ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 24ης Ιανουαρίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Έκπτωση του φόρου εισροών – Αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται τόσο για φορολογούμενες πράξεις όσο και για απαλλασσόμενες του φόρου πράξεις (αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως) – Καθορισμός της εφαρμοστέας αναλογίας εκπτώσεως – Υποκατάστημα εταιρίας εγκατεστημένο σε διαφορετικό κράτος μέλος από αυτό της έδρας της εταιρίας – Δαπάνες του υποκαταστήματος αναφερόμενες αποκλειστικώς στη διενέργεια πράξεων του κεντρικού καταστήματος της έδρας – Γενικά έξοδα του υποκαταστήματος τα οποία συμβάλλουν στη διενέργεια τόσο των δικών του πράξεων όσο και των πράξεων του κεντρικού καταστήματος της έδρας»

Στην υπόθεση C-165/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) με απόφαση της 29ης Μαρτίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Απριλίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Morgan Stanley & Co International plc

κατά

Ministre de l'Économie et des Finances,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο του εβδόμου τμήματος, προεδρεύοντα του τετάρτου τμήματος, K. Jürimäe, K. Λυκούργο, E. Juhász και C. Vajda (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 1ης Μαρτίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Morgan Stanley & Co International plc, εκπροσωπούμενη από τους C. Aldebert και C. Reinbold, avocats,

– η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. Colas, καθώς και από τις E. de Moustier, A. Alidière και S. Ghiandoni,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

– η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, M. Figueiredo και R. Campos Laires,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την N. Gossement και τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 3ης Οκτωβρίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, και του άρθρου 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και των άρθρων 168, 169 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Morgan Stanley & Co International plc (στο εξής: Morgan Stanley) και του ministre de l'Economie et des Finances (Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, Γαλλία) (στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που κατέβαλε το υποκατάστημα του Παρισιού της Morgan Stanley (στο εξής: υποκατάστημα του Παρισιού), πρώτον, για τις δαπάνες που αναφέρονται στη διενέργεια πράξεων του κεντρικού καταστήματος της έδρας που βρίσκεται στο Ηνωμένο Βασίλειο και, δεύτερον, για τα γενικά έξοδα τα οποία συμβάλλουν στη διενέργεια πράξεων τόσο του καταστήματος της έδρας όσο και του υποκαταστήματος.

Το νομικό πλαίσιο

Η έκτη οδηγία

3 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του ίδιου αυτού άρθρου, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

4 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', της εν λόγω οδηγίας όριζε ότι οι χρηματοοικονομικές πράξεις που αναφέρονται στη διάταξη αυτή απαλλάσσονται του ΦΠΑ.

5 Το άρθρο 13, Γ, της ίδιας οδηγίας όριζε τα εξής:

«Τα Κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

[…]

β) των αναφερομένων πράξεων υπό Β, [στοιχείο δ'], […]

[…]».

6 Το άρθρο 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίο είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[…]

3. Επίσης τα κράτη μέλη χορηγούν σε κάθε υποκείμενο στον φόρο την αναφερομένη ανωτέρω, στην παράγραφο 2, έκπτωση ή επιστροφή του [ΦΠΑ], κατά το μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση:

α) πράξεών του στο εξωτερικό, αναγομένων στις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, εάν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας·

[…]

5. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του [ΦΠΑ], το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

[…]»

7 Το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ήταν διατυπωμένο ως ακολούθως:

«Η αναλογία εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, εδάφιο πρώτο, προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει:

– στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ [ΦΠΑ], που αναφέρεται στις πράξεις, οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3,

– στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ [ΦΠΑ], που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Τα Κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, πλην των προβλεπομένων από το άρθρο 11, υπό Α, παράγραφος 1, [στοιχείο] α΄.

Η αναλογία καθορίζεται επί ετησίας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.»

8 Από την 1η Ιανουαρίου 2007, στο πλαίσιο της αναδιαρθρώσεως της έκτης οδηγίας, οι διατάξεις της έχουν αντικατασταθεί από εκείνες της οδηγίας 2006/112.

Η οδηγία 2006/112

9 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.»

10 Το άρθρο 137, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως για τις χρηματοπιστωτικές πράξεις του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχεία β′ έως ζ′, της εν λόγω οδηγίας.

11 Κατά το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας:

«Στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[…]».

12 Το άρθρο 169 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Εκτός από την έκπτωση που αναφέρεται στο άρθρο 168, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναφέρεται στο άρθρο αυτό, εφόσον τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ακόλουθες πράξεις:

α) τις πράξεις του που ανάγονται στις δραστηριότητες του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, οι οποίες πραγματοποιούνται εκτός του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ή καταβάλλεται ο φόρος αυτός και θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης εάν είχαν πραγματοποιηθεί εντός του εν λόγω κράτους μέλους·

[…]».

13 Το άρθρο 173, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και προβλέπονται στα άρθρα 168, 169 και 170, όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175, για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο.»

14 Το άρθρο 174, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Η αναλογία έκπτωσης προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει τα ακόλουθα ποσά:

α) στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα εκπτώσεως, σύμφωνα με τα άρθρα 168 και 169,

β) στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης.

[…]»

15 Κατά το άρθρο 175, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, η αναλογία εκπτώσεως καθορίζεται σε ετήσια βάση, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το υποκατάστημα του Παρισιού, ως μόνιμη εγκατάσταση, υπόκειται στον ΦΠΑ στη Γαλλία. Το υποκατάστημα αυτό υπεβλήθη σε δύο λογιστικούς ελέγχους σχετικά με τον συγκεκριμένο φόρο, για τις περιόδους από την 1η Δεκεμβρίου 2002 έως την 30ή Απριλίου 2005, καθώς και από την 1η Δεκεμβρίου 2005 έως την 30ή Απριλίου 2009.

17 Κατά τους ως άνω ελέγχους διαπιστώθηκε ότι το υποκατάστημα, αφενός, διενεργούσε τραπεζικές και χρηματοοικονομικές πράξεις για λογαριασμό των τοπικών πελατών του, για τις οποίες είχε επιλέξει την υπαγωγή στον ΦΠΑ και, αφετέρου, παρείχε υπηρεσίες υπέρ του κεντρικού καταστήματος με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, σε αντάλλαγμα των οποίων ελάμβανε εμβάσματα. Το υποκατάστημα του Παρισιού προέβη σε έκπτωση του συνόλου του ΦΠΑ για τις δαπάνες που αφορούσαν τις δύο αυτές κατηγορίες παροχών.

18 Η φορολογική αρχή έκρινε μεν ότι ο ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς για τις διενεργούμενες με το κεντρικό κατάστημα με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο εσωτερικές πράξεις δεν μπορεί να παρέχει δικαίωμα προς έκπτωση, καθότι οι πράξεις αυτές δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, πλην όμως δέχθηκε, ως μέτρο ελαφρύνσεως, την έκπτωση κλάσματος από τον επίμαχο φόρο, με εφαρμογή της αναλογίας εκπτώσεως του εν λόγω κεντρικού καταστήματος της έδρας, υπό την επιφύλαξη των εξαιρέσεων από το δικαίωμα προς έκπτωση που ισχύουν στη Γαλλία. Ως προς τις μικτές δαπάνες οι οποίες αναφέρονται στις πράξεις που διενεργούνται συγχρόνως με το κεντρικό κατάστημα με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο και με τους πελάτες του υποκαταστήματος του Παρισιού, η φορολογική αρχή έκρινε ότι αυτές μπορούσαν να εκπέσουν μόνον εν μέρει και εφάρμοσε την αναλογία εκπτώσεως του εν λόγω κεντρικού καταστήματος της έδρας, διορθωμένη με βάση τον κύκλο εργασιών του υποκαταστήματος του Παρισιού ο οποίος παρέχει δικαίωμα προς έκπτωση, υπό την επιφύλαξη των εξαιρέσεων από το δικαίωμα προς έκπτωση που ισχύουν στη Γαλλία.

19 Κατόπιν των διορθώσεων αυτών, η φορολογική αρχή απηύθυνε στη Morgan Stanley χρεωστικά σημειώματα για τον καθυστερούμενο ΦΠΑ. Το tribunal administratif de Montreuil (διοικητικό πρωτοδικείο Montreuil, Γαλλία) απέρριψε τα αιτήματα της Morgan Stanley περί απαλλαγής της όσον αφορά τα σημειώματα αυτά. Ομοίως, οι εφέσεις κατά των αποφάσεων του δικαστηρίου αυτού απορρίφθηκαν από το cour administrative d'appel de Versailles (διοικητικό εφετείο Βερσαλλιών, Γαλλία).

20 Επιληφθέν αιτήσεως αναιρέσεως, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) διερωτάται, αφενός, όσον αφορά τις δαπάνες υποκαταστήματος εγκατεστημένου σε ορισμένο κράτος μέλος, οι οποίες αναφέρονται αποκλειστικώς στη διενέργεια πράξεων του εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος κεντρικού καταστήματος της έδρας, αν οι διατάξεις της έκτης οδηγίας και εκείνες της οδηγίας 2006/112 συνεπάγονται ότι το κράτος μέλος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο το υποκατάστημα εφαρμόζει στις δαπάνες αυτές την αναλογία εκπτώσεως του υποκαταστήματος, την αναλογία εκπτώσεως του κεντρικού καταστήματος της έδρας ή ακόμη μια ειδική αναλογία

εκπτώσεως, λαμβανομένης υπόψη της λύσεως που έγινε δεκτή, όσον αφορά το δικαίωμα επιστροφής, με την απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), η οποία συνδυάζει τους κανόνες που είναι εφαρμοστέοι στα κράτη μέλη στα μητρώα ΦΠΑ των οποίων είναι εγγεγραμμένα το υποκατάστημα και το κεντρικό κατάστημα της έδρας, ειδικότερα υπό το πρίσμα της ενδεχόμενης υπάρξεως καθεστώτος επιλογής όσον αφορά την υπαγωγή των πράξεων στον ΦΠΑ.

21 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ποιοι κανόνες πρέπει να εφαρμόζονται στις δαπάνες του υποκαταστήματος οι οποίες συμβάλλουν στη διενέργεια των δικών του πράξεων στο κράτος μέλος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο και στη διενέργεια των πράξεων του κεντρικού καταστήματος της έδρας, ειδικά υπό το πρίσμα της έννοιας των γενικών εξόδων και της αναλογίας εκπτώσεως.

22 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει, στην περίπτωση που οι δαπάνες υποκαταστήματος εγκατεστημένου σε ένα κράτος μέλος αφορούν αποκλειστικώς την πραγματοποίηση των πράξεων του εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος κεντρικού καταστήματος της έδρας, οι διατάξεις των άρθρων 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, και 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, που επαναλαμβάνονται στα άρθρα 168, 169 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112, να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι συνεπάγονται ότι το κράτος μέλος του υποκαταστήματος εφαρμόζει στις δαπάνες αυτές την αναλογία εκπτώσεως του υποκαταστήματος, η οποία καθορίζεται σε συνάρτηση με τις πράξεις που αυτό διενεργεί στο κράτος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο και με τους κανόνες που είναι εφαρμοστέοι στο κράτος αυτό, ή την αναλογία εκπτώσεως του κεντρικού καταστήματος της έδρας, ή ακόμη μια ειδική αναλογία εκπτώσεως που συνδυάζει τους κανόνες που είναι εφαρμοστέοι στα κράτη μέλη στα μητρώα ΦΠΑ των οποίων είναι εγγεγραμμένα το υποκατάστημα και το κεντρικό κατάστημα της έδρας, ειδικότερα υπό το πρίσμα της ενδεχόμενης υπάρξεως καθεστώτος επιλογής όσον αφορά την υπαγωγή των πράξεων στον [ΦΠΑ];

2) Ποιοι κανόνες πρέπει να εφαρμοστούν στην ειδική περίπτωση που οι δαπάνες του υποκαταστήματος συμβάλλουν στην πραγματοποίηση των δικών του πράξεων στο κράτος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο και στην πραγματοποίηση των πράξεων του κεντρικού καταστήματος της έδρας, ειδικά υπό το πρίσμα της έννοιας των γενικών εξόδων και της αναλογίας εκπτώσεως;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

23 Εκ προοιμίου, πρέπει να τονιστεί ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τις φορολογικές περιόδους από το έτος 2002 έως το έτος 2009. Υπό τις συνθήκες αυτές, τόσο η έκτη οδηγία όσο και η οδηγία 2006/112, με την οποία αναδιαρθρώθηκε η έκτη οδηγία από την 1η Ιανουαρίου 2007, έχουν εφαρμογή στη διαφορά αυτή.

24 Επιπλέον, στο μέτρο που το πρώτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την αναλογία εκπτώσεως την οποία οφείλει να εφαρμόσει το υποκατάστημα του Παρισιού στις δαπάνες για τη διενέργεια πράξεων του κεντρικού καταστήματος με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, πρέπει να θεωρηθεί ότι το ερώτημα αυτό αφορά τις δαπάνες του υποκαταστήματος αυτού οι οποίες αφορούν αποκλειστικώς τόσο πράξεις υποκείμενες σε ΦΠΑ όσο και πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου αυτού στο κράτος μέλος της εν λόγω έδρας (στο εξής: δαπάνες μικτής χρήσεως), πράγμα που επιβεβαιώθηκε εξάλλου με τις γραπτές παρατηρήσεις της Morgan Stanley.

25 Από τις παρατηρήσεις αυτές προκύπτει επίσης ότι το καθεστώς επιλογής που μνημονεύεται στο πρώτο ερώτημα αναφέρεται στην επιλογή του υποκαταστήματος του Παρισιού, κατ' εφαρμογήν της εθνικής ρυθμίσεως περί μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 13, Γ, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 137, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, περί υπαγωγής στον ΦΠΑ των τραπεζικών και χρηματοοικονομικών πράξεων της Morgan Stanley στη Γαλλία, οι οποίες θα απαλλάσσονταν του εν λόγω φόρου αν δεν είχε γίνει χρήση της επιλογής αυτής.

26 Επομένως, με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, και το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας καθώς και τα άρθρα 168, 169 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι, ως προς τις δαπάνες υποκαταστήματος εγγεγραμμένου στο μητρώο ΦΠΑ ορισμένου κράτους μέλους, οι οποίες αφορούν, αποκλειστικώς, τόσο πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ όσο και πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου αυτού, διενεργούμενες από το κεντρικό κατάστημα της έδρας που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να εφαρμόζεται η αναλογία εκπτώσεως του εν λόγω υποκαταστήματος, η οποία καθορίζεται σε συνάρτηση με τις πράξεις που διενεργεί στο κράτος μέλος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο και με τους κανόνες που είναι εφαρμοστέοι στο κράτος αυτό, η αναλογία εκπτώσεως του κεντρικού καταστήματος της έδρας ή ακόμη μια ειδική αναλογία εκπτώσεως, η οποία συνδυάζει τους κανόνες που είναι εφαρμοστέοι στα κράτη μέλη στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένα το υποκατάστημα και το κεντρικό κατάστημα της έδρας, στην περίπτωση που το υποκατάστημα έχει επιλέξει την υπαγωγή στον ΦΠΑ των πράξεων που διενεργούνται στο κράτος μέλος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο, οι οποίες θα απαλλάσσονταν του φόρου αυτού αν δεν είχε γίνει χρήση της συγκεκριμένης επιλογής.

27 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει, πρώτον, να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον ΦΠΑ για τον οποίο είναι υπόχρεοι τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών για τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά και τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης. Αυτό το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί συστατικό του μηχανισμού του ΦΠΑ και κατ' αρχήν δεν μπορεί να περιοριστεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 37 και 38 καθώς και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ διασφαλίζει, συνεπώς, την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Συναφώς, από το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος όπου διενεργεί τις φορολογούμενες πράξεις του, να εκπίπτει από τον φόρο στον οποίο είναι υπόχρεος τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των πράξεων αυτών (πρβλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, προκειμένου να μπορεί να υπάρξει έκπτωση του ΦΠΑ, πρέπει οι πράξεις εισροών να παρουσιάζουν άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με πράξεις εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Συγκεκριμένα, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών σε προγενέστερο στάδιο προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που

πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Επιπλέον, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 3, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112, ο υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα προς έκπτωση του οφειλόμενου ή καταβληθέντα φόρου για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των πράξεων που διενεργούνται εκτός του κράτους μέλους που αναφέρεται στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως, οι οποίες θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση αν είχαν διενεργηθεί εντός του εν λόγω κράτους μέλους.

32 Επομένως, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στις μνημονευθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις ισχύει υπό τη διττή προϋπόθεση, αφενός, ότι οι πράξεις του υποκειμένου στον φόρο που διενεργούνται σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος στο οποίο οφείλεται ή καταβλήθηκε ο ΦΠΑ για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για τη διενέργεια των ως άνω πράξεων φορολογούνται στο πρώτο εκ των κρατών αυτών και, αφετέρου, ότι οι πράξεις αυτές φορολογούνται και αν είχαν διενεργηθεί στο δεύτερο εκ των εν λόγω κρατών (πρβλ. αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, σκέψη 28, και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, σκέψεις 31 και 32).

33 Όσον αφορά τη δεύτερη από τις προϋποθέσεις αυτές, καθόσον το άρθρο 17, παράγραφος 3, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 169, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112 δεν παρέχουν περαιτέρω διευκρινίσεις, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προϋπόθεση αυτή πληρούται ιδίως όταν, όπως στην περίπτωση της κύριας δίκης, οι πράξεις που φορολογούνται στο κράτος μέλος της έδρας φορολογούνται και στο κράτος μέλος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο το υποκατάστημα που επιβαρύνεται με τις σχετικές δαπάνες λόγω της επιλογής στην οποία προέβη το συγκεκριμένο υποκατάστημα δυνάμει της εθνικής ρυθμίσεως περί μεταφοράς στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 13, Γ, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 137, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας 2006/112.

34 Δεύτερον, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας και το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 ορίζουν τους «υποκείμενους στον φόρο» για τους σκοπούς του ΦΠΑ ως τα πρόσωπα που ασκούν οικονομική δραστηριότητα «κατά τρόπο ανεξάρτητο» (πρβλ. αποφάσεις της 23ης Μαρτίου 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψη 33, και της 7ης Αυγούστου 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, σκέψη 40).

35 Όσον αφορά εταιρία της οποίας το μεν κεντρικό κατάστημα της έδρας βρίσκεται σε ένα κράτος μέλος, το δε υποκατάστημα είναι εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ άλλου κράτους μέλους, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η έδρα και το υποκατάστημα αποτελούν έναν και μόνον υποκείμενο στον ΦΠΑ, εκτός αν μπορεί να αποδειχθεί ότι το υποκατάστημα ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά ανεξάρτητο τρόπο, πράγμα που συμβαίνει ιδίως όταν φέρει το ίδιο τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητάς του (πρβλ. απόφαση της 7ης Αυγούστου 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

36 Εν προκειμένω, από κανένα στοιχείο της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν συνάγεται ότι το υποκατάστημα του Παρισιού ενεργεί κατά τρόπο ανεξάρτητο σε σχέση με το κεντρικό κατάστημα με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, κατά την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως. Ως εκ τούτου, και υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, πρέπει να θεωρηθεί ότι το υποκατάστημα και το κεντρικό κατάστημα της έδρας αποτελούν έναν και μόνον υποκείμενο στον φόρο για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

37 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα μόνον αν υφίσταται μεταξύ εκείνου που παρέσχε τη σχετική υπηρεσία και του αποδέκτη της έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται παροχές [αποφάσεις της 23ης Μαρτίου 2006, C-210/04, FCE Bank, EU:C:2006:196, σκέψη 34, και της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, σκέψη 24].

38 Συγκεκριμένα, επισημαίνεται ότι, ελλείψει έννομης σχέσεως μεταξύ του υποκαταστήματος και του κεντρικού καταστήματος της έδρας, που συναποτελούν έναν και μόνον υποκείμενο στον φόρο, οι ανταλλασσόμενες παροχές μεταξύ αυτών των οντοτήτων αποτελούν εσωτερικές ροές μη υποκείμενες σε φόρο, σε αντίθεση με τις φορολογούμενες πράξεις που διενεργούνται με τρίτους.

39 Επομένως, υποκατάστημα εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ ορισμένου κράτους μέλους έχει δικαίωμα προς έκπτωση στο κράτος αυτό του ΦΠΑ επί των αποκτηθέντων αγαθών και των παρασχεθεισών υπηρεσιών που παρουσιάζουν άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με τη διενέργεια φορολογούμενων πράξεων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων του εδρεύοντος σε άλλο κράτος μέλος κεντρικού καταστήματος, με το οποίο το εν λόγω υποκατάστημα αποτελεί έναν και μόνον υποκείμενο στον φόρο, υπό την προϋπόθεση ότι οι πράξεις της δεύτερης κατηγορίας παρέχουν επίσης δικαίωμα προς έκπτωση εφόσον έχουν διενεργηθεί στο κράτος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο το εν λόγω υποκατάστημα.

40 Τρίτον, όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για τη διενέργεια τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση επιτρέπεται, σύμφωνα με το άρθρο 173, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας. Προς τον σκοπό αυτό, η αναλογία εκπτώσεως πρέπει να καθορίζεται, σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175 της οδηγίας 2006/112, «για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο».

41 Αυτό το καθεστώς της αναλογίας εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση που υποκατάστημα εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ ορισμένου κράτους μέλους αναλαμβάνει δαπάνες για τις ανάγκες τόσο των φορολογούμενων πράξεων όσο και των απαλλασσόμενων του ΦΠΑ πράξεων που διενεργούνται από το κατάστημα της έδρας σε άλλο κράτος μέλος (πρβλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, σκέψεις 26 έως 28).

42 Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να διευκρινίσει ότι το προβλεπόμενο στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και στο άρθρο 173, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2006/112 καθεστώς των εκπτώσεων και οι μέθοδοι εκπτώσεων που προβλέπει το καθεστώς αυτό έχουν εφαρμογή μόνο στα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για τη διενέργεια συγχρόνως τόσο οικονομικών πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και οικονομικών πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, δηλαδή αγαθά και υπηρεσίες των οποίων γίνεται μικτή χρήση (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 40, της 16ης Ιουλίου 2015, Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 26, καθώς και της 9ης Ιουνίου 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, σκέψη 26).

43 Αντιθέτως, τα αγαθά και οι υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο αποκλειστικώς για τη διενέργεια οικονομικών πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και του άρθρου 173, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, αλλά, όσον αφορά το καθεστώς των εκπτώσεων, αντιστοίχως, στο άρθρο 17, παράγραφος 2, της πρώτης από τις οδηγίες αυτές και στο άρθρο 168 της δεύτερης από τις οδηγίες αυτές (απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 41).

44 Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι, όπως κατ' ουσίαν παρατήρησε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η διευκρίνιση στο άρθρο 17, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας και στο άρθρο 173, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, σύμφωνα με την οποία, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για τη διενέργεια συγχρόνως φορολογούμενων πράξεων και πράξεων απαλλασσόμενων του ΦΠΑ, η αναλογία εκπτώσεως πρέπει να καθορίζεται «για το σύνολο των πράξεων που διενεργούνται από τον υποκείμενο στον φόρο», αφορά το σύνολο των προαναφερθεισών πράξεων, για τις οποίες χρησιμοποιήθηκαν τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες μικτής χρήσεως που απέκτησε ο υποκείμενος στον φόρο, εξαιρουμένων των λοιπών οικονομικών πράξεων που αυτός διενήργησε.

45 Επίσης, στον βαθμό που, επιπλέον των δαπανών μικτής χρήσεως, ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά ή γίνεται αποδέκτης υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς για πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, ο ΦΠΑ που βαρύνει τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες μπορεί να εκπέσει εξ ολοκλήρου, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3, της έκτης οδηγίας καθώς και με τα άρθρα 168 και 169 της οδηγίας 2006/112 (πρβλ. απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Αντιθέτως, για τον ΦΠΑ που βαρύνει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς για τις ανάγκες ενδεχομένως απαλλασσόμενων του φόρου αυτού πράξεων δεν παρέχεται κανένα δικαίωμα προς έκπτωση.

46 Κατά συνέπεια, όσον αφορά τις δαπάνες μικτής χρήσεως υποκαταστήματος εγγεγραμμένου στο μητρώο ΦΠΑ ορισμένου κράτους μέλους που αναφέρονται, αποκλειστικώς, τόσο σε φορολογούμενες πράξεις όσο σε και πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ οι οποίες διενεργήθηκαν από το κεντρικό κατάστημα με έδρα σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να εφαρμοστεί αναλογία εκπτώσεως η οποία προκύπτει από κλάσμα που περιλαμβάνει στον παρονομαστή τον κύκλο εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, για το σύνολο των πράξεων αυτών, εξαιρουμένων των λοιπών πράξεων που διενήργησε ο υποκείμενος στον φόρο, ακολουθώντας τη μεθοδολογία που προβλέπουν το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας καθώς και τα άρθρα 174 και 175 της οδηγίας 2006/112. Συναφώς, πρέπει να διευκρινιστεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας και με το άρθρο 169, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112, καθώς και σύμφωνα με τη νομολογία που μνημονεύθηκε στη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως, μόνον ο κύκλος εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, για φορολογούμενες πράξεις οι οποίες διενεργούνται από το κεντρικό κατάστημα της έδρας και θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση αν είχαν διενεργηθεί στο κράτος μέλος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο το υποκατάστημα μπορεί να περιληφθεί στον αριθμητή του κλάσματος που συνιστά την αναλογία εκπτώσεως.

47 Πρέπει, επίσης, να διευκρινιστεί ότι η μνημονευόμενη στην προηγούμενη σκέψη αναλογία εκπτώσεως δεν χαρακτηρίζεται κατ' ανάγκην ως «αναλογία εκπτώσεως του κεντρικού καταστήματος της έδρας», όπως αναφέρεται στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Συγκεκριμένα, ενδιαφέρουν μόνον οι πράξεις που διενεργούνται από το κεντρικό κατάστημα της έδρας, στις οποίες αναφέρονται οι δαπάνες μικτής χρήσεως του υποκαταστήματος.

48 Η Morgan Stanley υποστηρίζει ότι το κράτος μέλος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο το υποκατάστημα πρέπει να εφαρμόζει σε όλες τις δαπάνες για τις εισροές, ανεξάρτητα από τη σχέση τους με τη δραστηριότητα του κεντρικού καταστήματος της έδρας σε άλλο κράτος μέλος, την αναλογία εκπτώσεως του υποκαταστήματος, που καθορίζεται μόνο σε συνάρτηση με τις πράξεις που διενεργεί το υποκατάστημα στο κράτος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο. Ωστόσο, η ερμηνεία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

49 Πράγματι, για τους σκοπούς του υπολογισμού της αναλογίας εκπτώσεως που εφαρμόζεται για τις δαπάνες μικτής χρήσεως ενός υποκαταστήματος, η λύση αυτή δεν λαμβάνει υπόψη, αντιθέτως προς τη μνημονευόμενη στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, τις πράξεις που διενεργεί το κεντρικό κατάστημα της έδρας, με τις οποίες οι δαπάνες αυτές παρουσιάζουν άμεσο και απευθείας σύνδεσμο.

50 Η ερμηνεία αυτή δεν ανατρέπεται από τη νομολογία που διαμορφώθηκε με την απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), νομολογία στην οποία παραπέμπει η Morgan Stanley προς στήριξη της επιχειρηματολογίας της. Είναι αληθές ότι, με τις σκέψεις 40 και 55 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο έκρινε ότι, για τον καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως του ΦΠΑ που εφαρμόζεται στην περίπτωσή της δυνάμει του προβλεπόμενου στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας καθεστώτος εκπτώσεως, μια εταιρία της οποίας η έδρα βρίσκεται σε ορισμένο κράτος μέλος δεν μπορεί να λάβει υπόψη τον κύκλο εργασιών που πραγματοποίησαν τα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη υποκαταστήματά της.

51 Ωστόσο, επισημαίνεται συναφώς ότι, όπως προκύπτει ιδίως από τη σκέψη 19 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο κλήθηκε στην υπόθεση εκείνη να αποφανθεί σχετικά με τη δυνατότητα να ληφθεί υπόψη ο συνολικός κύκλος εργασιών των υποκαταστημάτων αυτών, ο οποίος νοείται ως το σύνολο των εσόδων τους. Έτσι, το Δικαστήριο υπογράμμισε μεταξύ άλλων, με τη σκέψη 38 της αποφάσεως της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), ότι το γεγονός ότι λαμβάνεται υπόψη ο κύκλος εργασιών που πραγματοποίησαν όλες οι μόνιμες εγκαταστάσεις που διαθέτει ο υποκείμενος στον φόρο σε άλλα κράτη μέλη, με σκοπό τον καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως που εφαρμόζεται στην έδρα, θα είχε ως συνέπεια την αύξηση, για όλες τις αγορές που ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο πραγματοποίησε εντός του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται η έδρα του, του μέρους του ΦΠΑ που η εν λόγω έδρα μπορεί να εκπέσει, μολονότι τμήμα των αγορών αυτών δεν έχουν καμία σχέση με τις δραστηριότητες των μονίμων εγκαταστάσεων που βρίσκονται εκτός του κράτους αυτού. Συνεπώς, θα υπήρχε στρέβλωση του ύψους της εφαρμοστέας αναλογίας εκπτώσεως.

52 Εντεύθεν προκύπτει ότι, με την εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο απέκλεισε τον συνυπολογισμό, κατά τον καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως που εφαρμόζεται στην έδρα ενός υποκειμένου στον φόρο, του κύκλου εργασιών των υποκαταστημάτων που βρίσκονται σε άλλα κράτη μέλη, επειδή τουλάχιστον ένα μέρος του εν λόγω κύκλου εργασιών δεν είχε καμία σχέση με τις αγορές που πραγματοποίησε σε προγενέστερο στάδιο το κεντρικό κατάστημα της έδρας. Κατά συνέπεια, πρόθεση του Δικαστηρίου δεν ήταν να αποκλείσει, κατά τον καθορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος προς έκπτωση μόνιμης εγκαταστάσεως του υποκειμένου στον φόρο που βρίσκεται σε ορισμένο κράτος μέλος, τον συνυπολογισμό των πράξεων που διενεργούνται από μόνιμη εγκατάσταση του ίδιου υποκειμένου στον φόρο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, οι οποίες παρουσιάζουν άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με τις δαπάνες που πραγματοποίησε η πρώτη από αυτές τις μόνιμες εγκαταστάσεις.

53 Εξάλλου, ο υπολογισμός της αναλογίας που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις του κεντρικού καταστήματος της έδρας δεν μπορεί να στηριχθεί ούτε στον κύκλο εργασιών που πραγματοποιεί το εν λόγω υποκατάστημα με το κεντρικό κατάστημα, όπως προτείνει η Γαλλική Κυβέρνηση. Πράγματι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 38 της παρούσας αποφάσεως, αυτός ο κύκλος εργασιών συνίσταται σε μη φορολογούμενες εσωτερικές ροές του υποκειμένου στον φόρο, ενώ, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και με το άρθρο 173, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, οι υποκείμενες στον ΦΠΑ και οι απαλλασσόμενες του φόρου αυτού πράξεις που ο υποκείμενος στον φόρο διενεργεί με τρίτον.

54 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω εκτιμήσεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, και το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας καθώς και τα άρθρα 168, 169 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι, ως προς τις δαπάνες υποκαταστήματος εγγεγραμμένου στο μητρώο ΦΠΑ ορισμένου κράτους μέλους, οι οποίες αναφέρονται, αποκλειστικώς, τόσο σε πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ όσο και σε πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου αυτού οι οποίες διενεργούνται από το κεντρικό κατάστημα με έδρα σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να εφαρμόζεται αναλογία εκπτώσεως η οποία προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει στον παρονομαστή τον κύκλο εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, μόνο για τις πράξεις αυτές και στον αριθμητή τις φορολογούμενες πράξεις που επίσης θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση αν είχαν διενεργηθεί στο κράτος μέλος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο το

εν λόγω υποκατάστημα, ακόμη και όταν αυτό το δικαίωμα προς έκπτωση απορρέει από την επιλογή στην οποία προέβη το υποκατάστημα περί υπαγωγής στον ΦΠΑ των διενεργούμενων στο κράτος αυτό πράξεων.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

55 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί με ποιον τρόπο πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, και το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας καθώς και τα άρθρα 168, 169 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112, προκειμένου να καθοριστεί η αναλογία εκπτώσεως που εφαρμόζεται στα γενικά έξοδα υποκαταστήματος εγγεγραμμένου στο μητρώο ΦΠΑ ορισμένου κράτους μέλους, τα οποία συμβάλλουν στη διενέργεια πράξεων τόσο του εν λόγω υποκαταστήματος στο κράτος αυτό όσο και του κεντρικού καταστήματος με έδρα σε άλλο κράτος μέλος.

56 Συναφώς υπενθυμίζεται, αφενός, ότι η ύπαρξη άμεσου και απευθείας συνδέσμου μεταξύ συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, υπό την έννοια της νομολογίας που μνημονεύεται στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, είναι κατ' αρχήν αναγκαία προκειμένου να αναγνωριστεί υπέρ του υποκειμένου στον φόρο το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών και να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών σε προγενέστερο στάδιο προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

57 Αφετέρου, δικαίωμα προς έκπτωση αναγνωρίζεται επίσης και υπέρ του υποκειμένου στον φόρο ακόμη και σε περίπτωση που δεν υφίσταται άμεσος και απευθείας σύνδεσμος μεταξύ συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μίας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, εφόσον το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που αυτός παρέχει. Το κόστος αυτό παρουσιάζει, πράγματι, άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

58 Υπό τις συνθήκες αυτές, όταν η οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο συνίσταται συγχρόνως τόσο σε φορολογούμενες πράξεις όσο και σε πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ, πρέπει να εφαρμόζεται ως προς τα γενικά έξοδά του το καθεστώς εκπτώσεως που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας και στο άρθρο 173, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις που περιλαμβάνονται στις σκέψεις 40 έως 46 της παρούσας αποφάσεως, η αναλογία εκπτώσεως που εφαρμόζεται στα εν λόγω γενικά έξοδα πρέπει να βασίζεται σε όλες τις οικονομικές πράξεις που διενεργούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, ακολουθώντας τη μεθοδολογία που προβλέπεται στο άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας καθώς και στα άρθρα 174 και 175 της οδηγίας 2006/112.

59 Όσον αφορά την αναλογία εκπτώσεως που εφαρμόζεται στα γενικά έξοδα υποκαταστήματος εγγεγραμμένου στο μητρώο ΦΠΑ ορισμένου κράτους μέλους, όταν ο υποκείμενος στον φόρο διενεργεί πράξεις τόσο στο εν λόγω κράτος όσο και στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η έδρα του, πρέπει να περιλαμβάνονται στον αριθμητή του κλάσματος που συνιστά αυτήν την αναλογία εκπτώσεως, εκτός των φορολογούμενων πράξεων που διενεργεί το υποκατάστημα, μόνον οι

φορολογούμενες πράξεις που διενεργεί το κεντρικό κατάστημα της έδρας οι οποίες επίσης θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση αν είχαν διενεργηθεί στο κράτος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο το εν λόγω υποκατάστημα.

60 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, και το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας καθώς και τα άρθρα 168, 169 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι, για τον καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως που εφαρμόζεται στα γενικά έξοδα υποκαταστήματος εγγεγραμμένου στο μητρώο ΦΠΑ ορισμένου κράτους μέλους, τα οποία συμβάλλουν στη διενέργεια τόσο πράξεων του υποκαταστήματος στο κράτος αυτό όσο και πράξεων του κεντρικού καταστήματος της έδρας σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, στον παρονομαστή του κλάσματος που συνιστά αυτή την αναλογία εκπτώσεως, τόσο οι πράξεις του εν λόγω υποκαταστήματος όσο και οι πράξεις του κεντρικού καταστήματος της έδρας, με τη διευκρίνιση ότι πρέπει να περιλαμβάνονται στον αριθμητή του κλάσματος, εκτός των φορολογούμενων πράξεων που διενεργεί το ίδιο υποκατάστημα, μόνον οι φορολογούμενες πράξεις που διενεργεί το κεντρικό κατάστημα της έδρας οι οποίες επίσης θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση αν είχαν διενεργηθεί στο κράτος στο μητρώο ΦΠΑ του οποίου είναι εγγεγραμμένο το οικείο υποκατάστημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

61 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, και το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, καθώς και τα άρθρα 168, 169 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχουν την έννοια ότι, ως προς τις δαπάνες υποκαταστήματος εγγεγραμμένου στο μητρώο φόρου προστιθέμενης αξίας ορισμένου κράτους μέλους, οι οποίες αναφέρονται, αποκλειστικώς, τόσο σε πράξεις υποκείμενες στον φόρο προστιθέμενης αξίας όσο και σε πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου αυτού οι οποίες διενεργούνται από το κεντρικό κατάστημα με έδρα σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να εφαρμόζεται αναλογία εκπτώσεως η οποία προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει, στον παρονομαστή, τον κύκλο εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, μόνο για τις πράξεις αυτές και, στον αριθμητή, τις φορολογούμενες πράξεις που επίσης θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση αν είχαν διενεργηθεί στο κράτος μέλος στο μητρώο φόρου προστιθέμενης αξίας του οποίου είναι εγγεγραμμένο το εν λόγω υποκατάστημα, ακόμη και όταν αυτό το δικαίωμα προς έκπτωση απορρέει από την επιλογή στην οποία προέβη το υποκατάστημα περί υπαγωγής στον φόρο προστιθέμενης αξίας των διενεργούμενων στο κράτος αυτό πράξεων.**

2) **Το άρθρο 17, παράγραφοι 2, 3 και 5, και το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας 77/388, καθώς και τα άρθρα 168, 169 και 173 έως 175 της οδηγίας 2006/112 έχουν την έννοια ότι, για τον καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως που εφαρμόζεται στα γενικά έξοδα υποκαταστήματος εγγεγραμμένου στο μητρώο φόρου προστιθέμενης αξίας ορισμένου κράτους μέλους, τα οποία συμβάλλουν στη διενέργεια τόσο πράξεων του υποκαταστήματος στο κράτος αυτό όσο και πράξεων του κεντρικού καταστήματος της έδρας σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, στον παρονομαστή του κλάσματος που συνιστά αυτή**

την αναλογία εκπτώσεως, τόσο οι πράξεις του εν λόγω υποκαταστήματος όσο και οι πράξεις του κεντρικού καταστήματος της έδρας, με τη διευκρίνιση ότι πρέπει να περιλαμβάνονται στον αριθμητή του κλάσματος, εκτός των φορολογούμενων πράξεων που διενεργεί το ίδιο υποκατάστημα, μόνον οι φορολογούμενες πράξεις που διενεργεί το κεντρικό κατάστημα της έδρας οι οποίες επίσης θα παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση αν είχαν διενεργηθεί στο κράτος στο μητρώο φόρου προστιθέμενης αξίας του οποίου είναι εγγεγραμμένο το οικείο υποκατάστημα.

(υπογραφές)