

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 12 september 2013 (*)

”Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artiklarna 17 och 19 – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Varor och tjänster som är avsedda att användas såväl för skattepliktiga transaktioner som för transaktioner som är undantagna från skatteplikt – Avdragsgill andel – Beräkning av avdragsgill andel – Filialer belägna i andra medlemsstater eller i tredjeland – Deras omsättning beaktas inte”

I mål C-388/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d'État (Frankrike) genom beslut av den 11 juli 2011, som inkom till domstolen den 22 juli 2011, i målet

Le Crédit Lyonnais

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (referent) och M. Berger,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: handläggaren V. Tourrès,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 27 september 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Le Crédit Lyonnais, genom C. Aldebert, E. Ashworth och C. Reinbold, avocats,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,
- Cyperns regering, genom E. Symeonidou, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom L. Seeboruth och A. Robinson, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 28 februari 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17.2, 17.3, 17.5 och 19.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan kreditinstitutet Le Crédit Lyonnais (nedan kallat LCL), med säte i Frankrike, och franska staten, angående beräkningen av andelen mervärdesskatt LCL har rätt att dra av för perioden den 1 januari 1988– den 31 december 1990.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

...”

4 I artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Artikel 9.1 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.”

6 I artikel 13 B i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

d) Följande transaktioner:

1. Beviljande av och förhandlingar om krediter och förvaltning av krediter av den person som beviljat kredit.
2. Förhandlingar om och annan befattning med kreditgarantier eller andra säkerheter och förvaltning härav av den som beviljat kredit.
3. Transaktioner och förhandlingar rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av inkasso och factoring.
4. Transaktioner och förhandlingar rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål. Med 'samlarföremål' skall avses guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel samt mynt av numismatiskt intresse.
5. Transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av följande:
 - Handlingar som representerar äganderätt till varor.
 - Sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 5.3.
6. Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.
..."
7. I artikel 17 i nämnda direktiv föreskrivs följande:
 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 förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en 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, som utförs i ett annat land, och som skulle vara avdragsgilla om de hade utförts 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 mervärdeskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdeskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdeskatten 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 bestämningen av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.

...”

8 I artiklarna 19.1 och 19.2 i sjätte direktivet 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 mervärdeskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdeskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,
- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdeskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdeskatt 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.”

Fransk rätt

9 I artikel 271 i den allmänna lagen om skatter och avgifter (Code général des impôts, nedan kallad CGI) föreskrevs vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet följande:

”4. Följande transaktioner medför rätt till avdrag på samma villkor som om de hade varit mervärdesskattepliktiga:

...

b) Banktjänster och finansiella tjänster som är undantagna enligt 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.”

10 I artikel 212 i bilaga II till CGI föreskrivs följande:

”Skattskyldiga som inte endast utför transaktioner som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt har rätt att dra av en del av den mervärdesskatt som hänför sig till anläggningstillgångar. Denna del uppgår till beloppet för denna skatt multiplicerat med ett bråk motsvarande förhållandet mellan de årliga intäkter som är hänförliga till transaktioner som ger rätt till avdrag för mervärdesskatt och de årliga intäkter som är hänförliga till samtliga utförda transaktioner”

11 I artikel 213 i bilaga II till CGI föreskrevs följande:

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

Varje enskild fastighet, fastighetskomplex eller del av fastighet som består av allmännyttiga hyreslägenheter vilka är föremål för uttagsbeskattning enligt artikel 257.7.1 c sista stycket [CGI], utgör en näringsgren.

Storleken på den avdragsgilla andelen med avseende på varor som är gemensamma för de olika näringsgrenarna ska fastställas med tillämpning av det bråk som avses i artikel 212.”

12 I artikel 219 i bilaga II till CGI föreskrevs följande:

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

a. När varorna och tjänsterna uteslutande används för att utföra transaktioner som medför avdragsrätt, är mervärdesskatten på dem avdragsgill.

b. När 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 i enlighet med de villkor som anges i artiklarna 212–214.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 LCL är en bank som har sitt huvudkontor i Frankrike och filialer i Europeiska unionens medlemsstater och i tredjeland.

14 Efter en revision av LCL:s räkenskaper avseende perioden den 1 januari 1988– den 31 december 1989 och två beslut om efterbeskattning påförde skattemyndigheten LCL ytterligare mervärdesskatt avseende den aktuella perioden då myndigheten, till skillnad från vad LCL hade gjort i sina deklARATIONER, inte beaktade de räntor och lån som LCL:s huvudkontor hade beviljat sina filialer i utlandet i täljaren och nämnaren i det bråk som används vid beräkningen av den avdragsgilla andel som föreskrivs för mervärdesskatt i artikel 212 i bilaga II till CGI.

15 Den 20 juli 1994 begärde LCL en första omprövning av nämnda betalningskrav och gjorde gällande att det aktuella räntebeloppet kunde beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för mervärdesskatten. Den 31 december 1996 lämnade företaget in en ny begäran om omprövning i samband med vilken det yrkade återbetalning av de belopp det ansåg sig ha betalat för mycket för de aktuella perioderna och de belopp det hade inbetalat under åren 1990 och 1991 för perioden den 1 januari– den 31 december 1990. LCL hävdade nämligen att om de räntebelopp som huvudkontoret fakturerat filialerna inte kunde beaktas på grund av att huvudkontoret och de utländska filialerna hörde till en och samma ekonomiska enhet, borde inkomsterna från de sistnämndas transaktioner med tredjeman betraktas som huvudkontorets egna intäkter och tas i beaktande vid beräkningen av den avdragsgilla andel som var tillämplig på företaget.

16 Skattemyndigheten avslog LCL:s två ansökningar om omprövning varför företaget väckte talan vid Tribunal administratif de Paris. Den 5 oktober 2004 ogillade Tribunal administratif LCL:s talan. Sedan även LCL:s överklagande av detta avgörande ogillats, väckte företaget kassationstalan vid Conseil d'État.

17 LCL har till stöd för sitt överklagande gjort gällande att, vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för huvudkontorets kostnader med avseende på mervärdesskatt ska intäkterna från dess filialer i andra medlemsstater i unionen och i tredjeland beaktas. Sedan domen av den 23 mars 2006 i mål C-210/04, FCE Bank (REG 2006, s. I-2803) ska nämligen filialer och deras huvudkontor, vad beträffar förhållandena dem emellan, tillsammans betraktas som en enda skattskyldig person.

18 LCL menar att Cour administrative d'appel de Paris gjorde en tolkning som strider mot den gemenskapsrättsliga principen om neutralitet i gemenskapens mervärdesskattesystem när den fastställde, å ena sidan, att filialer etablerade i en medlemsstat i Europeiska unionen själva är underkastade mervärdesskatt och att de vid beräkningen av sina avdragsgilla andelar beaktar nämnda inkomster, vilka således inte på nytt kan läggas till grund för rätt till avdrag för huvudkontoret, och, å andra sidan, att filialer etablerade utanför unionen, vilka eventuellt antingen inte är skattskyldiga för mervärdesskatt eller är underkastade andra regler, utgör "särskilda näringsgrenar" med avseende på avdragsrätten.

19 Conseil d'État beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Kan artiklarna 17.2, 17.5 och 19 i sjätte direktivet ..., 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 införs genom dessa artiklar, ska beakta de intäkter som vart och ett av dess filialer som är hemmahörande i en annan medlemsstat har haft, och att filialerna, på motsvarande sätt, ska beakta företagets samtliga intäkter som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt?
- 2) Gäller detta även filialer som är 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 [unionen]?
- 3) Kan svaret på de två första frågorna variera från en medlemsstat till en annan, med hänsyn till de valmöjligheter som ges i artikel 17.5 sista stycket, särskilt vad gäller inrättandet av olika rörelsegrenar?
- 4) Om någon av de två första 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 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?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

20 Domstolen erinrar inledningsvis om att det är fast rättspraxis att det inom ramen för det genom artikel 267 FEUF inrättade samarbetet mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar så att den kan avgöra det mål som är anhängigt vid den och att det i detta syfte åligger EU-domstolen att i förekommande fall omformulera den fråga som har ställts till den (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet FCE Bank, punkt 21).

21 Domstolen erinrar om att den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan i syfte att få klarhet i dels hur den avdragsgilla andelen mervärdesskatt för ett i Frankrike etablerat företags huvudkontor ska fastställas, dels hur den avdragsgilla andelen för detta företags filialer etablerade utanför nämnda medlemsstat ska fastställas. Eftersom det nationella målet enbart avser beräkningen av den avdragsgilla andelen för det skattskyldiga företagets huvudkontor, saknar domstolen emellertid anledning att närmare uttala sig om hur de avdragsgilla andelarna för nämnda företags filialer utanför denna stat ska beräknas.

22 Den första frågan ska således förstås på så sätt att den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida artiklarna 17.2, 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att ett företag som har sitt huvudkontor i en medlemsstat kan beakta omsättningen från sina i andra medlemsstater etablerade filialer vid beräkningen av den avdragsgilla andel mervärdesskatt som ska tillämpas på nämnda företag.

23 I syfte att besvara denna fråga erinrar domstolen om att det vid fastställandet av en gemenskapsrättslig bestämmelse innebär att ta hänsyn till såväl dess lydelse som till dess sammanhang och ändamål (se, bland annat, dom av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark, REG 2009, s. I-10567, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

24 Ordalydelsen i artiklarna 17.2, 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet ger inte i sig grund för att anta att ett företag som har sitt huvudkontor i en medlemsstat kan beakta omsättningen från sina i andra medlemsstater belägna filialer vid beräkningen av den avdragsgilla andel mervärdesskatt som är tillämplig på detta företag.

25 Beträffande bestämmelsernas sammanhang och ändamål erinras det om att artiklarna 17 och 19 i sjätte direktivet ingår i direktivets avdelning XI, vilken rör avdragssystemet.

26 Den avdragsrätt som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan i princip inte inskränkas (dom av den 6 oktober 2005 i mål C-243/03, kommissionen mot Frankrike, REG 2005, s. I-8411, punkt 28 och där angiven rättspraxis, och dom av den 18 december 2008 i mål C-488/07, Royal Bank of Scotland, REG 2008, s. I-10409, punkt 14).

27 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 15 och där angiven rättspraxis).

28 Närmare bestämt fastställs i artikel 17.5 i sjätte direktivet det tillämpliga systemet för avdragsrätt av mervärdesskatt som avser varor och tjänster som används av den skattskyldiga personen "för att genomföra såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill". I sådana fall ska, enligt artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet, avdrag endast medges för den del av mervärdesskatten som kan hänföras till de skattepliktiga transaktionerna (domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 17).

29 Avdragsrätten beräknas enligt artikel 17.5 andra stycket i sjätte direktivet med hjälp av en andel som har fastställts i enlighet med artikel 19 i samma direktiv (domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 18).

30 I den mån beräkningen av avdragsrätten utgör en del av avdragssystemet ska metoderna för att utföra denna beräkning fastställas, jämte nämnda avdragssystem, med stöd av den nationella mervärdesskattelagstiftning som en rörelse eller transaktion omfattas av.

31 Det ankommer nämligen på skattemyndigheterna i varje medlemsstat att i överensstämmelse med artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet föreskriva metoder för beräkningen av avdragsrätten, eftersom de enligt denna bestämmelse får föreskriva olika andelar för varje näringsgren eller att avdrag får göras på grundval av huruvida alla eller en del av varorna och tjänsterna har hänförts till en viss verksamhet, eller till och med inte tillåta avdrag under vissa förutsättningar (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 19).

32 Slutsatsen i punkt 31 ovan bekräftas även av att sättet att återställa mervärdesskatten på, genom antingen avdrag eller återbetalning, endast beror på den skattskyldiges etableringsort (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 2009 i mål C-244/08, kommissionen mot Italien, punkterna 25 och 33).

33 Vidare avser begreppet "etableringsort" inte bara den skattskyldiges huvudkontor utan även sådana fasta driftsställen som avses i sjätte direktivet och som den skattskyldige kan ha i andra medlemsstater. Ett företag som har etablerat sitt huvudkontor i en medlemsstat och ett fast driftsställe i en annan medlemsstat ska således anses vara hemmahörande i sistnämnda medlemsstat med avseende på de verksamheter som utförs där och kan inte längre ansöka om återbetalning av den mervärdesskatt som där betalats i den mening som avses i rådets åttonde direktiv 79/1071/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) och rådets trettonde direktiv 86/560/EEG av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter - Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (EGT L 326, s. 40; svensk specialutgåva, område 9, volym 1 s. 130). Det ankommer på nämnda fasta driftsställe att vända sig till det landets skattemyndigheter för att ansöka om avdrag för mervärdesskatt för de förvärv som gjorts där (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkterna 33 och 35).

34 Domstolen har slagit fast att ett fast driftsställe i den mening som avses i sjätte direktivet, som är beläget i en medlemsstat och huvudkontoret, som är beläget i en annan medlemsstat, utgör en enda skattskyldig person för mervärdesskatt (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 38). Detta innebär att en enda skattskyldig person är, utöver de skatteregler som tillämpas i hemviststaten, underkastad lika många nationella avdragssystem som antalet medlemsstater i vilka denna person har fasta driftsställen.

35 Eftersom beräkningsmetoderna för avdragsrätten utgör ett grundläggande inslag i avdragssystemet skulle såväl den rationella uppdelningen av tillämpningsområdena för nationell lagstiftning i fråga om mervärdesskatt som syftet med nämnda avdragsrätt allvarigt äventyras om, vid beräkningen av den avdragsrätt som är tillämplig på en i en medlemsstat etablerad skattskyldig persons huvudkontor, omsättningen från samtliga fasta driftsställen som nämnda person har i andra medlemsstater skulle beaktas.

36 Denna tolkning av artiklarna 17.2, 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet är dessutom förenlig med ändamålet med dessa bestämmelser.

37 När det gäller principen om mervärdesskattesystemets neutralitet, vilken avdragssystemet ska iaktta, finner domstolen i likhet med generaladvokaten i punkterna 67–69 i förslaget till avgörande att det inte är fastställt att möjligheten för en skattskyldig person att beräkna den avdragsgilla andel som är tillämplig på dess huvudkontor etablerat i en viss medlemsstat genom att beakta omsättningen från dess i andra medlemsstater belägna fasta driftsställen alltid innebär en garanti för att denna princip iakttas bättre jämfört med ett system enligt vilket en skattskyldig är skyldig att i varje medlemsstat i vilken denna person kan anses ha ett fast driftsställe, i den mening som avses i sjätte direktivet, fastställa en separat avdragsgill andel.

38 Domstolen delar vidare den uppfattning som har framförts av Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland att en sådan metod för beräkningen av den avdragsgilla andelen för en skattskyldig persons huvudkontor leder till en ökning av den andel mervärdesskatt som huvudkontoret har rätt att dra av för samtliga förvärv som den skattskyldiga personen genomfört i

den medlemsstat där huvudkontoret är beläget, trots att en viss andel av dessa förvärv inte har något samband med den verksamhet som fasta driftsställen utanför denna medlemsstat bedriver. Värdet på den avdragsgilla andelen blir därmed felaktigt.

39 En sådan metod för beräkningen av den avdragsgilla andelen kan slutligen motverka den ändamålsenliga verkan av artiklarna 5.7 a och 6.3 i sjätte direktivet, vilka ger medlemsstaterna ett visst utrymme för skönsmässig bedömning, genom att den förminskar effekterna av deras beslut på det skattepolitiska området.

40 Mot bakgrund av det anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 17.2, 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att ett företag som har sitt huvudkontor i en medlemsstat inte kan beakta omsättningen från dess i andra medlemsstater belägna filialer vid beräkningen av den avdragsgilla andel mervärdesskatt som är tillämplig på nämnda företag.

Den andra frågan

41 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan i syfte att få klarhet i huruvida ett företag som har sitt huvudkontor i en medlemsstat har rätt att, mot bakgrund av artikel 17.3 a och c i sjätte direktivet, beakta omsättningen från dess i tredjeland belägna filialer vid beräkningen av den andel av mervärdesskatten som nämnda företag har rätt att dra av.

42 Det ska i det avseendet erinras om att avdragssystemet, såsom framgår ovan i punkterna 30–33, grundar sig på territorialitetsprincipen när det gäller nationell lagstiftning och att när en skattskyldig person har ett fast driftsställe i en annan stat än den i vilken huvudkontoret är beläget, ska den näringsverksamhet som bedrivs i denna andra stat vid tillämpningen av bestämmelserna i sjätte direktivet anses ha bedrivits från det fasta driftsstället i fråga.

43 Domstolen konstaterar emellertid att det inte går att med stöd av vare sig ingressen till eller bestämmelserna i sjätte direktivet slå fast att det förhållandet att en skattskyldig har ett driftsställe utanför unionen kan påverka det avdragssystem som den skattskyldiga omfattas av i den medlemsstat i vilken dess huvudkontor är beläget.

44 Såsom generaladvokaten konstaterade i punkt 81 i sitt förslag till avgörande följer härav att det, i en situation liknande den i det nationella målet, inte med framgång kan göras gällande att tjänster som utförts av ett fast driftsställe utanför unionen åt en tjänstemottagare som även den är etablerad i tredjeland ska anses ha utförts av huvudkontoret.

45 Denna slutsats påverkas inte av argumentet att ett företag som har sitt huvudkontor i en medlemsstat och en filial i tredjeland ska ges samma skattemässiga behandling i fråga om mervärdesskatt som ett företag, som även det är etablerat i en medlemsstat, som tillhandahåller samma tjänster utan tillgång till någon sådan filial eller som för ändamålet har ett dotterbolag i nämnda tredjeland. Dessa olika val återspeglar nämligen klart skilda situationer och kan därför inte behandlas på samma sätt i skattehänseende.

46 Det ska tilläggas att skattskyldiga personer normalt själva kan välja de organisatoriska strukturer och transaktionsvillkor som är mest lämpade för deras näringsverksamhet och som kan lätta deras skattebörda (dom av den 22 december 2010 i mål C-277/09, RBS Deutschland Holdings, REU 2010, s. I-13805, punkt 53).

47 En företagares val mellan skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undantagna från skatteplikt kan grunda sig på ett flertal omständigheter, bland annat överväganden av skatterättslig natur hänförliga till det objektiva mervärdesskattesystemet (se dom av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 33).

48 Domstolen har även slagit fast att en skattskyldig person som kan välja mellan olika transaktioner har rätt att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas (se, bland annat, dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 73, och domen i det ovannämnda målet RBS Deutschland Holdings, punkt 54).

49 Den andra frågan ska således besvaras enligt följande. Artiklarna 17.3 a och c i sjätte direktivet ska tolkas så, att ett företag vars huvudkontor är beläget i en medlemsstat, inte kan beakta omsättningen från dess i tredjeland belägna filialer vid beräkningen av den avdragsgilla andel som är tillämplig på nämnda företag.

Den tredje frågan

50 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan i syfte att få klarhet i huruvida artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet ska tolkas så, att den tillåter en medlemsstat att föreskriva regler för beräkningen av den avdragsgilla andelen för varje gren i ett skattskyldigt företags rörelse, vilka innebär att företaget kan beakta omsättningen från en i en annan medlemsstat eller i tredjeland belägen filial.

51 För att besvara denna fråga erinras det om att det framgår vid en jämförelse mellan lydelsen i artikel 17.5 och artikel 19.1 i sjätte direktivet att sistnämnda bestämmelse enbart hänvisar till den avdragsgilla andel som föreskrivs i nämnda artikel 17.5 första stycket och alltså endast innehåller en detaljerad beräkningsmetod för den andel som avses i den förstnämnda bestämmelsen och, genom utvidgning, de avdrag som ska göras enligt artikel 17.5 tredje stycket d i nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 22, och av den 8 november 2012 i mål C-511/10, BLC Baumarkt, punkt 21).

52 Domstolen har även slagit fast att det i brist på anvisningar i sjätte direktivet ankommer på medlemsstaterna att med iakttagande av unionsrätten och de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, fastställa metoderna och reglerna för beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt. Vid utövandet av denna befogenhet är medlemsstaterna skyldiga att ta hänsyn till syftet med och systematiken i sjätte direktivet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet BLC Baumarkt, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

53 Domstolen konstaterar dock att hänvisningen i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet till "näringsgrenar" inte kan tolkas som avseende geografiska områden.

54 Såsom framgår av artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet avser begreppet "verksamhet" i sjätte direktivet de olika former av verksamheter som producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster bedriver.

55 Härav följer att en medlemsstat inte, med stöd av bestämmelserna i artikel 17.5 tredje stycket, kan tillåta att en i medlemsstaten etablerad skattskyldig person beaktar omsättningen från ett fast driftsställe etablerat utanför denna medlemsstat vid beräkningen av den avdragsgilla andelen för en av dess näringsgrenar.

56 Den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 17.5 tredje stycket sjätte

direktivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstat att föreskriva regler för beräkningen av den avdragsgilla andelen för varje näringsgren i ett skattskyldigt företag, vilka innebär att företaget kan beakta omsättningen från en filial belägen i en annan medlemsstat eller i tredjeland.

Den fjärde frågan

57 Med hänsyn till svaren på de två första frågorna saknas anledning att besvara den fjärde frågan.

Rättegångskostnader

58 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 17.2, 17.5 och 19.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att ett företag som har sitt huvudkontor i en medlemsstat inte kan beakta omsättningen för dess i andra medlemsstater belägna filialer vid beräkningen av den avdragsgilla andel mervärdesskatt som är tillämplig på nämnda företag.**
- 2) **Artiklarna 17.3 a och c samt artikel 19.1 i sjätte direktivet 77/388/EEG ska tolkas så, att ett företag vars huvudkontor är beläget i en medlemsstat, inte kan beakta omsättningen från dess i tredjeland belägna filialer vid beräkningen av den avdragsgilla andel som är tillämplig på nämnda företag.**
- 3) **Artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet 77/388/EEG ska tolkas så, att den inte tillåter en medlemsstat att föreskriva regler för beräkningen av den avdragsgilla andelen för varje näringsgren i ett skattskyldigt företag, vilka innebär att företaget kan beakta omsättningen från en filial belägen i en annan medlemsstat eller i tredjeland.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.