Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

24 януари 2019 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Шеста директива 77/388/ЕИО — Директива 2006/112/ЕО — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Стоки и услуги, използвани едновременно за облагаеми и за освободени сделки (стоки и услуги със смесено предназначение) — Определяне на подлежащата на приспадане част — Клон, установен в държава членка, различна от тази на централата на дружеството — Разходи на клона, предназначени единствено за извършените от централата сделки — Общи разходи на клона, използвани както за извършените от него сделки, така и за тези на централата“

По дело C-165/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Conseil d'État (Държавен съвет, Франция) с акт от 29 март 2017 г., постъпил в Съда на 3 април 2017 г., в рамките на производство по дело

Morgan Stanley & Co International plc

срещу

Ministre de l'Économie et des Finances,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: T. von Danwitz, председател на седми състав, изпълняващ функцията на председател на четвърти състав, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász и C. Vajda (докладчик), съдии,

генерален адвокат: P. Mengozzi,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 1 март 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Morgan Stanley & Co International plc, от C. Aldebert и C. Reinbold, адвокати,

– за френското правителство, от D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière и S. Ghiandoni, в качеството на представители,

* Език на производството: френски.

– за португалското правителство, от L. Inez Fernandes, M. Figueiredo и R. Campos Laires, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от N. Gossement и R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 3 октомври 2018 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграфи 2, 3 и 5 и на член 19, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), както и на членове 168, 169 и 173—175 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Morgan Stanley & Co International plc (наричано по-нататък „Morgan Stanley“) и ministre de l'Économie et des Finances (министър на икономиката и финансите, Франция) (наричан по-нататък „данъчната администрация“) относно приспадането на данъка върху добавената стойност (ДДС), платен от парижкия клон на Morgan Stanley (наричан по-нататък „парижкият клон“), първо, във връзка с разходите, предназначени за сделките на централата в Обединеното кралство, и второ, във връзка с общите разходи, направени както за извършените от централата сделки, така и за тези на клона.

Правна уредба

Шеста директива

3 Съгласно член 4, параграф 1 от Шеста директива за данъчнозадължено лице се смята всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в член 4, параграф 2 от тази директива, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

4 Член 13, част Б, буква г) от тази директива предвижда, че посочените в тази разпоредба финансови сделки са освободени от ДДС.

5 Член 13, част В от същата директива предвижда:

„Държавите членки могат да дават на данъкоплатците право на избор по отношение на данъчното облагане в случаите на:

[…]

б) сделките, посочени в част Б, буква г) […]

[…]“ [неофициален превод].

6 Член 17, параграфи 2, 3 и 5 от Шеста директива гласи:

„2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[…]

3. Държавите членки дават също на всяко данъчнозадължено лице правото на приспадане или възстановяване на [ДДС], посочен в параграф 2, доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на:

а) сделки, свързани със стопанските дейности, посочени в член 4, параграф 2, които се извършват в друга страна и които биха отговаряли на условията за приспадане на данъка, ако биха били извършени на територията на страната;

[…]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които [ДДС] подлежи на приспадане, така и за сделки, за които [ДДС] не подлежи на приспадане, приспада се само частта от [ДДС], която се приписва на първата категория сделки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички сделки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

[…]“ [неофициален превод].

7 Член 19, параграф 1 от Шеста директива гласи следното:

„Подлежащата на приспадане част съгласно първата алинея от член 17, параграф 5 представлява дробна величина:

– с числител общата сума без [ДДС] на годишния оборот, който се приписва на сделки, за които [ДДС] подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 2 и 3, и

– знаменател общата сума без [ДДС] на годишния оборот, който се приписва на сделките, включени в числителя, и на сделките, за които [ДДС] не подлежи на приспадане. Държавите членки могат също да включват в знаменателя сумата на субсидиите освен посочените в член 11, част A, параграф 1, буква а).

Частта се определя на годишна база в процентно изражение със закръгляне до цифра, която не превишава следващата единица“ [неофициален превод].

8 Считано от 1 януари 2007 г., в рамките на преработка на Шеста директива, разпоредбите ѝ са заменени с тези на Директива 2006/112.

Директива 2006/112

9 Член 9, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“.

10 Съгласно член 137, параграф 1, буква а) от тази директива държавите членки могат да позволят на данъчнозадължените лица право на избор за данъчно облагане на финансовите сделки, посочени в член 135, параграф 1, букви б)—ж) от нея.

11 Съгласно член 168 от посочената директива:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

12 Член 169 от същата директива гласи:

„В допълнение към приспадането, посочено в член 168, данъчнозадълженото лице има право да приспадне ДДС, посочен там, доколкото стоките и услугите се използват за целите на следното:

а) сделки, свързани с дейностите, посочен[и] в член 9, параграф 1, втора алинея, които се извършват извън държавата членка, в която този данък се дължи или е платен, по отношение на ко[и]то ДДС би могъл да бъде приспаднат, ако те са били извършени на територията на тази държава членка;

[…]“.

13 Член 173, параграф 1 от Директива 2006/112 предвижда:

„В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане в съответствие с членове 168, 169 и 170, така и на сделки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, само такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане.

Частта, подлежаща на приспадане, се определя в съответствие с членове 174 и 175 за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице“.

14 Член 174, параграф 1 от тази директива гласи следното:

„Подлежащата на приспадане част представлява дробна величина, състояща се от следните суми:

а) с числител общата сума без ДДС на годишния оборот, който се приписва на сделки, за които ДДС подлежи на приспадане съгласно членове 168 и 169;

б) със знаменател общата сума без ДДС на годишния оборот, който се приписва на сделките, включени в числителя[,] и на сделките, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане.

[…]“.

15 В член 175, параграф 1 от посочената директива се уточнява, че подлежащата на приспадане част се определя на годишна база, определена като процент и закръглена до цифра, ненадвишаваща следващото цяло число.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

16 От акта за преюдициално запитване е видно, че парижкият клон, в качеството му на постоянен обект, е данъчнозадължено лице за целите на ДДС във Франция. За него са извършени две счетоводни проверки, които по отношение на облагането с посочения данък обхващат периодите от 1 декември 2002 г. до 30 април 2005 г. и от 1 декември 2005 г. до 30 април 2009 г.

17 В хода на тези проверки е установено, че клонът извършва, от една страна, банкови и финансови сделки за местните си клиенти, за които той е избрал да бъде третиран като задължено по ДДС лице, и от друга страна, услуги в полза на централата в Обединеното кралство, за които получава насрещна престация под формата на парични плащания. Клонът приспада целия ДДС, с който са обложени разходите за тези две категории доставки.

18 Според данъчната администрация ДДС, начислен за придобиването на стоки и услуги, използвани единствено за извършените с централата в Обединеното кралство вътрешни сделки, не поражда право на приспадане, тъй като те не попадат в приложното поле на ДДС; тя все пак смекчава позицията си, като допуска приспадането на част от съответния данък, вземайки предвид приложимата за централата пропорция на приспадане и действащите във Франция правила относно изключенията от правото на приспадане. Що се отнася до смесените разходи, а именно разходите за сделките, извършени едновременно с централата в Обединеното кралство и с клиентите на парижкия клон, данъчната администрация смята, че те подлежат само на частично приспадане, и взема предвид приложимата за централата пропорция на приспадане, като я коригира с пораждащия право на приспадане оборот на парижкия клон, при спазване на действащите във Франция правила относно изключенията от правото на приспадане.

19 Предвид тези корекции данъчната администрация издава за Morgan Stanley актове за установяване на допълнителни задължения по ДДС. Tribunal administratif de Montreuil (Административен съд Монтрьой, Франция) отхвърля исканията на Morgan Stanley за отмяна на посочените актове. Подадените срещу решенията на този съд въззивни жалби на свой ред са отхвърлени от Cour administrative d’appel de Versailles (Апелативен административен съд Версай, Франция).

20 Conseil d’État (Държавен съвет, Франция) е сезиран с касационна жалба срещу решението на въззивната инстанция и иска да установи, от една страна, по отношение на разходите на установен в една държава членка клон, които са предназначени единствено за сделките на намиращата се в друга държава членка негова централа, дали съгласно разпоредбите на Шеста директива и на Директива 2006/112 държавата членка, в която е регистриран клонът, трябва да прилага за тези разходи приложимата за клона пропорция на приспадане или приложимата за централата пропорция на приспадане или пък — като се основава на констатациите относно правото на възстановяване в решение от 13 юли 2000 г., Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408) — специфична пропорция на приспадане, определяна чрез едновременното

прилагане на правилата на държавите членки, в които съответно е регистриран клонът и се намира централата, по-специално предвид евентуалното наличие на режим за облагане по избор на тези сделки с ДДС.

21 От друга страна, запитващата юрисдикция иска да се определят правилата, приложими за разходите на клона, направени както за извършване на неговите сделки в държавата членка, в която е регистриран, така и на сделките на централата, по-специално с оглед на понятията за общи разходи и за пропорционално приспадане.

22 При тези обстоятелства Conseil d'État (Държавен съвет) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) В случай че разходите на установен в една държава членка клон са предназначени единствено за сделките на намиращата се в друга държава членка негова централа, трябва ли разпоредбите на член 17, параграфи 2, 3 и 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива […], възпроизведени в членове 168, 169 и 173—175 от Директива [2006/112], да се тълкуват в смисъл, че държавата членка, в която е регистриран клонът, трябва да прилага за тези разходи приложимата за клона пропорция на приспадане, определяна с оглед на сделките, извършени от него в държавата, в която е регистриран, и на приложимите в нея правила, или приложимата за централата пропорция на приспадане, или пък специфична пропорция на приспадане, определяна чрез едновременното прилагане на правилата на държавите членки, в които съответно е регистриран клонът и се намира централата, по-специално предвид евентуалното наличие на режим за облагане по избор на тези сделки с [ДДС]?

2) Кои правила следва да бъдат приложени в особената хипотеза, в която разходите на клона са направени както за извършване на неговите сделки в държавата, в която е регистриран, така и на сделките на централата, по-специално с оглед на понятията за общи разходи и за пропорционално приспадане?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

23 В самото начало следва да се отбележи, че спорът в главното производство се отнася до данъчните периоди от 2002 г. до 2009 г. При това положение за този спор е приложима както Шеста директива, така и Директива 2006/112, с която се преработва Шеста директива, считано от 1 януари 2007 г.

24 Освен това, доколкото първият въпрос се отнася до подлежащата на приспадане част, която парижкият клон трябва да приложи за разходите, направени от него за извършването на сделките на централата в Обединеното кралство, следва да се приеме, че този въпрос е свързан с разходите на клона, предназначени единствено за облагаеми с ДДС сделки и за освободени от този данък сделки в държавата членка на централата (наричани по-нататък „разходите със смесено предназначение“), като впрочем Morgan Stanley потвърждава това в писменото си становище.

25 От това писмено становище следва също че режимът на избор, споменат в първия въпрос, се изразява в избора на парижкия клон съгласно националната правна уредба, с която се транспонират член 13, част B, първа алинея от Шеста директива и член 137, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112, банковите и финансовите сделки на Morgan Stanley във Франция да бъдат обложени с ДДС, при положение че те щяха да бъдат освободени от този данък, ако не беше направен такъв избор.

26 Ето защо с първия въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 17, параграфи 2, 3 и 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива, както и членове 168, 169 и 173—175 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че във връзка с разходите на регистриран в една държава членка клон, предназначени единствено за облагаеми с ДДС сделки и за освободени от този данък сделки, извършени от намиращата се в друга държава членка централа, следва да се вземе предвид приложимата за клона пропорция на приспадане, определяна с оглед на сделките, извършени от него в държавата, в която е регистриран, и на приложимите в нея правила, или приложимата за централата пропорция на приспадане, или пък специфична пропорция на приспадане, определяна чрез едновременното прилагане на правилата на държавите членки, в които съответно е регистриран клонът и се намира централата, в случай че клонът е избрал облагане с ДДС на сделките, извършени в държавата членка, в която е регистриран, при положение че те щяха да бъдат освободени от този данък, ако не беше направен такъв избор.

27 За да се отговори на този въпрос, на първо място, следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда правото на данъчнозадължените лица да приспаднат от ДДС, на който са лица платци, дължимия или платения ДДС за закупени от тях стоки и за получени от тях услуги, представлява основен принцип на въведената от законодателството на Съюза обща система на ДДС. Това право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 37 и 38 и цитираната съдебна практика).

28 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 39 и цитираната съдебна практика).

29 В това отношение от член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива и член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че данъчнозадълженото лице има право в държавата членка, в която извършва облагаемите си сделки, да приспадне от размера на дължимия от него данък платения или дължим ДДС в тази държава членка за стоки и услуги, доколкото те са използвани впоследствие от данъчнозадълженото лице за нуждите на сключените от него облагаеми сделки (вж. в този смисъл решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 40 и цитираната съдебна практика).

30 Така Съдът е постановил, че за да е възможно приспадане на ДДС, получените доставки трябва да имат пряка и непосредствена връзка с извършени доставки, пораждащи право на приспадане. Всъщност правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 23 и цитираната съдебна практика).

31 Освен това съгласно член 17, параграф 3, буква а) от Шеста директива и член 169, буква а) от Директива 2006/112 данъчнозадълженото лице има право да приспадне данъка, дължим или платен за стоките и услугите, използвани за целите на сделките, извършвани извън посочената в точка 29 от настоящото решение държава членка, които биха породили право на приспадане, ако са извършени в посочената държава членка.

32 Следователно правото на приспадане, предвидено в цитираните в предходната точка разпоредби, е налице, ако е изпълнено двойно условие, а именно, от една страна, сделките, извършени от данъчнозадълженото лице в държава членка, различна от тази, в която е дължим или платен ДДС за стоките и услугите, използвани за нуждите на тези сделки, да бъдат обложени в първата държава членка, и от друга, тези сделки да бъдат обложени и ако са извършени във втората държава членка (вж. в този смисъл решения от 13 юли 2000 г., Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, т. 28 и от 22 декември 2010 г., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, т. 31 и 32).

33 Що се отнася до второто условие, при липса на допълнително уточнение в член 17, параграф 3, буква а) от Шеста директива и в член 169, буква а) от Директива 2006/112 следва да се приеме, че то е изпълнено по-специално в хипотеза като разглежданата в главното производство, в която облаганите в държавата членка на централата сделки са облагани и в държавата членка, в която е регистриран клонът, понесъл разходите за тях, поради направения от клона избор в съответствие с националната правна уредба, с която се транспонират член 13, част B, първа алинея от Шеста директива и член 137, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112.

34 На второ място, следва да се припомни, че в член 4, параграф 1 от Шеста директива и член 9, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 „данъчнозадължените лица“ са определени като лица, които извършват „независима“ икономическа дейност (вж. в този смисъл решения от 23 март 2006 г., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, т. 33 и от 7 август 2018 г., TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, т. 40).

35 Когато става въпрос за дружество с централа в една държава членка и с клон, регистриран в друга държава членка, от практиката на Съда е видно, че централата и клонът са едно и също данъчнозадължено лице по ДДС, освен ако не се установи, че клонът извършва независима икономическа дейност, като случаят по-специално е такъв, ако той понася произтичащия от дейността си стопански риск (вж. в този смисъл решение от 7 август 2018 г., TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, т. 41 и цитираната съдебна практика).

36 В случая данните в преписката, с която разполага Съдът, не позволяват да се приеме, че парижкият клон извършва дейност самостоятелно спрямо централата в Обединеното кралство по смисъла на съдебната практика, цитирана в точка 35 от настоящото решение. Ето защо следва да се приеме, че централата и клонът са едно-единствено данъчнозадължено лице за целите на ДДС, като запитващата юрисдикция трябва все пак да извърши съответната проверка.

37 В този контекст следва да се припомни, че доставката е облагаема само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации (решения от 23 март 2006 г., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, т. 34 и от 17 септември 2014 г., Skandia America (USA), filiale Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, т. 24).

38 Ето защо следва да се отбележи, че при липса на правоотношение между клона и неговата централа, които заедно са едно данъчнозадължено лице, взаимните престации между тези образувания представляват необлагаеми вътрешни потоци, за разлика от извършваните с трети лица облагаеми сделки.

39 От това следва, че клон, регистриран в една държава членка, има право да приспадне в тази държава ДДС, начислен за получените стоки и услуги, които имат пряка и непосредствена връзка с извършването на облагаемите сделки, включително тези на намиращата се в друга държава членка негова централа, която заедно с този клон е едно данъчнозадължено лице, при условие че посочените сделки пораждат право на приспадане и когато са извършени в държавата членка, в която е регистриран клонът.

40 На трето място, що се отнася до стоките и услугите, използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане, така и за сделки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, съгласно член 173, параграф 1 от Директива 2006/112, който съответства на член 17, параграф 5 от Шеста директива, само такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане. За тази цел в съответствие с членове 174 и 175 от Директива 2006/112 трябва да се определи подлежащата на приспадане част „за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице“.

41 Този режим на подлежащата на приспадане част се прилага по-специално в случай че клон, регистриран в една държава членка, прави разходи едновременно за нуждите на облагаемите с и освободените от ДДС сделки, извършвани от намиращата се в друга държава членка негова централа (вж. в този смисъл решение от 13 юли 2000 г., Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, т. 26—28).

42 Съдът е имал повод да уточни, че режимът на приспадане, предвиден в член 17, параграф 5 от Шеста директива и член 173, параграфи 1 и 2 от Директива 2006/112, и предвидените в рамките на този режим методи за приспадане се прилагат само за стоките и услугите, използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, така и сделки, за които той не подлежи на приспадане, тоест за стоки и услуги със смесено предназначение (вж. в този смисъл решения от 6 септември 2012 г., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 40, от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т 26 и от 9 юни 2016 г., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, т 26).

43 За сметка на това стоките и услугите, които са използвани от данъчнозадълженото лице само за сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, не попадат в обхвата на член 17, параграф 5 от Шеста директива или на член 173, параграф 1 от Директива 2006/112, а във връзка с тях, що се отнася до режима на приспадане, се прилага член 17, параграф 2 от първата директива и член 168 от втората (решение от 6 септември 2012 г., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, т. 41).

44 От тази съдебна практика следва, както по същество отбелязва Комисията в хода на съдебното заседание, че направеното в член 17, параграф 5, втора алинея от Шеста директива и в член 173, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 уточнение, че по отношение на стоките и услугите, използвани от данъчнозадълженото лице както за облагаемите с ДДС, така и за освободените от този данък сделки, подлежащата на приспадане част се определя „за всичките сделки, извършени от данъчнозадълженото лице“, се отнася до всички посочени по-горе сделки, за които са използвани тези получени от данъчнозадълженото лице стоки и услуги със смесено предназначение, но не и до другите извършвани от него сделки.

45 Следователно, доколкото извън разходите със смесено предназначение данъчнозадълженото лице получава стоки и услуги, използвани единствено за облагаемите с ДДС сделки, начисляваният за тези стоки и услуги ДДС може да бъде изцяло приспаднат в съответствие с член 17, параграфи 2 и 3 от Шеста директива и членове 168 и 169 от Директива 2006/112 (вж. в този смисъл решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 27 и цитираната съдебна практика). Обратно, ДДС, начисляван за стоките и услугите, използвани единствено за нуждите на евентуални освободени от този данък сделки, не поражда право на приспадане.

46 От това следва, че подлежащата на приспадане част във връзка с разходите със смесено предназначение на регистриран в една държава членка клон, предназначени единствено за облагаеми с ДДС сделки и за освободени от този данък сделки, извършени от намиращата се в друга държава членка централа, следва да се определи, като в знаменателя се посочи оборотът без ДДС, реализиран от всички тези сделки, без да се вземат предвид другите извършени от

данъчнозадълженото лице сделки, в съответствие с метода, посочен в член 19, параграф 1 от Шеста директива и членове 174 и 175 от Директива 2006/112. В това отношение следва да се уточни, че съгласно член 17, параграф 3 от Шеста директива и член 169, буква а) от Директива 2006/112, както и съдебната практика, цитирана в точка 32 от настоящото решение, само оборотът без ДДС, реализиран от извършените от централата облагаеми сделки, които биха породили право на приспадане и ако бяха извършени в държавата членка, в която е регистриран клонът, могат да бъдат включени в числителя на дробната величина, с която се изразява подлежащата на приспадане част.

47 Следва да се уточни още че подлежащата на приспадане част, спомената в предходната точка, не би могло непременно да се квалифицира като „приложима за централата пропорция на приспадане“, както се посочва в първия поставен въпрос. Всъщност става въпрос само за извършените от централата сделки, за които клонът е направил разходи със смесено предназначение.

48 Morgan Stanley поддържа, че държавата членка, в която е регистриран клонът, трябва да приложи за всички направени от него по получени доставки разходи, независимо от връзката им с дейността на намиращата се в друга държава членка централа, подлежащата на приспадане част, определяна за клона с оглед само на сделките, които последният е извършил в държавата членка, в която е регистриран. Това тълкуване обаче не може да бъде прието.

49 Всъщност за целите на изчисляването на подлежащата на приспадане част, приложима за разходите със смесено предназначение на даден клон, това разрешение не държи сметка, противно на цитираната в точка 30 от настоящото решение съдебна практика, за извършените от централата сделки, с които тези разходи са пряко и непосредствено свързани.

50 Това тълкуване не се оборва от съдебната практика, установена в решение от 12 септември 2013 г., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), която Morgan Stanley цитира в подкрепа на доводите си. В точки 40 и 55 от това решение Съдът действително приема, че при определяне на подлежащата на приспадане част от ДДС, приложима съгласно режима на приспадане по член 17, параграф 5 от Шеста директива за дружество с централа в една държава членка, не може да се взема предвид оборотът, реализиран от неговите клонове, установени в други държави членки.

51 В това отношение следва обаче да се отбележи, че както е видно по-специално от точка 19 от посоченото решение, по това дело до Съда е отправен въпрос относно възможността да бъде взет предвид общият оборот на клоновете, разглеждан като съвкупността от техните приходи. Така Съдът по-специално подчертава в точка 38 от решение от 12 септември 2013 г., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), че отчитането на оборота, реализиран от всички установени в други държави членки постоянни обекти на данъчнозадълженото лице, при изчисляване на подлежащата на приспадане част за централата би довело до увеличаване, за всички сключени от това данъчнозадължено лице сделки в държавата членка, в която се намира неговото седалище, на частта от ДДС, която последното може да приспадне, въпреки че една част от тези сделки нямат никаква връзка с дейностите на постоянните обекти, установени извън тази държава. Това би довело до неправилно определяне на стойността на приложимата подлежаща на приспадане част.

52 От това следва, че в посоченото решение Съдът е изключил възможността при изчисляване на подлежащата на приспадане част за централата да бъде взет предвид оборотът на клоновете, намиращи се в други държави членки, поради това че поне част от този оборот изобщо не е свързан с извършените от централата придобивания по получени доставки. Следователно Съдът не е искал при определяне на обхвата на правото на приспадане на постоянен обект на данъчнозадължено лице, намиращ се в една държава членка, да изключи възможността да бъдат

взети предвид сделките, извършени от постоянен обект на същото данъчнозадължено лице, намиращ се в друга държава членка, които са пряко и непосредствено свързани с разходите на първия постоянен обект.

53 Освен това подлежащата на приспадане част за тези сделки, извършени от централата, не може да бъде изчислена и въз основа на оборота, който клонът реализира с централата, както предлага френското правителство. Всъщност, както бе припомнено в точка 38 от настоящото решение, този оборот се състои от необлагаеми вътрешни потоци на данъчнозадълженото лице, а съгласно член 17, параграф 5 от Шеста директива и член 173, параграф 1 от Директива 2006/112 при изчисляване на подлежащата на приспадане част трябва да се вземат предвид облагаемите с ДДС и освободените от този данък сделки, които данъчнозадълженото лице извършва с трети лица.

54 С оглед на всички изложени по-горе съображения на първия въпрос следва да се отговори, че член 17, параграфи 2, 3 и 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива, както и членове 168, 169 и 173—175 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че за разходите на регистриран в една държава членка клон, предназначени единствено за облагаеми с ДДС сделки и за освободени от този данък сделки, извършени от намиращата се в друга държава членка централа, подлежащата на приспадане част се определя като дробна величина, в чийто знаменател се посочва оборотът без ДДС, реализиран само от тези сделки, а в числителя — облагаемите сделки, които биха породили право на приспадане и ако бяха извършени в държавата членка, в която е регистриран клонът, включително когато правото на приспадане възниква в резултат на избора на клона да бъдат обложени с ДДС извършените в тази държава сделки.

По втория въпрос

55 С втория въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи как следва да се тълкуват член 17, параграфи 2, 3 и 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива, както и членове 168, 169 и 173—175 от Директива 2006/112, за да се определи подлежащата на приспадане част за общите разходи на клон, регистриран в една държава членка, направени за извършване както на сделките на клона в тази държава, така и за сделките на намиращата се в друга държава членка централа.

56 В това отношение следва да се припомни, от една страна, че наличието на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, по смисъла на цитираната в точка 30 от настоящото решение съдебна практика, по принцип е необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС за получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право. Правото на приспадане на ДДС, начислен за получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 28 и цитираната съдебна практика).

57 От друга страна се приема обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между конкретна получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (решение от 14 септември 2017 г., Ибердрола Инмобилиария Риъл Естейт Инвестмънтс, C-132/16, EU:C:2017:683, т. 29 и цитираната съдебна практика).

58 При това положение, когато икономическата дейност на данъчнозадълженото лице се състои едновременно в извършването на облагаеми с и освободени от ДДС сделки, за общите му разходи следва да се прилага режимът на приспадане, предвиден в член 17, параграф 5 от Шеста директива и в член 173, параграф 1 от Директива 2006/112. В съответствие със съображенията, изложени в точки 40—46 от настоящото решение, подлежащата на приспадане част във връзка с посочените общи разходи трябва да се определя въз основа на всички извършени от данъчнозадълженото лице сделки съобразно методологията по член 19, параграф 1 от Шеста директива и членове 174 и 175 от Директива 2006/112.

59 Що се отнася до подлежащата на приспадане част, която следва да се приложи за общите разходи на клон, регистриран в една държава членка, когато данъчнозадълженото лице извършва сделки както в тази държава, така и в държавата членка, в която се намира централата, в числителя на дробната величина, с която се изразява подлежащата на приспадане част, трябва да бъдат включени, освен извършените от клона облагаеми сделки, само тези от облагаемите сделки на централата, които биха породили право на приспадане и ако бяха извършени в държавата, в която е регистриран клонът.

60 С оглед на изложените по-горе съображения на втория въпрос следва да се отговори, че член 17, параграфи 2, 3 и 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива, както и членове 168, 169 и 173—175 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че за да се определи подлежащата на приспадане част във връзка с общите разходи на клон, регистриран в една държава членка, направени за извършване както на сделките на клона в тази държава, така и за сделките на намиращата се в друга държава членка централа, в знаменателя на дробната величина, с която се изразява подлежащата на приспадане част, следва да се вземат предвид сделките, извършени както от клона, така и от централата, като трябва да се уточни, че в числителя на дробната величина следва да бъдат включени, освен извършените от клона облагаеми сделки, само тези от облагаемите сделки на централата, които биха породили право на приспадане и ако бяха извършени в държавата, в която е регистриран клонът.

По съдебните разноски

61 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) Член 17, параграфи 2, 3 и 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, както и членове 168, 169 и 173—175 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че за разходите на регистриран в една държава членка клон, предназначени единствено за облагаеми с данък върху добавената стойност сделки и за освободени от този данък сделки, извършени от намиращата се в друга държава членка централа, подлежащата на приспадане част се определя като дробна величина, в чийто знаменател се посочва оборотът без данък върху добавената стойност, реализиран само от тези сделки, а в числителя — облагаемите сделки, които биха породили право на приспадане и ако бяха

извършени в държавата членка, в която е регистриран клонът, включително когато правото на приспадане възниква в резултат на избора на клона да бъдат обложени с данък върху добавената стойност извършените в тази държава сделки.

2) **Член 17, параграфи 2, 3 и 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива 77/388, както и членове 168, 169 и 173—175 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че за да се определи подлежащата на приспадане част във връзка с общите разходи на клон, регистриран в една държава членка, направени за извършване както на сделките на клона в тази държава, така и за сделките на намиращата се в друга държава членка централа, в знаменателя на дробната величина, с която се изразява подлежащата на приспадане част, следва да се вземат предвид сделките, извършени както от клона, така и от централата, като трябва да се уточни, че в числителя на дробната величина следва да бъдат включени, освен извършените от клона облагаеми сделки, само тези от облагаемите сделки на централата, които биха породили право на приспадане и ако бяха извършени в държавата, в която е регистриран клонът.**

Подписи