ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

24 januari 2019*

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Richtlijn 2006/112/EG – Aftrek van de voorbelasting – Goederen en diensten die zowel voor belastbare handelingen als voor vrijgestelde handelingen worden gebruikt (goederen en diensten voor gemengd gebruik) – Bepaling van het toepasselijke pro rata voor aftrek – Filiaal dat is gevestigd in een andere lidstaat dan die van het hoofdhuis van de vennootschap – Uitgaven van het filiaal die uitsluitend voor het verrichten van handelingen van het hoofdhuis worden gebruikt – Algemene kosten van het filiaal die zowel voor de handelingen van het filiaal als voor die van het hoofdhuis worden gemaakt”

In zaak C-165/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) bij beslissing van 29 maart 2017, ingekomen bij het Hof op 3 april 2017, in de procedure

Morgan Stanley & Co International plc

tegen

Ministre de l'Économie et des Finances,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: T. von Danwitz, president van de Zevende kamer, waarnemend voor de president van de Vierde kamer, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász en C. Vajda (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 1 maart 2018,

gelet op de opmerkingen van:

– Morgan Stanley & Co International plc, vertegenwoordigd door C. Aldebert en C. Reinbold, avocats,

– de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière en S. Ghiandoni als gemachtigden,

* Procestaal: Frans.

– de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, M. Figueiredo en R. Campos Laires als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door N. Gossement en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 oktober 2018,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17, leden 2, 3 en 5, en artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn"), alsmede van de artikelen 168, 169 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Morgan Stanley & Co International plc (hierna: „Morgan Stanley") en de ministre de l'Économie et des Finances (minister van Economie en Financiën, Frankrijk; hierna: „belastingdienst") over de aftrek van de door het Parijse filiaal van Morgan Stanley (hierna: „Parijse filiaal") betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor uitgaven die voor de handelingen van het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk zijn gebruikt en voor algemene kosten die zowel voor de handelingen van het hoofdhuis als die van het filiaal zijn gemaakt.

Toepasselijke bepalingen

Zesde richtlijn

3 Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalde dat als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in artikel 4, lid 2, van deze richtlijn omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

4 Artikel 13, B, van deze richtlijn bepaalde dat de in deze bepaling genoemde financiële handelingen van btw zijn vrijgesteld.

5 Artikel 13, C, van deze richtlijn luidde:

„De lidstaten kunnen aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van:

[...]

b) de handelingen bedoeld in B, onder d), [...]

[...]"

6 Artikel 17, leden 2, 3 en 5, van de Zesde richtlijn luidde:

„2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde [btw], voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

a) door de belastingplichtige in het buitenland verrichte handelingen in het kader van de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland plaats zouden vinden;

[...]

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de [btw], dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

[...]”

7 Artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn luidde als volgt:

„Het pro rata voor de toepassing van de aftrek, als bedoeld in artikel 17, lid 5, eerste alinea, is de uitkomst van een breuk, waarvan:

– de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief [btw], met betrekking tot de handelingen waarvoor overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, recht op aftrek bestaat, en

– de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, exclusief [btw], met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen, alsmede die waarvoor geen recht op aftrek bestaat. De lidstaten kunnen in de noemer ook het bedrag van subsidies opnemen, met uitzondering van die bedoeld in artikel 11, A, lid 1, onder a).

Het pro rata wordt op jaarbasis vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.”

8 In het kader van een herziening van de Zesde richtlijn zijn de bepalingen van deze richtlijn met ingang van 1 januari 2007 vervangen door de bepalingen van richtlijn 2006/112.

Richtlijn 2006/112

9 Artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 luidt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."

10 Artikel 137, lid 1, onder a), van deze richtlijn bepaalt dat de lidstaten aan de belastingplichtigen het recht kunnen verlenen voor belastingheffing ter zake van de financiële handelingen bedoeld in artikel 135, lid 1, onder b) tot en met g), van deze richtlijn te kiezen.

11 Artikel 168 van deze richtlijn luidt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]"

12 Artikel 169 van deze richtlijn bepaalt:

„Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is verrichte handelingen in verband met de in artikel 9, lid 1, tweede alinea, bedoelde werkzaamheden, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht;

[...]"

13 Artikel 173, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

Het aftrekbare gedeelte wordt overeenkomstig de artikelen 174 en 175 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen."

14 Artikel 174, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„Het aftrekbare gedeelte is de uitkomst van een breuk, waarvan:

a) de teller bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de btw niet inbegrepen, met betrekking tot handelingen waarvoor overeenkomstig de artikelen 168 en 169 recht op aftrek bestaat, en

b) de noemer bestaat uit het totale bedrag van de per jaar berekende omzet, de btw niet inbegrepen, met betrekking tot de handelingen die in de teller zijn opgenomen en de handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat.

[...]”

15 Artikel 175, lid 1, van deze richtlijn preciseert dat het aftrekbare gedeelte op jaarbasis wordt vastgesteld, uitgedrukt in een percentage en op de hogere eenheid afgerond.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het Parijse filiaal als vaste inrichting btw-plichtig is in Frankrijk. Dit filiaal heeft twee belastingcontroles gehad die, wat de btw betreft, betrekking hadden op de tijdvakken 1 december 2002 tot en met 30 april 2005 en 1 december 2005 tot en met 30 april 2009.

17 Bij deze controles is vastgesteld dat dit filiaal bancaire en financiële handelingen voor zijn lokale klanten verrichtte, waarvoor het voor btw-heffing had gekozen, en voorts diensten voor het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk, waarvoor het als tegenprestatie stortingen ontving. Het filiaal heeft de volledige btw over de uitgaven die verband hielden met die twee categorieën van handelingen afgetrokken.

18 De belastingdienst heeft zich op het standpunt gesteld dat voor de btw die is geheven over de verwerving van de goederen en diensten die uitsluitend voor de interne handelingen met het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk zijn gebruikt, geen recht op aftrek kon ontstaan, aangezien deze handelingen buiten de werkingssfeer van de btw vielen. Maar bij wijze van verzachtende maatregel heeft hij wel de aftrek van een deel van de betrokken belasting toegestaan door het pro rata voor aftrek van het hoofdhuis toe te passen, onder voorbehoud van de in Frankrijk geldende uitsluitingen van het recht op aftrek. Met betrekking tot de gemengde uitgaven die verband houden met handelingen die zowel met het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk als voor de klanten van het Parijse filiaal zijn verricht, was de belastingdienst van mening dat deze slechts gedeeltelijk aftrekbaar waren en heeft hij het pro rata voor de aftrek van dit hoofdhuis toegepast, gecorrigeerd op basis van de omzet van het Parijse filiaal waarvoor recht op aftrek bestaat, onder voorbehoud van de in Frankrijk geldende uitsluitingen van het recht op aftrek.

19 Met het oog op deze rectificaties heeft de belastingdienst Morgan Stanley naheffingsaanslagen voor de gevorderde btw gestuurd. De tribunal administratif de Montreuil (bestuursrechter in eerste aanleg Montreuil, Frankrijk) heeft de verzoeken van Morgan Stanley om kwijtschelding van deze naheffingsaanslagen afgewezen. De cour administrative d’appel de Versailles (bestuursrechter in tweede aanleg Versailles, Frankrijk) heeft de beroepen tegen de beslissingen van deze rechtbank op zijn beurt verworpen.

20 Wat de uitgaven betreft van een in een lidstaat gevestigd filiaal die uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van handelingen van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis, vraagt de Conseil d’État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) zich in het tegen het arrest in hoger beroep ingestelde cassatieberoep ten eerste af of de bepalingen van de Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112 tot gevolg hebben dat de lidstaat van registratie van het filiaal op die uitgaven hetzij het pro rata voor aftrek van het filiaal dan wel dat van het hoofdhuis toepast, hetzij een specifiek pro rata voor aftrek, dat gebaseerd is op de door het Hof inzake het recht op terugbetaling gekozen oplossing in het arrest van 13 juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), waarbij de regels worden gecombineerd die van toepassing zijn in de lidstaat van registratie van het filiaal en van het hoofdhuis, in het bijzonder met betrekking tot het eventuele bestaan van een optieregeling voor de heffing van de btw over de handelingen.

21 Ten tweede wenst de verwijzende rechter te vernemen welke regels van toepassing zijn op de uitgaven van een filiaal die zowel worden gebruikt voor de handelingen van het filiaal in de lidstaat van registratie als voor de handelingen van het hoofdhuis, met name ten aanzien van het begrip „algemene kosten” en het pro rata voor aftrek.

22 Daarop heeft de Conseil d'État de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de bepalingen van artikel 17, leden 2, 3 en 5, en artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn [...], die zijn overgenomen in de artikelen 168, 169 en 173 tot en met 175 van richtlijn [2006/112], wanneer de uitgaven van een in een lidstaat gevestigd filiaal uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van handelingen van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis, aldus worden uitgelegd dat zij tot gevolg hebben dat de lidstaat van het filiaal op die uitgaven het pro rata voor de toepassing van de aftrek van het filiaal toepast, bepaald op basis van de handelingen die het verricht in de staat waar het geregistreerd is, en volgens de in die staat geldende regels, dan wel het pro rata voor de toepassing van de aftrek van het hoofdhuis dan wel een specifiek pro rata voor de toepassing van de aftrek waarbij de regels worden gecombineerd die van toepassing zijn in de lidstaat van registratie van het filiaal en de lidstaat van het hoofdhuis, in het bijzonder met betrekking tot het eventuele bestaan van een optieregeling voor de heffing van de [btw] over de handelingen?

2) Welke regels dienen te worden toegepast in het specifieke geval waarin de uitgaven van het filiaal worden gebruikt voor het verrichten van handelingen van het filiaal in de staat van registratie en voor het verrichten van handelingen van het hoofdhuis, met name ten aanzien van het begrip ‚algemene kosten' en het pro rata voor de toepassing van de aftrek?"

Prejudiciële vragen

Eerste vraag

23 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat het hoofdgeding de belastingtijdvakken van 2002 tot en met 2009 betreft. Derhalve is zowel de Zesde richtlijn als richtlijn 2006/112, waarbij de Zesde richtlijn met ingang van 1 januari 2007 is herzien, van toepassing op dit geding.

24 Aangezien de eerste vraag betrekking heeft op het pro rata voor aftrek dat het Parijse filiaal moet toepassen op zijn uitgaven voor het verrichten van handelingen voor het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk, moet daarnaast worden opgemerkt dat deze vraag verband houdt met de uitgaven van dit filiaal die uitsluitend worden gebruikt voor zowel aan btw onderworpen handelingen als van btw vrijgestelde handelingen in de lidstaat van het hoofdhuis (hierna: „gemengde uitgaven"), wat overigens in de schriftelijke opmerkingen van Morgan Stanley is bevestigd.

25 Uit deze opmerkingen blijkt eveneens dat de in de eerste vraag genoemde optieregeling betrekking heeft op de door het Parijse filiaal gekozen optie om, met toepassing van de nationale regeling ter omzetting van artikel 13, C, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 137, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112, de bancaire en financiële handelingen die Morgan Stanley in Frankrijk verricht aan de btw te onderwerpen, welke van btw zouden zijn vrijgesteld indien deze optie niet was toegepast.

26 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter dus in wezen te vernemen of artikel 17, leden 2, 3 en 5, en artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn en de artikelen 168, 169 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat, wat betreft de uitgaven van een in een lidstaat geregistreerd filiaal die uitsluitend worden gebruikt voor zowel aan btw onderworpen als van btw vrijgestelde handelingen van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis, het pro rata voor aftrek van dit filiaal moet worden toegepast dat wordt bepaald op basis van de door het filiaal in de lidstaat van registratie verrichte handelingen en volgens de in die lidstaat geldende regels, het pro rata voor aftrek van het hoofdhuis of een specifiek pro rata voor aftrek waarbij de regels worden gecombineerd

die van toepassing zijn in de lidstaat van registratie van dit filiaal en de lidstaat van het hoofdhuis, ingeval dit hoofdhuis ervoor heeft gekozen om de in de lidstaat van registratie verrichte handelingen aan de btw te onderwerpen, welke van btw zouden zijn vrijgesteld indien deze optie niet was toegepast.

27 Ter beantwoording van deze vraag zij er in de eerste plaats aan herinnerd dat het recht van de belastingplichtigen om op de door hen verschuldigde btw de btw in aftrek te brengen die verschuldigd of voldaan is voor in eerdere stadia aan hen geleverde goederen en verrichte diensten, volgens vaste rechtspraak van het Hof een basisbeginsel vormt van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit recht op aftrek is een integrerend deel van de btw-regeling en kan in beginsel niet worden beperkt. Het wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punten 37 en 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 In dit verband blijkt uit artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn en artikel 168, onder a), van richtlijn 2006/112 dat de belastingplichtige gerechtigd is, in de lidstaat waar hij zijn eigen belaste handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor goederen en diensten af te trekken, voor zover deze goederen of diensten door de belastingplichtige in een later stadium voor deze handelingen zijn gebruikt (zie in die zin arrest van 15 september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Het Hof heeft dus geoordeeld dat de btw enkel aftrekbaar is als er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in de eerdere stadia verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek. Het recht op aftrek van de btw die op het betrekken van goederen of diensten drukt, veronderstelt namelijk dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de in een later stadium verrichte belaste handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (arrest van 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Krachtens artikel 17, lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn en artikel 169, onder a), van richtlijn 2006/112 heeft de belastingplichtige daarnaast recht op aftrek van de belasting die is verschuldigd of voldaan voor de goederen en diensten die worden gebruikt voor handelingen die buiten de in punt 29 van dit arrest genoemde lidstaat worden verricht, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht.

32 Het recht op aftrek in de in het vorige punt genoemde bepalingen is dus afhankelijk van de dubbele voorwaarde dat de handelingen van de belastingplichtige die zijn verricht in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de btw voor de goederen en diensten die voor deze handelingen zijn gebruikt verschuldigd of voldaan is, in de eerstgenoemde lidstaat belast zijn en deze handelingen dat ook zouden zijn indien zij in de laatstgenoemde lidstaat werden verricht (zie in die zin arresten van 13 juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, punt 28, en 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punten 31 en 32).

33 Nu artikel 17, lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn en artikel 169, onder a), van richtlijn 2006/112 dit niet verder preciseren, moet wat betreft de tweede voorwaarde worden opgemerkt dat hier in het bijzonder aan is voldaan in een situatie zoals aan de orde in het hoofdgeding, waarbij de in de lidstaat van het hoofdhuis belaste handelingen tevens belast zijn in de lidstaat van registratie van het filiaal dat de daarmee verband houdende uitgaven heeft verricht, omdat dit filiaal gebruik heeft gemaakt van een optie krachtens de nationale regelgeving ter omzetting van artikel 13, C, eerste alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 137, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112.

34 In de tweede plaats zij eraan herinnerd dat artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn en artikel 9, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 de „belastingplichtige" voor wat betreft de btw definiëren als eenieder die „zelfstandig" een economische activiteit verricht (zie in die zin arresten van 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punt 33, en 7 augustus 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punt 40).

35 Wanneer het gaat om een vennootschap waarvan het hoofdhuis is gevestigd in een lidstaat en het filiaal is geregistreerd in een andere lidstaat, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat het hoofdhuis en het filiaal voor de btw één en dezelfde belastingplichtige vormen, tenzij het bewijs wordt geleverd dat het filiaal een zelfstandige economische activiteit uitoefent, wat met name het geval zou zijn wanneer het het economische bedrijfsrisico draagt (zie in die zin arrest van 7 augustus 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 In het onderhavige geval zijn er in de gegevens waarover het Hof beschikt geen aanwijzingen dat het Parijse filiaal onafhankelijk van het hoofdhuis in het Verenigd Koninkrijk handelt in de zin van de in punt 35 van dit arrest aangehaalde rechtspraak. Onder voorbehoud van het onderzoek van de verwijzende rechter moet derhalve worden geoordeeld dat dit filiaal en dit hoofdhuis voor de btw één enkele belastingplichtige vormen.

37 In dit verband zij eraan herinnerd dat een dienst slechts belastbaar is wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld [arresten van 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punt 34, en 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 24].

38 Bij gebreke van een rechtsverhouding tussen het filiaal en het hoofdhuis, die samen één enkele belastingplichtige vormen, moet dus worden opgemerkt dat de tussen deze entiteiten over en weer uitgewisselde prestaties interne niet-belastbare geldstromen vormen, in tegenstelling tot belaste handelingen die met derden zijn verricht.

39 Hieruit volgt dat een in een lidstaat geregistreerd filiaal in deze lidstaat recht heeft op aftrek van de btw voor de verworven goederen en diensten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de verrichting van de belaste handelingen, met inbegrip van de handelingen van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis waarmee dit filiaal één enkele belastingplichtige vormt, mits die ook recht op aftrek zouden geven indien zij werden verricht in de lidstaat van registratie van dat filiaal.

40 Wat in de derde plaats goederen en diensten betreft die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek krachtens artikel 173, lid 1, van richtlijn 2006/112, dat overeenkomt met artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen. Met het oog hierop moet het aftrekbare gedeelte overeenkomstig de artikelen 174 en 175 van richtlijn 2006/112 worden bepaald „voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen".

41 Deze aftrekregeling is in het bijzonder van toepassing wanneer een in een lidstaat geregistreerd filiaal uitgaven doet voor zowel belaste als van btw vrijgestelde handelingen die zijn verricht door het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis (zie in die zin arrest van 13 juli 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, punten 26-28).

42 Het Hof heeft aangegeven dat de aftrekregeling van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn en artikel 173, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112 en de aftrekmethoden van deze regeling enkel van toepassing zijn op goederen en diensten die door een belastingplichtige worden gebruikt zowel voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als voor economische handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, dat wil zeggen goederen en diensten voor gemengd gebruik (zie in die zin arresten van 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 40; 16 juli 2015, Larentia + Minerva en Marenave Schiffahrt, C-108/14 en C-109/14, EU:C:2015:496, punt 26, en 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punt 26).

43 Goederen en diensten die door de belastingplichtige uitsluitend worden gebruikt voor economische handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, vallen daarentegen niet binnen de werkingssfeer van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn of artikel 173, lid 1, van richtlijn 2006/112, maar – wat de aftrekregeling betreft – respectievelijk onder artikel 17, lid 2, van de eerstgenoemde richtlijn en artikel 168 van de laatstgenoemde richtlijn (arrest van 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punt 41).

44 Zoals de Commissie in wezen ter terechtzitting heeft opgemerkt, volgt uit deze rechtspraak dat de precisering van artikel 17, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn en artikel 173, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, volgens welke het aftrekbare gedeelte voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor belaste als van btw vrijgestelde handelingen moet worden bepaald „voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen", ziet op het totaal van de genoemde handelingen waarvoor deze door de belastingplichtige verworven goederen en diensten voor gemengd gebruik zijn gebruikt, met uitzondering van andere door de belastingplichtige verrichte economische handelingen.

45 Een belastingplichtige kan, wanneer hij naast uitgaven voor gemengd gebruik, goederen en diensten verwerft die uitsluitend voor aan btw onderworpen handelingen worden gebruikt, de btw op deze goederen en diensten dan ook volledig aftrekken overeenkomstig artikel 17, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn en de artikelen 168 en 169 van richtlijn 2006/112 (zie in die zin arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De btw op goederen en diensten die uitsluitend voor van btw vrijgestelde handelingen worden gebruikt, kan daarentegen niet worden afgetrokken.

46 Hieruit volgt dat, wat betreft de uitgaven voor gemengd gebruik van een in een lidstaat geregistreerd filiaal die uitsluitend worden gebruikt voor zowel belaste als van btw vrijgestelde handelingen die door het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis worden verricht, een pro rata voor aftrek moet worden toegepast waarvan de noemer bestaat uit de omzet, de btw niet inbegrepen, van al deze handelingen, met uitzondering van andere door de belastingplichtige verrichte handelingen, waarbij de methode van artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn en de artikelen 174 en 175 van richtlijn 2006/112 wordt gebruikt. In dit verband moet worden gepreciseerd dat, overeenkomstig artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn en artikel 169, onder a), van richtlijn 2006/112 en de in punt 32 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, de teller van de breuk op basis waarvan het aftrekbare gedeelte wordt berekend, louter kan bestaan uit de omzet, de btw niet inbegrepen, van de door het hoofdhuis verrichte belaste handelingen waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in de lidstaat van registratie van het filiaal zouden zijn verricht.

47 Ook moet worden gepreciseerd dat het in het vorige punt genoemde aftrekbare gedeelte niet noodzakelijkerwijs gekwalificeerd kan worden als het „pro rata voor de toepassing van de aftrek van het hoofdhuis", zoals dit in de eerste vraag is genoemd. Het heeft immers enkel betrekking op de door het hoofdhuis verrichte handelingen waarvoor de uitgaven voor gemengd gebruik van het filiaal zijn gebruikt.

48 Morgan Stanley betoogt dat de lidstaat van registratie van het filiaal op alle in eerdere stadia gedane uitgaven, ongeacht hun verband met de activiteit van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis, het pro rata voor aftrek van het filiaal moet toepassen, dat wordt bepaald uitsluitend op basis van de handelingen die het verricht in de lidstaat van registratie. Deze uitlegging kan echter niet worden aanvaard.

49 Bij de berekening van het toepasselijke pro rata voor aftrek van de uitgaven voor gemengd gebruik van een filiaal houdt die oplossing, anders dan de in punt 30 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, immers geen rekening met de door het hoofdhuis verrichte handelingen waarmee deze uitgaven rechtstreeks en onmiddellijk verband houden.

50 Aan die uitlegging wordt niet afgedaan door de rechtspraak die voortvloeit uit het arrest van 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), welke Morgan Stanley ter onderbouwing van haar betoog aanvoert. Het is juist dat het Hof in de punten 40 en 55 van dat arrest heeft geoordeeld dat een vennootschap waarvan het hoofdhuis in een lidstaat is gevestigd, bij de berekening van het pro rata voor aftrek van de btw die krachtens de aftrekregeling van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn op haar van toepassing is, geen rekening mag houden met de omzet van haar in andere lidstaten gevestigde filialen.

51 In dit verband moet echter worden opgemerkt dat, zoals met name blijkt uit punt 19 van bovengenoemd arrest, het Hof in deze zaak vragen werden voorgelegd over de mogelijkheid om rekening te houden met de gehele omzet van deze filialen, opgevat als al hun inkomsten. In punt 38 van het arrest van 12 september 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), heeft het Hof daarom met name aangegeven dat, wanneer bij de berekening van het pro rata voor aftrek van het hoofdhuis rekening wordt gehouden met de omzet van al de in andere lidstaten gevestigde vaste inrichtingen van de belastingplichtige, dit tot gevolg heeft dat het gedeelte van de btw dat door het hoofdhuis in mindering kan worden gebracht, stijgt voor alle aankopen die die belastingplichtige heeft gedaan in de lidstaat waar zijn hoofdhuis is gevestigd, hoewel een deel van die aankopen geen enkel verband houdt met de activiteiten van de buiten die staat gevestigde vaste inrichtingen. Daardoor wordt de betekenis van het toepasselijke pro rata voor aftrek vertekend.

52 Hieruit vloeit voort dat het Hof in het bovengenoemde arrest heeft uitgesloten dat bij de berekening van het pro rata voor aftrek van het hoofdhuis van een belastingplichtige de omzet van de in andere lidstaten gevestigde filialen in aanmerking wordt genomen, omdat in ieder geval een deel van die omzet geen enkel verband houdt met de door dit hoofdhuis in een eerder stadium gedane aankopen. Het Hof heeft dus niet willen uitsluiten dat bij de bepaling van de omvang van het recht op aftrek van een in een lidstaat gevestigde vaste inrichting van een belastingplichtige rekening wordt gehouden met de handelingen die door een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting van dezelfde belastingplichtige zijn verricht en rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de door de als eerste genoemde vaste inrichting verrichte uitgaven.

53 Bovendien kan de berekening van het pro rata voor deze door het hoofdhuis verrichte handelingen evenmin worden gebaseerd op de omzet die dit filiaal met het hoofdhuis behaalt, zoals de Franse regering stelt. Zoals in punt 38 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, bestaat deze omzet immers uit interne niet-belastbare geldstromen van de belastingplichtige, terwijl volgens artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn en artikel 173, lid 1, van richtlijn 2006/112 bij de berekening van het pro rata voor aftrek rekening moet worden gehouden met belaste en van btw vrijgestelde handelingen die een belastingplichtige met derden verricht.

54 Gelet op bovenstaande overwegingen moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 17, leden 2, 3 en 5, en artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn en de artikelen 168, 169 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112, wanneer de uitgaven van een in een lidstaat geregistreerd filiaal uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van zowel aan btw onderworpen als van btw vrijgestelde handelingen van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis, aldus moeten worden uitgelegd dat een pro rata voor aftrek moet worden toegepast dat voortvloeit uit een breuk waarvan de noemer bestaat uit de omzet, exclusief btw, van uitsluitend deze handelingen en de teller uit belaste handelingen waarvoor ook recht op aftrek zou bestaan indien zij in de lidstaat van registratie van dit filiaal zouden zijn verricht, ook wanneer dit recht op aftrek ontstaat omdat dit filiaal gebruikmaakt van een optie waarbij de in deze staat verrichte handelingen aan de btw worden onderworpen.

Tweede vraag

55 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen op welke wijze artikel 17, leden 2, 3 en 5, en artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn en de artikelen 168, 169 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112 moeten worden uitgelegd, om het pro rata voor aftrek vast te stellen dat moet worden toegepast op de algemene kosten van een in een lidstaat geregistreerd filiaal die zowel worden gebruikt voor handelingen van dit filiaal in deze lidstaat als voor handelingen van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis.

56 In dit verband zij eraan herinnerd dat er, opdat de belastingplichtige voorbelasting in aftrek kan brengen en om de omvang van dat recht te kunnen bepalen, in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband dient te bestaan tussen een bepaalde in een eerder stadium verrichte handeling en een of meerdere in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, in de zin van de in punt 30 van dit arrest aangehaalde rechtspraak. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen of diensten vooronderstelt dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek, ook al bestaat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen een bepaalde in een eerder stadium verrichte handeling en een of meer in een later stadium verrichte handelingen die recht geven op aftrek, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van zijn algemene kosten en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

58 In deze omstandigheden moet, wanneer de economische activiteit van de belastingplichtige bestaat uit zowel belaste als van btw vrijgestelde handelingen, op zijn algemene kosten de aftrekregeling van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn en artikel 173, lid 1, van richtlijn 2006/112 worden toegepast. Overeenkomstig de overwegingen in de punten 40 tot en met 46 van het onderhavige arrest moet het pro rata voor aftrek voor deze algemene kosten worden gebaseerd op alle door de belastingplichtige verrichte economische handelingen, waarbij de methode van artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn en de artikelen 174 en 175 van richtlijn 2006/112 moet worden gebruikt.

59 Met betrekking tot het pro rata voor aftrek dat moet worden toegepast op de algemene kosten van een in een lidstaat geregistreerd filiaal, wanneer de belastingplichtige zowel handelingen verricht in deze lidstaat als in de lidstaat waar het hoofdhuis is gevestigd, moet de teller van de breuk voor het bepalen van het pro rata voor aftrek, naast de door dit filiaal verrichte belaste handelingen, bestaan uit uitsluitend de door het hoofdhuis verrichte belaste handelingen die ook recht op aftrek zouden geven indien zij in de lidstaat van registratie van dit filiaal zouden zijn verricht.

60 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 17, leden 2, 3 en 5, en artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn en de artikelen 168, 169 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat, voor de vaststelling van het pro rata voor aftrek dat moet worden toegepast op de algemene kosten van een in een lidstaat geregistreerd filiaal die zowel worden gebruikt voor handelingen van dit filiaal in deze lidstaat als voor handelingen van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis, in de noemer van de breuk die het pro rata voor aftrek vaststelt, rekening moet worden gehouden met zowel de door dit filiaal als het hoofdhuis verrichte handelingen, waarbij de teller van deze breuk, naast de door dit filiaal verrichte belaste handelingen, uitsluitend moet bestaan uit de door het hoofdhuis verrichte belaste handelingen die ook recht op aftrek zouden geven indien zij in de lidstaat van registratie van het betrokken filiaal zouden zijn verricht.

Kosten

61 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 17, leden 2, 3 en 5, en artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, en de artikelen 168, 169 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat, wanneer de uitgaven van een in een lidstaat geregistreerd filiaal uitsluitend worden gebruikt voor het verrichten van zowel aan btw onderworpen als van btw vrijgestelde handelingen van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis, een pro rata voor aftrek moet worden toegepast dat voortvloeit uit een breuk waarvan de noemer bestaat uit de omzet, exclusief btw, van uitsluitend deze handelingen en de teller uit belaste handelingen waarvoor ook recht op aftrek zou bestaan indien zij in de lidstaat van registratie van dit filiaal zouden zijn verricht, ook wanneer dit recht op aftrek ontstaat omdat dit filiaal gebruikmaakt van een optie waarbij de in deze staat verrichte handelingen aan de btw worden onderworpen.**

2) **Artikel 17, leden 2, 3 en 5, en artikel 19, lid 1, van de Zesde richtlijn (77/388) en de artikelen 168, 169 en 173 tot en met 175 van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat, voor de vaststelling van het pro rata voor aftrek dat moet worden toegepast op de algemene kosten van een in een lidstaat geregistreerd filiaal die zowel worden gebruikt voor handelingen van dit filiaal in deze lidstaat als voor handelingen van het in een andere lidstaat gevestigde hoofdhuis, in de noemer van de breuk die het pro rata voor aftrek vaststelt, rekening moet worden gehouden met zowel de door dit filiaal als het hoofdhuis verrichte handelingen, waarbij de teller van deze breuk, naast de door dit filiaal verrichte belaste handelingen, uitsluitend moet bestaan uit de door het hoofdhuis verrichte belaste handelingen die ook recht op aftrek zouden geven indien zij in de lidstaat van registratie van het betrokken filiaal zouden zijn verricht.**

ondertekeningen