationell avgränsning av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning i fråga om mervärdesskatt, så att man kan undvika dels behörighetskonflikter som kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning av inkomster.(47)

55. Den princip som jag har erinrat om ovan, enligt vilken ”rätten att ta ut mervärdesskatt, oavsett belopp, [tillkommer] den medlemsstat där föremålet slutkonsumeras”(48), åstadkommer ”en strikt uppdelning av mervärdesskatteintäkterna vid transaktioner inom gemenskapen och en klar avgränsning av de berörda medlemsstaternas respektive beskattningsrätt”.(49)

56. Innan jag går närmare in på hur den hänskjutande domstolens frågor ska besvaras är det lämpligt att till stöd för diskussionen ovan också kortfattat redogöra för hur avdragsrätten beräknas för skattskyldiga som inte uteslutande tillhandahåller mervärdesskattepliktiga varor eller tjänster.

3. Avdragsgill andel (artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet 77/388)

57. Om en skattskyldig samtidigt och i princip oskiljaktigt utför både skattepliktiga och icke avdragsgilla transaktioner, får avdrag enligt artikel 17.5 första och andra styckena i sjätte direktivet 77/388 endast göras för den andel av den totala ingående mervärdesskatten som kan hänföras till de skattepliktiga transaktionerna. Denna avdragsgilla andel ska beräknas i enlighet med artikel 19 i direktivet.

58. Syftet med dessa bestämmelser är att göra det möjligt för en skattskyldig som förvärvar varor eller tjänster avsedda att användas inom ramen för såväl beskattad verksamhet som

verksamhet undantagen från skatteplikt att dra av den del av den ingående mervärdesskatten på dessa varor eller tjänster som kan antas motsvara den del i vilken de har använts för den beskattade verksamheten(50), vilket ligger i linje med det allmänna resonemanget bakom avdragsrätten.

59. Enligt artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet 77/388 får medlemsstaterna emellertid, med avvikelse från bestämmelserna i de föregående styckena, bland annat tillåta eller ålägga de skattskyldiga att göra enskilda, och således separata, beräkningar för varje "rörelsegren" (punkterna a och b) eller bestämma att avdrag ska ske på grundval av den faktiska "användningen" av alla eller en del av varorna och tjänsterna (punkt c), men också ålägga de skattskyldiga att tillämpa den övergripande avdragsgilla andelen eller tillåta dem att göra detta, varvid det sistnämnda alternativet innebär att även andra avdragsgilla andelar kan komma att tillämpas (punkt d).

60. Bestämmelserna i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet 77/388, som avses i den hänskjutande domstolens tredje fråga, syftar sammantagna bland annat till att ge medlemsstaterna möjlighet att med beaktande av den specifika karaktären av den skattskyldiges verksamhet uppnå mer exakta resultat än vad som kan åstadkommas genom metoden med avdragsgill andel(51), dock under iakttagande av den ändamålsenliga verkan av artikel 17.5 första stycket i nämnda direktiv och under iakttagande av de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, bland annat principen om skatteneutralitet och proportionalitetsprincipen.(52)

61. Som Förenade kungarikets regering har påpekat, kan man enbart genom hänvisning till förekomsten av dessa alternativ konstatera att systemet med avdragsgill andel inte nödvändigtvis alltid resulterar i en perfekt överensstämmelse mellan den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten på utgifter i tidigare omsättningsled och dessa utgifters faktiska användning för transaktioner i senare omsättningsled.

4. Huruvida sjätte direktivet 77/388 medför krav på tillämpning av "global avdragsgill andel"

62. Som framgår av ovanstående resonemang, och som både LCL, den franska regeringen och kommissionen har understrukt, ger artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet 77/388 inte något uttryckligt svar på frågan huruvida huvudkontoret för ett i en medlemsstat hemmahörande bolag ska beakta sina i andra medlemsstater hemmahörande filialers omsättning vid beräkningen av sin avdragsgilla andel.

63. Såväl förespråkarna av som motståndarna till tillämpning av "global avdragsgill andel" har framfört ett stort antal argument i syfte att leda i bevis antingen att filialernas omsättning måste beaktas till följd av den neutralitetsprincip som ligger till grund för det gemensamma system för mervärdesskatt som införs genom sjätte direktivet 77/388 eller också att filialernas omsättning tvärtom inte kan beaktas mot bakgrund av systemets territoriella natur och med tanke på de praktiska svårigheter som ett sådant beaktande skulle medföra, både för de skattskyldiga och för de kontrollansvariga skattemyndigheterna.

64. Som framgår av ovanstående bedömning är emellertid de konkreta villkoren för utövandet av avdragsrätten på transaktioner genomförda av ett sådant bolag som LCL, hemmahörande i en medlemsstat, och dess filialer, hemmahörande i andra medlemsstater, liksom avdragsrättens räckvidd, i hög grad beroende av ett antal val som de medlemsstater som bolaget och filialerna är skattskyldiga gentemot fritt får göra, bland annat(53) valet mellan de olika metoder för fastställande av avdragsrätten som anges i artikel 17.5 i sjätte direktivet 77/388. Den bestämmelsen ger medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässiga bedömningar(54) när det gäller hur de ska utforma avdragsrätten på det sätt som lämpar sig bäst med tanke på den

specifika karaktären av de skattskyldigas verksamhet, med syftet att mervärdesskattens neutralitet ska garanteras med så god precision som möjligt.

65. Eftersom det saknas en uttrycklig unionsrättslig bestämmelse i detta avseende, ankommer det således i första hand och framför allt på de behöriga nationella myndigheterna och domstolarna att fastställa – inom de ramar som ges av artikel 17 i sjätte direktivet 77/388 och under iakttagande av de principer som ligger till grund för det gemensamma system för mervärdesskatt som införs genom det direktivet – de konkreta villkoren för utövandet av den avdragsrätt som, enligt vad LCL har gjort gällande, bör tillkomma skattskyldiga som förvärvar varor eller tjänster i en medlemsstat med avsikten att använda dem för transaktioner i ett senare omsättningsled som utförs av filialer i andra medlemsstater.

66. LCL har för övrigt i detta sammanhang – inom ramen för sitt svar på den hänskjutande domstolens tredje fråga – framhållit att bolaget saknade möjlighet att inrätta olika rörelsegränar mot bakgrund av den nationella rätt som var tillämplig på avdragsrätten vid tiden för de faktiska omständigheterna i det nationella målet. Den nationella rätten gjorde nämligen ingen åtskillnad utifrån bolags organisationsform.(55)

67. Det är förvisso riktigt, som också framgår av domstolens ovan diskuterade rättspraxis, att avdragsrätten principiellt i största möjliga utsträckning bör motsvara den ingående mervärdesskatt som har betalats på förvärv av varor och tjänster som ska användas för skattepliktiga transaktioner. Detta krav innebär emellertid inte nödvändigtvis att medlemsstaterna är skyldiga att föreskriva att ett skattskyldigt bolags hela omsättning, det vill säga både huvudkontorets omsättning och de i andra medlemsstater hemmahörande filialernas omsättning, systematiskt ska beaktas vid beräkningen av bolagets avdragsgilla andel enligt artikel 17.5 första och andra styckena och artikel 19 i sjätte direktivet 77/388, eftersom detta – något som både kommissionen och de medlemsstater som har lämnat yttranden har påtalat – skulle riskera att snedvrider själva innebörden i begreppet "avdragsgill andel".

68. Härvid ska det framhållas – som den brittiska regeringen och kommissionen också har gjort i sina skriftliga yttranden – att LCL genom sin argumentation vill förmå domstolen att på en generell nivå slå fast vilka teoretiska principer som ska användas vid fastställandet av den avdragsgilla andelen i ett fall där ett bolag vars i en medlemsstat belägna huvudkontor centraliserar utgifter som bland annat ska användas för transaktioner som genomförs av bolagets filialer i andra medlemsstater. Trots detta långtgående syfte har LCL emellertid inte redovisat några som helst sifferuppgifter(56) vare sig om det sammanlagda beloppet för de gemensamma utgifterna i fråga eller om den andel av filialernas skattepliktiga transaktioner som dessa utgifter används för, och LCL har inte heller redovisat några uppgifter om det direkta och omedelbara samband som enligt domstolens rättspraxis måste föreligga mellan huvudkontorets utgifter i tidigare omsättningsled och de avdragsgilla transaktioner i senare omsättningsled som filialerna genomför.

69. Den av LCL ifrågasatta förlusten av rätten att göra avdrag för mervärdesskatt är av svårförutsägbar karaktär, eftersom den inte endast beror på de ovan diskuterade val som de olika berörda medlemsstaterna gör utan även på de relativa volymerna av skattepliktiga respektive icke skattepliktiga transaktioner som huvudkontoret och filialerna genomför liksom på volymen av de gemensamma utgifter som huvudkontoret betalar till förmån för filialerna.

70. I motsats till vad LCL har gjort gällande, kan det inte anses att underlåtenhet att beakta filialernas omsättning skulle innebära att bolag behandlas olika – något som i sig skulle strida mot neutralitetsprincipen – beroende på huruvida de har filialer i andra medlemsstater eller uteslutande i sin hemmedlemsstat, eller beroende på huruvida de förfogar över filialer eller äger dotterbolag.(57)

71. Ett bolag som har sitt huvudkontor och filialer uteslutande i en medlemsstat befinner sig inte, i förhållande till den objektiva ordning som införs genom sjätte direktivet 77/388, i samma situation som ett bolag med filialer i andra medlemsstater. Det förstnämnda bolaget är nämligen i princip skattskyldigt i en enda medlemsstat och omfattas därför endast av det geografiska tillämpningsområdet för den medlemsstatens lagstiftning om mervärdesskatt, medan det sistnämnda bolaget är skattskyldigt i alla medlemsstater där det har filialer(58) och omfattas därför, på grund av sin verksamhets skattemässiga anknytning, av det geografiska tillämpningsområdet för var och en av dessa medlemsstaters lagstiftning om mervärdesskatt.

72. På motsvarande sätt befinner sig ett bolag med filialer i princip inte, med avseende på mervärdesskatt och mot bakgrund av domstolens dom i målet FCE Bank, i samma situation som ett moderbolag i förhållande till sina dotterbolag.(59) Möjligheten enligt artikel 4.4 i sjätte direktivet 77/388 att anse personer som är rättsligt oberoende men är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band som en enda skattskyldig person kan, som domstolen har erinrat om, endast utnyttjas om personerna i fråga är hemmahörande inom en och samma medlemsstat.(60)

73. Avslutningsvis har domstolen även fått tillfälle att understryka att det stod de skattskyldiga fritt att välja de organisationsstrukturer och de transaktionsvillkor som de ansåg bäst lämpade för deras ekonomiska verksamheter och bäst ägnade att begränsa deras skattemässiga börda(61), något som innefattar hur en företagsgrupp väljer att organisera och fördela sina utgifter.

74. Därför bör domstolen, som svar på den hänskjutande domstolens första fråga, slå fast att artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att de inte tvingar medlemsstaterna att föreskriva att man vid beräkning av den avdragsgilla andelen för ett bolag vars säte är beläget inom en medlemsstats territorium ska beakta det bolagets i andra medlemsstater hemmahörande filialers omsättning.

C – Beaktande av i tredjeland hemmahörande filialers omsättning vid beräkning av den avdragsgilla andelen för ett i en medlemsstat hemmahörande bolags huvudkontor (andra frågan)

75. Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida det följer av artikel 17.3 a och c i sjätte direktivet 77/388 (62) att ett bolag med sitt säte i en medlemsstat ska beakta sina i tredjeland hemmahörande filialers omsättning vid beräkning av sin avdragsgilla andel. Med andra ord vill den hänskjutande domstolen veta huruvida svaret på dess första fråga om filialer i andra medlemsstater även gäller för filialer i tredjeland.

76. Enligt artikel 17.3 a i sjätte direktivet 77/388 ska medlemsstaterna även medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av mervärdesskatt på varor och tjänster som används för transaktioner "som bedrivs i något annat land" och som skulle uppfylla villkoren för avdrag av skatt om de hade ägt rum inom landets territorium.

77. Frågan huruvida tjänster har tillhandahållits "i något annat land" ska avgöras genom tillämpning av reglerna i artikel 9 i sjätte direktivet 77/388.(63) I det aktuella fallet framgår det av artikel 9.2 e femte strecksatsen i sjätte direktivet 77/388(64) att platsen för tillhandahållande av bank- och finansieringstjänster till kunder som är etablerade i en annan medlemsstat eller i

tredjeland ska vara den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe, om en sådan plats finns.

78. Enligt artikel 17.3 c i sjätte direktivet 77/388 ska vidare medlemsstaterna, bland annat om kunden är etablerad utanför gemenskapen, också medge varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av mervärdesskatt på varor och tjänster som används för transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 B a och d punkterna 1–5 i detta direktiv.(65)

79. Sådan export till tredjeland definieras således i linje med tillhandahållande ”i något annat land” enligt artiklarna 17.3 a och 9.2 e i sjätte direktivet 77/388.

80. Av dessa bestämmelser följer att export av undantagna bank- och finansieringstjänster som omfattas av uppräknningen i artikel 13 B a och d punkterna 1–5 i sjätte direktivet 77/388 endast ger rätt till avdrag eller återbetalning om mottagarna är etablerade i tredjeland.

81. I det aktuella fallet framgår det emellertid av handlingarna att vad LCL gör anspråk på inte är avdragsrätt för transaktioner som dess huvudkontor har genomfört med kunder etablerade i tredjeland, det vill säga export av finansierings- och banktjänster utförd av LCL:s huvudkontor, utan rätten att vid beräkningen av huvudkontorets avdragsgilla andel beakta LCL:s i tredjeland hemmahörande filialers omsättning. Eftersom situationen i det nationella målet inte omfattas av de aktuella bestämmelserna, kan dessa bestämmelser inte heller påverka svaret på den hänskjutande domstolens andra fråga.

82. Under dessa omständigheter, och med tanke på att den hänskjutande domstolen genom sin andra fråga har uppmanat EU-domstolen att ange huruvida dess svar på den första frågan avseende filialer i andra medlemsstater även gäller för filialer i tredjeland, bör EU-domstolen slå fast att en medlemsstat inte kan tvingas att föreskriva att man vid beräkning av den avdragsgilla andelen för ett bolag vars säte är beläget inom en medlemsstats territorium ska beakta bolagets i tredjeland hemmahörande filialer – på samma sätt och av samma skäl som en medlemsstat inte heller kan tvingas att föreskriva att ett sådant bolags i andra medlemsstater hemmahörande filialers omsättning ska beaktas.

83. Med tanke på att de båda första frågorna från den hänskjutande domstolen enligt mitt förslag ska besvaras nekande, behöver den tredje och den fjärde frågan från den hänskjutande domstolen inte besvaras.

V – Förslag till avgörande

84. Med stöd av den ovan redovisade bedömningen föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Conseil d'État enligt följande:

Artiklarna 17.2, 17.3, 17.5 och 19 i rådets sjätte direktiv 77/388 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att de inte tvingar medlemsstaterna att föreskriva att man vid beräkning av den avdragsgilla andelen för ett bolag vars säte är beläget inom en medlemsstats territorium ska beakta det bolagets i andra medlemsstater eller i tredjeland hemmahörande filialers omsättning.

1 – Originalspråk: franska.

- 2 – Rådets direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).
- 3 – EGT L 347, s. 1.
- 4 – Se artikel 412 i direktiv 2006/112.
- 5 – Dom av den 23 mars 2006 i mål C-210/04, FCE Bank (REG 2006, s. I-2803).
- 6 – Se, numera, bestämmelserna i artiklarna 167–173 i direktiv 2006/112.
- 7 – Se, numera, bestämmelserna i artiklarna 174 och 175 i direktiv 2006/112.
- 8 – Nedan kallad CGI.
- 9 – Nedan kallat LCL.
- 10 – Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet FCE Bank, punkterna 21 och 22 samt där angiven rättspraxis.
- 11 – Se, numera, bestämmelserna i artikel 169 c i direktiv 2006/112.
- 12 – Se, numera, bestämmelserna i artiklarna 135 och 136 i direktiv 2006/112.
- 13 – Statens företrädare (*rapporteur public*) i målet vid Conseil d'État, som drog slutsatsen att "neutralitetsprincipen" för mervärdesskatt föreföll tala för tanken på en "global avdragsgill andel", underströk att frågan var betydelsefull eftersom den berörde "det gemensamma mervärdesskattesystemets grundvalar" och rekommenderade därför Conseil d'État att ställa de aktuella tolkningsfrågorna till domstolen. Se Legras, C., "Le prorata de TVA peut-il être mondialisé, conclusions sous Conseil d'État", 11.7.2011, nr 301849, Sté. Crédit Lyonnais, RFJ, 2011, nr 10, *études et doctrines*, s. 917. Se även Guichard, M., och Stemmer, W., "Prestations intra-entreprises et TVA", *Droit fiscal*, 2007, nr 11, s. 273; Amand, C., och Lenoir, V., "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; Bouchard, J.-C., och Courjon, O., "Le prorata et le principe de neutralité", *Droit fiscal*, 2006, nr 48, s. 2058; Stemmer, W., "TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!", *Droit fiscal*, 2011, nr 30, act. nr 241; Sniadower, C., "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; Grundt, V., och Hamacher, R., "Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne", *Droit fiscal*, 2007, nr 15, s. 404.
- 14 – Som statens företrädare i målet vid Conseil d'État framhöll i sina ovannämnda slutsatser, hade Conseil d'État själv tidigare valt samma lösning som domstolen gjorde i domen i målet FCE Bank. Se dess dom av den 9 januari 1981, Société Timex Corporation (nr 10145, *Droit fiscal*, 1981, nr 23, comm. nr 1237), och av den 29 juni 2001, Banque Sudameris (nr 176105, RJF 10/01, nr 1217, conclusions Goulard, G., s. 811, *Droit Fiscal*, 2001, nr 46, comm. nr 1056); för kommentarer till denna rättspraxis, se bland annat Guichard, M., och Stemmer, W., op. cit. och Sniadower, C., op. cit.
- 15 – Punkt 37 i domen. Det anges dessutom i punkt 41 i domen att filialen inte får utgöra en juridisk enhet som är skild från den enhet som huvudkontoret tillhör.

16 – Punkt 41 i domen.

17 – Punkt 34 i domen.

18 – Punkt 35 i domen.

19 – Punkt 37 i domen. Se även, med avseende på detta, generaladvokaten Légers förslag till avgörande, punkt 38 och följande punkter.

20 – Förenade kungarikets regering har visat, med stöd av konkreta exempel, att de olika faktorer som påverkar beräkningen av den avdragsgilla andelen medför att förlusten av avdragsrätt för mervärdesskatt blir svårförutsägbar.

21 – Se dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19.

22 – Se, bland annat, dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike (REG 1988, s. 4797; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599), punkt 15, av den 26 april 2005 i mål C?376/02, "Goed Wonen" (REG 2005, s. I?3445), punkt 26, och av den 12 juli 2012 i mål C?284/11, EMS-Bulgaria Transport, punkterna 43 och 44.

23 – I enlighet med det mål som eftersträvas genom artikel 4 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301/67; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3). Se även, med avseende på detta, sjunde skälet i rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

24 – I enlighet med artikel 2 i det ovannämnda första direktivet 67/227/EEG, se, bland annat, dom av den 3 oktober 2006 i mål C?475/03, Banca popolare di Cremona (REG 2006, s. I?9373), punkt 21.

25 – När det gäller den övergångsordning med undantag för varuleveranser mellan medlemsstater som avses i artikel 28c A a första stycket i sjätte direktivet 77/388, se, bland annat, dom av den 6 juli 1995 i mål C?62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I?1883), punkt 16, av den 6 juli 2006 i de förenade målen C?439/04 och C?440/04, Kittel och Recolta Recycling (REG 2006, s. I?6161), punkt 49, och av den 27 september 2012 i mål C?587/10, VSTR, punkterna 27 och 28.

26 – Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet BP Soupergaz, punkt 16, dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C?354/03, C?355/03 och C?484/03, Optigen m.fl. (REG 2006, s. I?483), punkt 54, och dom av den 6 december 2012 i mål C?285/11, Bonik, punkt 28.

27 – Se, bland annat, dom av den 6 april 1995 i mål C?4/94, BLP Group (REG 1995, s. I?983), punkt 19, av den 8 juni 2000 i mål C?98/98, Midland Bank (REG 2000, s. I?4177), punkt 20, av den 3 mars 2005 i mål C?32/03, Fini H (REG 2005, s. I?1599), punkt 26, och av den 8 februari 2007 i mål C?435/05, Investrand (REG 2007, s. I?1315), punkt 23.

28 – Se, bland annat, dom av den 22 februari 2001 i mål C?408/98, Abbey National (REG 2001, s. I?1361), punkterna 35 och 38–40, av den 27 september 2001 i mål C?16/00, Cibo Participations (REG 2001, s. I?6663), och av den 6 september 2012 i mål C?496/11, Portugal Telecom, punkt 37.

29 – Se, bland annat, dom av den 4 oktober 1995 i mål C?291/92, Armbrecht (REG 1995, s.

I?2775), punkt 27, och dom av den 15 december 2005 i mål C?63/04, Centralan Property (REG 2005, s. I?11087), punkt 54.

30 – Se dom av den 30 mars 2006 i mål C?184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006, s. I?3039), punkt 24.

31 – Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Uudenkaupungin kaupunki, punkt 24, dom av den 14 september 2006 i mål C?72/05, Wollny (REG 2006, s. I?8297), punkt 20, och dom av den 22 december 2010 i mål C?277/09, RBS Deutschland Holdings (REG 2010, s. I?13805), punkt 35.

32 – Se, bland annat, dom av den 11 juli 1991 i mål C?97/90, Lennartz (REG 1991, s. I?3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299), punkt 15, och av den 8 juni 2000 i mål C?396/98, Schlo?stra?e (REG 2000, s. I?4279), punkt 37, samt domen i det ovannämnda målet Centralan Property, punkt 54.

33 – Se, bland annat, dom av den 21 februari 2006 i mål C?255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I?1609), domen i det ovannämnda målet Fini H, punkt 31, och domen i det ovannämnda målet RBS Deutschland Holdings, punkt 48 och följande punkter.

34 – Se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 15, domen i det ovannämnda målet BP Soupergaz, punkt 18, och dom av den 8 januari 2002 i mål C?409/99, Metropol och Stadler (REG 2002, s. I?81), punkt 42.

35 – Se dom av den 22 juni 1993 i mål C?333/91, Sofitam (REG 1993, s. I?3513), punkterna 13 och 14, domen i det ovannämnda målet Cibo Participations, punkt 44, och dom av den 29 april 2004 i mål C?77/01, EDM (REG 2004, s. I?4295), punkt 44.

36 – Se, exempelvis, domen i det ovannämnda målet Uudenkaupungin kaupunki, punkt 24, domen i det ovannämnda målet Wollny, punkt 20, dom av den 12 februari 2009 i mål C?515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (REG 2009, s. I?839), punkt 28, dom av den 29 oktober 2009 i mål C?29/08, SKF (REG 2009, s. I?10413), punkt 59, och dom av den 16 februari 2012 i mål C?118/11, Eon Aset Menidjunt, punkt 44.

37 – Se, bland annat, dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkt 44, av den 26 september 1996 i mål C?302/93, Debouche (REG 1996, s. I?4495), punkt 16, och av den 7 december 2006 i mål C?240/05, Eurodental (REG 2006, s. I?11479), punkt 26.

38 – Se kommissionens beskrivning av företeelsen i publikationen *Consultation Paper on modernising Value Added Tax obligations for financial services and insurances*, som lades fram i samband med att kommissionen i mars 2006 efterlyste förslag inom ramen för översynen av gemenskapslagstiftningen med avseende på den mervärdesskattemässiga behandlingen av finansiella tjänster (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT).

39 – När det gäller inverkan av artikel 17.3 c i sjätte direktivet 77/388 på det nationella målet, se diskussionen nedan om LCL:s filialer i tredjeland.

40 – Se domen i det ovannämnda målet BLP Group, punkt 23.

41 – Se domen i det ovannämnda målet Eurodental, punkt 33.

42 – Dom av den 29 oktober 2009 i mål C?174/08, NCC Construction Danmark (REG 2009, s.

I?10567), punkterna 39–45.

43 – Se, bland annat, dom av den 8 juni 2006 i mål C?106/05, L.u.P. (REG 2006, s. I?5123), punkt 48, och av den 10 april 2008 i mål C?309/06, Marks & Spencer (REG 2008, s. I?2283), punkt 49.

44 – Se, såvitt avser olagliga varor som narkotika där det inte kan föreligga konkurrens mellan en laglig och en olaglig ekonomisk sektor, dom av den 5 juli 1988 i mål 269/86, Mol (REG 1988, s. 3627), punkterna 17 och 18, och i mål 289/86, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (REG 1988, s. 3655; svensk specialutgåva, volym 9, s. 515), punkterna 19 och 20, samt, såvitt avser varor som omfattas av exportförbud för viss destination, dom av den 2 augusti 1993 i mål C?111/92, Lange (REG 1993, s. I?4677), punkterna 16 och 17.

45 – Se domen i det ovannämnda målet NCC Construction Danmark, punkt 42.

46 – Se dom av den 19 juli 2012 i mål C?44/11, Deutsche Bank, punkt 45 samt punkt 60 i generaladvokaten Sharpstons förslag till avgörande.

47 – Se, bland annat, dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253), punkt 14, av den 23 januari 1986 i mål 283/84, Trans Tirreno Express (REG 1986, s. 231), punkt 14, av den 20 februari 1997 i mål C?260/95, DFDS (REG 1997, s. I?1005), punkt 18, av den 6 november 1997 i mål C?116/96, Reisebüro Binder (REG 1997, s. I?6103), punkt 12, av den 11 september 2003 i mål C?155/01, Cookies World (REG 2003, s. I?8785), punkt 46, av den 29 mars 2007 i mål C?111/05, Aktiebolaget NN (REG 2007, s. I?2697), punkt 43, och av den 26 januari 2012 i mål C?218/10, ADV Allround, punkt 27.

48 – Se, bland annat, dom av den 27 september 2007 i mål C?146/05, Collée (REG 2007, s. I?7861), punkt 37.

49 – Dom av den 6 april 2006 i mål C-245/04, EMAG Handel Eder (REG 2006, s. I-3227), punkt 40. Se även punkt 67 i mitt förslag till avgörande i mål C?285/09, brottmål mot R, där domstolen meddelade dom den 7 december 2010 (REU 2010, s. I?12605), och där angivna referenser.

50 – Dom av den 6 mars 2008 i mål C?98/07, Nordania Finans och BG Factoring (REG 2008, s. I?1281), punkt 20, där domstolen hänvisar till generaladvokaten Bots förslag till avgörande.

51 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2008 i mål C?488/07, Royal Bank of Scotland (REG 2008, s. I?10409), punkt 24.

52 – Dom av den 8 november 2012 i mål C?511/10, BLC Baumarkt, punkterna 15 och 16.

53 – Härvid ska det också erinras om att medlemsstaterna enligt artikel 13 C i sjätte direktivet 77/388 bland annat får ge sina skattskyldiga rätten att välja villkor för beskattning av de transaktioner som avses i artikel 13 B d, varvid emellertid de skattskyldiga inte helt på egen hand utövar den rätt att välja som medlemsstaten eventuellt medger; se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Becker, punkt 38, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 18, och domen i det ovannämnda målet Uudenkaupungin kaupunki, punkterna 44–47.

54 – Se Stemmer, W., ”TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l’enclume!”, *Droit fiscal*, 2011, nr 30, actualité nr 241.

55 – Om fransk rättspraxis och doktrin avseende skilda rörelsegrenar, se bland annat Tournès, Ph., ”Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d’activité distincts”, RJF, 2000, nr 2, s. 99.

56 – Något som framgår av den dom som Cour administrative d'appel de Paris meddelade den 8 december 2006.

57 – Ett liknande resonemang förs även i de slutsatser som statens företrädare lade fram i målet vid den hänskjutande domstolen, s. 924.

58 – Se dom av den 16 juli 2009 i mål C-244/08, kommissionen mot Italien (REG 2009, s. I-130).

59 – Se, bland annat, dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands (REG 1991, s. I-3111; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-227), punkterna 9–17, av den 14 november 2000 i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest (REG 2000, s. I-9567), punkt 19, och av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia (REG 2001, s. I-1951), punkterna 43 och 44, samt domstolens beslut av den 12 juli 2001 i mål C-102/00, Welthgrove (REG 2001, s. I-5679), punkt 16, och domen i det ovannämnda målet RBS Deutschland Holdings, punkt 50.

60 – Se domen i det ovannämnda målet Polysar Investments Netherlands, punkt 15. Se även dom av den 22 maj 2008 i mål C-162/07, Ampliscientifica och Amplifin (REG 2008, s. I-4019), punkterna 17–23.

61 – Domen i det ovannämnda målet Halifax m.fl., punkt 73, dom av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International (REG 2001, s. I-7257), punkt 33, och domen i det ovannämnda målet RBS Deutschland Holdings, punkterna 53 och 54.

62 – Om bestämmelserna i artikel 169 a och c i direktiv 2006/112, se dom av den 15 juli 2010 i mål C-582/08, kommissionen mot Förenade kungariket (REU 2010, s. I-7195), punkterna 25 och 31.

63 – Dom av den 2 juli 2009 i mål C-377/08, EGN (REG 2009, s. I-5685), punkterna 23–34.

64 – Se, numera, bestämmelserna i artikel 56.1 e i direktiv 2006/112.

65 – Se, numera, bestämmelserna i artikel 135 i direktiv 2006/112.