Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 24. januára 2019*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – Smernica 2006/112/ES – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Tovary a služby používané tak pri zdaniteľných transakciách, ako aj pri transakciách oslobodených od dane (tovary a služby na tzv. zmiešané použitie) – Určenie pomernej odpočítateľnej časti – Pobočka so sídlom v inom členskom štáte, než je štát sídla spoločnosti – Výdavky vynaložené pobočkou spojené výlučne s uskutočnením transakcií jej ústredia – Všeobecné náklady pobočky spojené s uskutočnením jej transakcií, ako aj transakcií jej ústredia“

Vo veci C-165/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) z 29. marca 2017 a doručený Súdnemu dvoru 3. apríla 2017, ktorý súvisí s konaním:

Morgan Stanley & Co International plc

proti

Ministre de l'Économie et des Finances,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda siedmej komory T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu predsedu štvrtej komory, sudcovia K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász a C. Vajda (spravodajca),

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 1. marca 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Morgan Stanley & Co International plc, v zastúpení: C. Aldebert a C. Reinbold, avocats.

– francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière a S. Ghiandoni, splnomocnení zástupcovia,

– portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo a R. Campos Laires, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: francúzština.

– Európska komisia, v zastúpení: N. Gossement a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 3. októbra 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 2, 3 a 5 a článku 19 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), ako aj článkov 168, 169 a 173 až 175 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Morgan Stanley & Co International plc (ďalej len „Morgan Stanley“) a Ministre de l'Économie et des Finances (Minister hospodárstva a financií, Francúzsko) (ďalej len „daňový orgán“) vo veci odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) odvedenej parížskou pobočkou spoločnosti Morgan Stanley (ďalej len „parížska pobočka“), jednak pokiaľ ide o výdavky určené na uskutočnenie transakcií ústredia nachádzajúceho sa v Spojenom kráľovstve, a jednak pokiaľ ide o všeobecné náklady na uskutočnenie tak transakcií sídla, ako aj transakcií pobočky.

Právny rámec

Šiesta smernica

3 Podľa článku 4 ods. 1 šiestej smernice sa zdaniteľnou osobou chápe akákoľvek osoba, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v článku 4 ods. 2 tejto smernice, a to bez ohľadu na účel a výsledky tejto činnosti.

4 Článok 13 B písm. d) uvedenej smernice stanovuje, že finančné plnenia uvedené v tomto ustanovení sú oslobodené od DPH.

5 Článok 13 C tej istej smernice stanovoval:

„Členské štáty môžu osobám podliehajúcim dani poskytnúť právo voľby v otázke zdanenia v prípadoch, ak ide o:

…

b) plnenia zahrnuté v bodoch B d), …

…“

6 Článok 17 ods. 2, 3 a 5 šiestej smernice stanovovali:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iná zdaniteľná osoba;

…

3. Členské štáty taktiež poskytnú každej zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie alebo vrátenie [DPH] podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa článku 4 (2) realizovaných v inej krajine, ktoré spĺňajú nárok na zníženie dane, ak sa uskutočnili na území daného štátu;

…

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby zdaniteľnej osoby obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú [DPH] a pri plneniach, kde [DPH] nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť [DPH], ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované zdaniteľnou osobou.

…“

7 Článok 19 ods. 1 šiestej smernice znel takto:

„Čiastka odpočítateľná [pomerná odpočítateľná časť – *neoficiálny preklad*] podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta podľa vzorca, kde:

– ako čitateľ sa uvádza celková suma obratu bez [DPH] za rok za plnenia, pri ktorých možno [DPH] znížiť [odpočítať – *neoficiálny preklad*] podľa článku 17 (2) a (3),

– ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez [DPH], za rok za plnenia zahrnuté do čitateľa a za plnenia, kde sa [DPH] neznižuje [neodpočítava – *neoficiálny preklad*]. Členské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v článku 11 A ods. 1 písm. a).

Táto časť sa určí z ročného základu ako percento so zaokrúhlením na číslicu neprevyšujúcu ďalšiu jednotku.“

8 Od 1. januára 2007 boli v rámci prepracovania šiestej smernice jej ustanovenia nahradené ustanoveniami smernice 2006/112.

Smernica 2006/112

9 Článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice 2006/112 stanovuje:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.“

10 Článok 137 ods. 1 písm. a) tejto smernice stanovuje, že členské štáty môžu svojim zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť voľby v otázke zdanenia finančných transakcií uvedených v článku 135 ods. 1 písm. b) až g) uvedenej smernice.

11 Podľa článku 168 uvedenej smernice:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou;

…“

12 Článok 169 tej istej smernice stanovuje:

„Okrem odpočítania dane uvedeného v článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na tieto účely:

a) transakcie súvisiace s činnosťami uvedenými v druhom pododseku článku 9 ods. 1 uskutočnenými mimo členského štátu, v ktorom je táto daň splatná alebo zaplatená, pri ktorých by vzniklo právo odpočítať DPH, ak by boli uskutočnené na území tohto členského štátu;

…“

13 Článok 173 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„Ak zdaniteľná osoba použije tovar alebo služby na účely uskutočnenia transakcií, pri ktorých jej vznikne právo odpočítať DPH a ktoré sú uvedené v článkoch 168, 169 a 170, a transakcií, pri ktorých jej nevznikne právo odpočítať DPH, je odpočítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie, pri ktorých právo na odpočítanie dane vzniká.

Odpočítateľná časť sa určí v súlade s článkami 174 a 175 za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou.“

14 Článok 174 ods. 1 tejto smernice znie takto:

„Odpočítateľná časť sa vypočíta ako podiel, v ktorého:

a) čitateli je celková ročná výška obratu bez DPH za transakcie, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane v súlade s článkami 168 a 169;

b) menovateli je celková ročná výška obratu bez DPH za transakcie uvedené v čitateli, ako aj za transakcie, pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie dane.

…“

15 Článok 175 ods. 1 tejto smernice spresňuje, že pomerná odpočítateľná časť sa určuje na ročnom základe ako percento a zaokrúhľuje sa nahor na celé číslo.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že parížska pobočka ako stála prevádzkareň podlieha DPH vo Francúzsku. Bola predmetom dvoch kontrol účtovníctva, ktoré sa v súvislosti s touto daňou týkali období od 1. decembra 2002 do 30. apríla 2005 a od 1. decembra 2005 do 30. apríla 2009.

17 V rámci týchto kontrol sa zistilo, že táto pobočka na jednej strane uskutočňovala bankové a finančné transakcie pre svojich miestnych klientov, v súvislosti s ktorými si zvolila uplatnenie DPH, a na druhej strane poskytovala služby ústrediu nachádzajúcemu sa v Spojenom kráľovstve, za ktoré prijímala úhrady. Táto pobočka odpočítala celú sumu DPH vzťahujúcu sa na výdavky spojené s oboma týmito kategóriami plnení.

18 Daňový orgán dospel k záveru, že pri DPH, ktorá sa vzťahuje na nadobudnutie tovarov a služieb použitých výlučne na účely vnútropodnikových transakcií uskutočnených medzi pobočkou a ústredím nachádzajúcim sa v Spojenom kráľovstve, nemôže vzniknúť právo na odpočítanie, keďže tieto transakcie nepatria do rozsahu pôsobnosti DPH, avšak v rámci zmierňujúceho opatrenia priznal právo na odpočítanie časti dotknutej dane prostredníctvom uplatnenia pomernej odpočítateľnej časti uvedeného ústredia, s výhradou výnimiek z práva na odpočítanie platných vo Francúzsku. Pokiaľ ide o zmiešané výdavky vynaložené súčasne na transakcie uskutočnené medzi parížskou pobočkou a ústredím nachádzajúcim sa v Spojenom kráľovstve, ako aj medzi touto pobočkou a jej zákazníkmi, daňový orgán usúdil, že sú len čiastočne odpočítateľné a uplatnil na ne pomernú odpočítateľnú časť ústredia upravenú o obrat parížskej pobočky zakladajúci právo na odpočítanie, s výhradou výnimiek z práva na odpočítanie platných vo Francúzsku.

19 Vzhľadom na tieto opravy daňový orgán zaslal spoločnosti Morgan Stanley dodatočné výmery na požadovanú DPH. Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil, Francúzsko) zamietol žaloby spoločnosti Morgan Stanley na zrušenie týchto výmerov. Odvolania smerujúce proti rozhodnutiam tohto súdu zas zamietol Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles, Francúzsko).

20 Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) sa v rámci konania o dovolaní proti rozsudku vyhlásenému v odvolacom konaní na jednej strane pýta, pokiaľ ide o výdavky znášané pobočkou so sídlom v jednom členskom štáte, ktoré sú výhradne určené na uskutočnenie transakcií jej ústredia so sídlom v inom členskom štáte, či z ustanovení šiestej smernice a smernice 2006/112 vyplýva, že členský štát registrácie pobočky má uplatniť na tieto výdavky pomernú odpočítateľnú časť pobočky, pomernú odpočítateľnú časť ústredia alebo špecifickú pomernú odpočítateľnú časť po vzore riešenia prijatého v súvislosti s právom na odpočítanie DPH v rozsudku z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), ktoré kombinuje pravidlá uplatňujúce sa v členských štátoch registrácie pobočky a registrácie ústredia, najmä s prihliadnutím na prípadnú existenciu režimu voľby uplatnenia DPH na určité transakcie.

21 Na druhej strane sa vnútroštátny súd pýta na pravidlá uplatňujúce sa vo vzťahu k výdavkom pobočky, ktoré prispievajú k uskutočneniu týchto transakcií v členskom štáte jej registrácie a transakcií jej ústredia, a to najmä z hľadiska pojmu všeobecné náklady a pomerná odpočítateľná časť.

22 Za týchto podmienok Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ak sú výdavky, ktoré vznikli pobočke so sídlom v prvom členskom štáte, spojené výlučne s uskutočnením transakcií jej ústredia v druhom členskom štáte, majú sa ustanovenia článku 17 ods. 2, 3 a 5 a článku 19 ods. 1 šiestej smernice…, prevzaté v článkoch 168 a 169 a článkoch 173 až 175 smernice [2006/112], vykladať v tom zmysle, že vyžadujú, aby členský štát pobočky uplatnil na tieto výdavky odpočítateľnú pomernú časť pobočky určenú na základe transakcií, ktoré uskutočnila v štáte, v ktorom je registrovaná, ako aj pravidlá uplatniteľné v tomto štáte, alebo odpočítateľnú pomernú časť ústredia alebo tiež špecifickú odpočítateľnú pomernú časť kombinujúcu pravidlá uplatniteľné v členských štátoch, v ktorých sú registrované pobočka a ústredie, a to najmä s prihliadnutím na prípadnú existenciu režimu voľby zdaňovania transakcií [prostredníctvom DPH]?

2. Aké pravidlá sa majú uplatniť v osobitnom prípade, keď sú výdavky, ktoré vznikli pobočke, spojené s uskutočnením jej transakcií v členskom štáte, v ktorom je registrovaná, a súčasne s uskutočnením transakcií ústredia, najmä z hľadiska pojmu všeobecné náklady a pomerná odpočítateľná časť?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

23 Na úvod treba uviesť, že spor vo veci samej sa týka zdaňovacích období od roku 2002 do roku 2009. Za týchto podmienok sa na tento spor uplatňuje tak šiesta smernica, ako aj, od 1. januára 2007, smernica 2006/112, ktorou sa pristúpilo k prepracovaniu šiestej smernice.

24 Okrem toho v rozsahu, v akom sa prvá otázka týka pomernej odpočítateľnej časti, ktorú musí parížska pobočka uplatniť na výdavky vynaložené na uskutočnenie transakcií ústredia nachádzajúceho sa v Spojenom kráľovstve, sa treba domnievať, že táto otázka sa vzťahuje na výdavky vynaložené touto pobočkou, ktoré sa výlučne týkajú súčasne transakcií podliehajúcich DPH a transakcií oslobodených od tejto dane v členskom štáte uvedeného sídla (ďalej len „výdavky na zmiešané použitie“), čo bolo navyše potvrdené v písomných pripomienkach spoločnosti Morgan Stanley.

25 Z týchto pripomienok tiež vyplýva, že režim voľby spomenutý v prvej otázke odkazuje na možnosť, ktorú si zvolila parížska pobočka na základe vnútroštátnej právnej úpravy preberajúcej smernicu článok 13 C prvý odsek šiestej smernice a článok 137 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112, s cieľom uplatnenia DPH na bankové a finančné operácie spoločnosti Morgan Stanley vo Francúzsku, ktoré by v prípade neuplatnenia tejto voľby boli od tejto dane oslobodené.

26 Preto sa svojou prvou otázkou vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 17 ods. 2, 3 a 5 a článok 19 ods. 1 šiestej smernice, ako aj s články 168, 169 a 173 až 175 smernice 2006/112 majú vykladať v tom zmysle, že pokiaľ ide o výdavky vynaložené pobočkou zaregistrovanou v jednom členskom štáte, ktoré sú výlučne určené súčasne na transakcie podliehajúce DPH a transakcie oslobodené od tejto dane, uskutočnené ústredím tejto pobočky nachádzajúcim sa v inom členskom štáte, je namieste uplatniť pomernú odpočítateľnú časť uvedenej pobočky, určenú v závislosti od transakcií, ktoré uskutoční v členskom štáte svojej registrácie, a pravidlá uplatniteľné v tomto štáte, pomernú odpočítateľnú časť tohto ústredia alebo dokonca špecifickú pomernú odpočítateľnú časť, pri ktorej sa skombinujú pravidlá uplatniteľné v členskom štáte registrácie tejto pobočky a pravidlá uplatniteľné v členskom štáte uvedeného ústredia, za predpokladu, že uvedená pobočka si zvolila možnosť uplatnenia DPH na transakcie uskutočnené v štáte jej registrácie, ktoré by v prípade neuplatnenia tejto voľby boli od tejto dane oslobodené.

27 Na účely odpovede na túto otázku treba v prvom rade pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Toto právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou systému DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, body 37 a 38, ako aj citovaná judikatúra).

28 Cieľom systému odpočítania dane je celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje daň z pridanej hodnoty splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých

hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade samy podliehajú DPH (rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 39 a citovaná judikatúra).

29 V tejto súvislosti z článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice a článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že zdaniteľná osoba má v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje svoje vlastné zdaniteľné transakcie, právo odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovary a služby, pokiaľ tieto tovary alebo služby boli použité zdaniteľnou osobou na výstupe na účely týchto transakcií (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 40 a citovanú judikatúru).

30 Súdny dvor teda rozhodol, že na to, aby bolo možné odpočítať DPH, musia transakcie uskutočňované na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s transakciami uskutočnenými na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných transakcií na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie DPH (rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 23 a citovaná judikatúra).

31 Okrem toho podľa článku 17 ods. 3) písm. a) šiestej smernice a článku 169 písm. a) smernice 2006/112 má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za tovary a služby použité na účely transakcií uskutočnených mimo členského štátu uvedeného v bode 29 tohto rozsudku, ktoré by zakladali právo na odpočítanie, pokiaľ by tieto transakcie boli uskutočnené v uvedenom členskom štáte.

32 Existencia práva na odpočítanie dane upraveného v ustanoveniach uvedených v predchádzajúcom bode podlieha dvojitej podmienke, jednak aby transakcie zdaniteľnej osoby uskutočnené v inom členskom štáte, než je štát, v ktorom je DPH splatná alebo zaplatená za tovary a služby použité na uskutočnenie týchto transakcií, boli zdanené v prvom z týchto členských štátov, a jednak aby tieto transakcie boli zdanené aj v prípade, že by boli uskutočnené v druhom z týchto štátov (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, bod 28, a z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, body 31 a 32).

33 Pokiaľ ide o druhú z týchto podmienok, vzhľadom na neexistenciu ďalších spresnení v článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a v článku 169 písm. a) smernice 2006/112 sa treba domnievať, že je splnená najmä v takej situácii, o akú ide vo veci samej, v ktorej sú zdaniteľné transakcie v členskom štáte ústredia tiež zdaňované v členskom štáte registrácie pobočky, ktorá znášala výdavky s nimi súvisiace z dôvodu voľby uplatnenej touto pobočkou na základe vnútroštátnej právnej úpravy preberajúcej článok 13 C prvý odsek šiestej smernice a článok 137 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112.

34 V druhom rade je potrebné pripomenúť, že článok 4 ods. 1 šiestej smernice a článok 9 ods. 1 prvý pododsek smernice 2006/112 definujú „zdaniteľné osoby“ na účely DPH ako osoby, ktoré vykonávajú ekonomickú činnosť „nezávisle“ (pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 33, a zo 7. augusta 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, bod 40).

35 Pokiaľ ide spoločnosť, ktorej sídlo sa nachádza v jednom členskom štáte a ktorej pobočka je zaregistrovaná v inom členskom štáte, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ústredie a pobočka predstavujú jednu a tú istú zdaniteľnú osobu na účely DPH, okrem prípadu, že by sa preukázalo, že pobočka vykonáva nezávislú hospodársku činnosť, čo by platilo najmä vtedy, ak by znášala podnikateľské riziko vyplývajúce z jej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. augusta 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, bod 41 a citovanú judikatúru).

36 V prejednávanej veci však nič v spise predloženom Súdnemu dvoru nenaznačuje, že by parížska pobočka konala nezávisle od ústredia nachádzajúceho sa v Spojenom kráľovstve v zmysle judikatúry citovanej v bode 35 tohto rozsudku. V dôsledku toho a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom je teda potrebné domnievať sa, že táto pobočka a toto ústredie predstavujú jednu zdaniteľnú osobu na účely DPH.

37 V tomto kontexte je namieste pripomenúť, že plnenie je zdaniteľné len vtedy, ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom služby právny vzťah, v rámci ktorého si vzájomne vymieňajú plnenia (rozsudky z 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 34, a zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 24).

38 Je teda potrebné uviesť, že v prípade neexistencie takéhoto právneho vzťahu medzi pobočkou a ústredím, ktoré spolu tvoria jednu zdaniteľnú osobu, vzájomné plnenia medzi týmito subjektmi predstavujú nezdaniteľné interné transakcie, na rozdiel od zdaniteľných transakcií uskutočnených s tretími osobami.

39 Z toho vyplýva, že pobočka registrovaná v jednom členskom štáte má v tomto štáte právo odpočítať DPH z nadobudnutých tovarov a služieb, ktoré majú priamu a bezprostrednú súvislosť s uskutočnením zdaniteľných transakcií, vrátane transakcií jej ústredia nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, s ktorým táto pobočka tvorí jednu zdaniteľnú osobu, a to pod podmienkou, že tieto posledné uvedené transakcie zakladajú tiež právo na odpočítanie dane v prípade, že boli uskutočnené v štáte registrácie uvedenej pobočky.

40 V treťom rade, pokiaľ ide o tovary a služby používané zdaniteľnou osobou na účely uskutočnenia súčasne transakcií zakladajúcich právo na odpočítanie DPH a transakcií, ktoré toto právo nezakladajú, možno podľa článku 173 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý zodpovedá článku 17 ods. 5 šiestej smernice, toto odpočítanie vykonať len vo vzťahu k tej časti DPH, ktorá pripadá na sumu týkajúcu sa prvej skupiny uvedených transakcií. Na tieto účely sa pomerná odpočítateľná časť v súlade s článkami 174 a 175 smernice 2006/112 určí „za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou“.

41 Tento režim pomernej časti sa uplatňuje najmä v prípade, že pobočka zaregistrovaná v členskom štáte znáša výdavky na účely zároveň zdaniteľných plnení a plnení oslobodených od DPH, uskutočnených jej ústredím nachádzajúcim sa v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, body 26 až 28).

42 Súdny dvor už mal príležitosť spresniť, že režim odpočítania DPH stanovený v článku 17 ods. 5 šiestej smernice a v článku 173 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 a metódy odpočítania dane, ktoré zahŕňa tento režim, sa neuplatňujú na tovary a služby, ktoré zdaniteľná osoba používa na uskutočnenie jednak hospodárskych transakcií zakladajúcich právo na odpočítanie dane a hospodárskych transakcií nezakladajúcich právo na odpočítanie, teda na tovary a služby, ktorých použitie je zmiešané (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 40; zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 26, ako aj v tomto zmysle rozsudok z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 26).

43 Naopak tovary a služby, ktoré zdaniteľná osoba používa výlučne na uskutočňovanie hospodárskych transakcií, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane, nepatria do pôsobnosti článku 17 ods. 5 šiestej smernice, resp. článku 173 ods. 1 smernice 2006/112, ale pokiaľ ide o režim odpočítania, do pôsobnosti článku 17 ods. 2 prvej z týchto smerníc, resp. do pôsobnosti článku 168 druhej z nich (rozsudok zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 41).

44 Z tejto judikatúry vyplýva, že ako Komisia v podstate uviedla na pojednávaní, spresnenie nachádzajúce sa v článku 17 ods. 5 druhom pododseku šiestej smernice a článku 173 ods. 1 druhom pododseku smernice 2006/112, podľa ktorého v prípade tovarov a služieb, ktoré zdaniteľná osoba použije súčasne

na uskutočnenie zdaniteľných transakcií a transakcií oslobodených od DPH, sa pomerná odpočítateľná časť musí určiť „za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou“, odkazuje na všetky vyššie uvedené transakcie, na účely ktorých boli tieto tovary a služby na zmiešané použitie nadobudnuté zdaniteľnou osobou, s vylúčením ostatných hospodárskych transakcií uskutočnených touto zdaniteľnou osobou.

45 Aj v rozsahu, v akom okrem výdavkov na zmiešané použitie zdaniteľná osoba nadobudne tovary a služby, ktoré sú použité výlučne na účely transakcií podliehajúcich DPH, možno DPH z týchto tovarov a služieb v celom rozsahu odpočítať v súlade s článkom 17 ods. 2 a 3 šiestej smernice, ako aj s článkami 168 a 169 smernice 2006/112 (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 27 a citovanú judikatúru). Naopak DPH z tovarov a služieb, ktoré sa použijú výlučne na účely prípadných transakcií oslobodených od tejto dane, nezakladá nijaké právo na odpočítanie.

46 Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o výdavky na zmiešané použitie vynaložené pobočkou zaregistrovanou v jednom členskom štáte výlučne určené súčasne na účely zdaniteľných transakcií a transakcií oslobodených od DPH, ktoré vykonalo ústredie tejto pobočky so sídlom v inom členskom štáte, je namieste uplatniť pomernú odpočítateľnú časť, ktorej menovateľ pozostáva zo sumy obratu bez DPH vzťahujúceho sa na všetky tieto transakcie, s vylúčením ostatných transakcií uskutočnených zdaniteľnou osobou, pričom sa postupuje podľa metodológie uvedenej v článku 19 ods. 1 šiestej smernice, ako aj v článkoch 174 a 175 smernice 2006/112. V tejto súvislosti je potrebné spresniť, že v súlade s článkom 17 ods. 3 šiestej smernice a článkom 169 písm. a) smernice 2006/112, ako aj v súlade s judikatúrou citovanou v bode 32 tohto rozsudku, jedine obrat bez DPH týkajúci sa zdaniteľných transakcií uskutočnených ústredím, ktoré by tiež zakladali právo na odpočítanie DPH, ak by sa uskutočnili v členskom štáte registrácie pobočky, sa môže nachádzať v čitateli podielu, ktorý predstavuje pomernú odpočítateľnú časť.

47 Treba ešte spresniť, že pomernú odpočítateľnú časť uvedenú v predchádzajúcom bode nemožno nevyhnutne kvalifikovať ako „pomernú odpočítateľnú časť ústredia“, ako sa uvádza v prvej položenej otázke. Týka sa totiž iba transakcií uskutočnených ústredím, na ktoré boli určené výdavky jeho pobočky na zmiešané použitie.

48 Morgan Stanley tvrdí, že členský štát registrácie pobočky musí uplatniť na všetky jej výdavky vynaložené na vstupe, bez ohľadu na ich spojitosť s činnosťou ústredia nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, pomernú odpočítateľnú časť pobočky určenú výlučne v závislosti od transakcií, ktoré táto pobočka uskutočnila v štáte svojej registrácie. Tento výklad však nemožno prijať.

49 Na účely výpočtu pomernej odpočítateľnej časti uplatniteľnej na výdavky pobočky na zmiešané použitie totiž takéto riešenie, na rozdiel od judikatúry citovanej v bode 30 tohto rozsudku, nezohľadňuje transakcie uskutočnené jej ústredím, s ktorými tieto výdavky priamo a bezprostredne súvisia.

50 Tomuto výkladu neodporuje ani judikatúra vyplývajúca z rozsudku z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), teda judikatúra, ktorú Morgan Stanley cituje na podporu svojej argumentácie. Platí síce, že v bodoch 40 a 55 tohto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že na určenie pomernej odpočítateľnej časti DPH, ktorá sa v rámci režimu odpočítania tejto dane stanoveného v článku 17 ods. 5 šiestej smernice uplatňuje na spoločnosť, ktorej ústredie sa nachádza v jednom členskom štáte, nemožno zohľadniť obrat dosiahnutý jej pobočkami so sídlami v iných členských štátoch.

51 V tomto ohľade však treba uviesť, že ako vyplýva najmä z bodu 19 uvedeného rozsudku, Súdnemu dvoru bola v tejto veci položená otázka týkajúca sa možnosti zohľadnenia celkového obratu týchto pobočiek v zmysle všetkých ich príjmov. Súdny dvor teda v bode 38 rozsudku z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) najmä zdôraznil, že zohľadnenie obratu dosiahnutého všetkými stálymi prevádzkarňami, ktoré má zdaniteľná osoba v iných členských štátoch, na účely

určenia pomernej odpočítateľnej časti ústredia, by viedlo s ohľadom na všetky plnenia nadobudnuté touto zdaniteľnou osobou v členskom štáte, v ktorom sa nachádza jej ústredie, k zvýšeniu tej časti DPH, ktorú toto ústredie môže odpočítať, hoci časť týchto nadobudnutých plnení nemá nijakú súvislosť s činnosťami stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa mimo tohto štátu. Výška uplatniteľnej pomernej odpočítateľnej časti by tak bola skreslená.

52 Z uvedeného vyplýva, že Súdny dvor v uvedenom rozsudku vylúčil, aby sa v rámci výpočtu pomernej odpočítateľnej časti ústredia zdaniteľnej osoby zohľadnil obrat pobočiek nachádzajúcich sa v iných členských štátoch, a to z dôvodu, že minimálne časť tohto obratu nijako nesúvisí s plneniami, ktoré toto ústredie nadobudlo na vstupe. V dôsledku toho Súdny dvor nezamýšľal vylúčiť pri určovaní rozsahu práva na odpočítanie stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa v jednom členskom štáte, aby sa zohľadnili transakcie uskutočnené stálou prevádzkarňou tej istej zdaniteľnej osoby, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte, ktoré priamo a bezprostredne súvisia s výdavkami znášanými prvou z uvedených stálych prevádzkarní.

53 Navyše výpočet pomernej časti týkajúcej sa uvedených transakcií uskutočnených ústredím sa nemôže zakladať ani na obrate, ktorý táto pobočka dosiahla s ústredím, ako to navrhuje francúzska vláda. Ako sa totiž pripomenulo v bode 38 tohto rozsudku, tento obrat pozostáva z nezdaniteľných interných transakcií zdaniteľnej osoby, zatiaľ čo podľa článku 17 ods. 5 šiestej smernice a článku 173 ods. 1 smernice 2006/112 je na účely výpočtu pomernej odpočítateľnej časti potrebné zohľadniť zdaniteľné transakcie a transakcie oslobodené od DPH, ktoré zdaniteľná osoba uskutočňuje s tretími osobami.

54 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 2, 3 a 5 a článok 19 ods. 1 šiestej smernice, ako aj s články 168, 169 a 173 až 175 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že pokiaľ ide o výdavky vynaložené pobočkou zaregistrovanou v jednom členskom štáte, ktoré sú výlučne určené súčasne na transakcie podliehajúce DPH a transakcie oslobodené od tejto dane, uskutočnené ústredím tejto pobočky nachádzajúcim sa v inom členskom štáte, je namieste uplatniť pomernú odpočítateľnú časť vyplývajúcu z podielu, ktorého menovateľ tvorí obrat bez DPH pozostávajúci výlučne z týchto transakcií a ktorého čitateľ tvoria zdaniteľné transakcie zakladajúce právo na odpočítanie dane, pokiaľ boli uskutočnené v členskom štáte registrácie uvedenej pobočky, vrátane prípadu, keď toto právo na odpočítanie dane vyplýva z využitia možnosti voľby touto pobočkou, ktorá spočívala v uplatnení DPH na transakcie uskutočnené v tomto štáte.

O druhej otázke

55 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, akým spôsobom je potrebné vykladať článok 17 ods. 2, 3 a 5 a článok 19 ods. 1 šiestej smernice, ako aj s články 168, 169 a 173 až 175 smernice 2006/112, aby sa určila pomerná odpočítateľná časť uplatniteľná na všeobecné náklady pobočky zaregistrovanej v jednom členskom štáte, ktoré prispievajú k vykonaniu súčasne transakcií uskutočnených touto pobočkou v tomto členskom štáte a transakcií uskutočnených jej ústredím nachádzajúcim sa v inom členskom štáte.

56 V tomto ohľade treba na jednej strane pripomenúť, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou uskutočnenou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami uskutočnenými na výstupe a zakladajúcimi právo na odpočítanie v zmysle judikatúry citovanej v bode 30 tohto rozsudku je v zásade potrebná na to, aby sa priznalo zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných transakcií na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28 a citovanú judikatúru).

57 Na jednej strane je však právo na odpočítanie dane v prospech zdaniteľnej osoby prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami uskutočnenými na výstupe a zakladajúcimi právo na jej odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady si totiž zachovávajú priamu a bezprostrednú súvislosť s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29 a citovanú judikatúru).

58 Za týchto podmienok, ak hospodárska činnosť zdaniteľnej osoby pozostáva súčasne zo zdaniteľných transakcií a transakcií oslobodených od DPH, treba na jej všeobecné náklady uplatniť režim odpočítania upravený v článku 17 ods. 5 šiestej smernice a v článku 173 ods. 1 smernice 2006/112. V súlade s úvahami uvedenými v bodoch 40 až 46 tohto rozsudku sa pomerná odpočítateľná časť týkajúca sa uvedených všeobecných výdavkov má zakladať na všetkých hospodárskych transakciách uskutočnených zdaniteľnou osobou, pričom sa postupuje podľa metodológie uvedenej v článku 19 ods. 1 šiestej smernice, ako aj v článkoch 174 a 175 smernice 2006/112.

59 Pokiaľ ide o pomernú odpočítateľnú časť, ktorá sa má uplatniť na všeobecné náklady pobočky zapísanej v členskom štáte, ak zdaniteľná osoba uskutočňuje transakcie tak v tomto štáte, ako aj v členskom štáte, v ktorom sa nachádza jej ústredie, v čitateli podielu predstavujúceho pomernú odpočítateľnú časť sa okrem zdaniteľných transakcií vykonávaných touto pobočkou musia uviesť výlučne zdaniteľné plnenia uskutočnené uvedeným ústredím, ktoré by zakladali právo na odpočítanie dane, ak by sa boli uskutočnené v štáte registrácie uvedenej pobočky.

60 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 2, 3 a 5 a článok 19 ods. 1 šiestej smernice, ako aj články 168, 169 a 173 až 175 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že na to, aby sa určila pomerná odpočítateľná časť uplatniteľná na všeobecné náklady určitej pobočky zaregistrovanej v jednom členskom štáte, ktoré prispievajú k vykonaniu súčasne transakcií uskutočnených touto pobočkou v tomto členskom štáte a transakcií uskutočnených jej ústredím nachádzajúcim sa v inom členskom štáte, je potrebné zohľadniť v menovateli podielu, ktorý predstavuje túto pomernú odpočítateľnú časť, transakcie uskutočnené tak pobočkou, ako aj jej ústredím, pričom v čitateli tohto podielu sa okrem zdaniteľných transakcií uskutočnených touto pobočkou musia uviesť výlučne zdaniteľné transakcie uskutočnené ústredím, ktoré by zakladali právo na odpočítanie dane, ak by boli uskutočnené v štáte registrácie dotknutej pobočky.

O trovách

61 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 17 ods. 2, 3 a 5 a článok 19 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ako aj články 168, 169 a 173 až 175 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že pokiaľ ide o výdavky vynaložené pobočkou zaregistrovanou v jednom členskom štáte, ktoré sú výlučne určené súčasne na transakcie podliehajúce dani z pridanej hodnoty a transakcie oslobodené od tejto dane, uskutočnené ústredím tejto pobočky nachádzajúcim sa v inom členskom štáte, je namieste**

uplatniť pomernú odpočítateľnú časť vyplývajúcu z podielu, ktorého menovateľ tvorí obrat bez dane z pridanej hodnoty pozostávajúci výlučne z týchto transakcií a ktorého čitateľ tvoria zdaniteľné transakcie zakladajúce právo na odpočítanie dane, pokiaľ boli uskutočnené v členskom štáte registrácie uvedenej pobočky, vrátane prípadu, keď toto právo na odpočítanie dane vyplýva z využitia možnosti voľby touto pobočkou, ktorá spočívala v uplatnení dane z pridanej hodnoty na transakcie uskutočnené v tomto štáte.

2. **Článok 17 ods. 2, 3 a 5 a článok 19 ods. 1 šiestej smernice 77/388, ako aj články 168, 169 a 173 až 175 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že na to, aby sa určila pomerná odpočítateľná časť uplatniteľná na všeobecné náklady určitej pobočky zaregistrovanej v jednom členskom štáte, ktoré prispievajú k vykonaniu súčasne transakcií uskutočnených touto pobočkou v tomto členskom štáte a transakcií uskutočnených jej ústredím nachádzajúcim sa v inom členskom štáte, je potrebné zohľadniť v menovateli podielu, ktorý predstavuje túto pomernú odpočítateľnú časť, transakcie uskutočnené tak pobočkou, ako aj jej ústredím, pričom v čitateli tohto podielu sa okrem zdaniteľných transakcií uskutočnených touto pobočkou musia uviesť výlučne zdaniteľné transakcie uskutočnené ústredím, ktoré by zakladali právo na odpočítanie dane, ak by boli uskutočnené v štáte registrácie dotknutej pobočky.**

Podpisy