Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

24. siječnja 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Direktiva 2006/112/EZ – Odbitak pretporeza – Roba i usluge koji se koriste za oporezive transakcije i izuzete transakcije (roba i usluge mješovite namjene) – Utvrđivanje primjenjivog udjela za odbitak – Podružnica s poslovnim nastanom u državi članici u kojoj se ne nalazi sjedište društva – Troškovi podružnice namijenjeni isključivo provedbi transakcija njezina sjedišta – Opći troškovi podružnice koji doprinose provođenju kako njezinih transakcija tako i transakcija sjedišta”

U predmetu C-165/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Conseil d’État (Državno vijeće, Francuska), odlukom od 29. ožujka 2017., koju je Sud zaprimio 3. travnja 2017., u postupku

Morgan Stanley & Co International plc

protiv

Ministre de l’Economie et des Finances,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik sedmog vijeća, u svojstvu predsjednika četvrtog vijeća, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász i C. Vajda (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 1. ožujka 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Morgan Stanley & Co International plc, C. Aldebert i C. Reinbold, odvjetnici,

– za francusku vladu, D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière i S. Ghiandoni, u svojstvu agenata,

– za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, M. Figueiredo i R. Campos Laires, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, N. Gossement i R. Lyal, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: francuski

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 3. listopada 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 17. stavaka 2., 3. i 5., kao i članka 19. stavka 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), kao i članaka 168., 169., 173. do 175. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Morgan Stanley & Co International plc (u daljnjem tekstu: Morgan Stanley) i ministre de l'Économie et des Finances (ministar gospodarstva i financija, Francuska; u daljnjem tekstu: porezna uprava) povodom odbitka poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je pariška podružnica društva Morgan Stanley (u daljnjem tekstu: pariška podružnica) platila, kao prvo, za troškove namijenjene provođenju transakcija sjedišta koje se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini i, kao drugo, za opće troškove koji doprinose provođenju kako transakcija sjedišta tako i onih podružnice.

Pravni okvir

Šesta direktiva

3 Sukladno članku 4. stavku 1. Šeste direktive, porezni obveznik znači svaka osoba koja samostalno na bilo kojem mjestu provodi neku od gospodarskih aktivnosti iz stavka 2. tog članka, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

4 Članak 13. B točka (d) navedene direktive navodi da su financijske transakcije navedene u toj odredbi izuzete od PDV-a.

5 Članak 13. C iste direktive propisuje:

„Države članice mogu dopustiti poreznim obveznicima pravo odabira u pogledu oporezivanja:

[…]

(b) transakcija navedenih u slovu B točki (d), […]

[…]"

6 Članak 17. u stavcima 2 , 3. i 5. Šeste direktive propisuje:

„2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezivih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti:

(a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koju je za njega izvršio ili će je izvršiti drugi porezni obveznik;

[…]

3. Države članice svakom poreznom obvezniku priznaju pravo na odbitak ili povrat [PDV-a] iz stavka 2. ako se roba i usluge koriste u svrhe:

(a) transakcije u vezi s gospodarskim aktivnostima iz članka 4. stavka 2. koje se provode u inozemstvu, u pogledu kojih bi PDV bilo dopušteno odbiti da su bile provedene u tuzemstvu;

[…]

5. Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi kako u transakcijama iz stavaka 2. i 3. kod kojih postoji pravo na odbitak PDV-a, tako i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak, odbija se samo onaj dio [PDV-a] koji je razmjeran iznosu koji se može pripisati prvim transakcijama.

Udio poreza za odbitak određuje se u skladu s člankom 19. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.

[…]”

7 Članak 19. stavak 1. Šeste direktive glasio je kako slijedi:

„Udio za odbitak predviđen člankom 17. stavkom 5. prvim podstavkom određuje se razlomkom koji obuhvaća sljedeće iznose:

– u brojniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez [PDV-a] koji se odnosi na transakcije koje daju pravo na odbitak sukladno članku 17. stavcima 2. i 3.,

– u nazivniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez [PDV-a] koji se odnosi na transakcije uključene u brojnik i transakcije koje ne daju pravo na odbitak. Države članice mogu u nazivnik uključiti i iznos subvencija osim onih navedenih u članku 11. slovu A stavku 1. točki (a).

Udio odbitka određuje se na godišnjoj razini u obliku postotka te se zaokružuje na sljedeći cijeli broj.”

8 Počevši od 1. siječnja 2007., u okviru preinake Šeste direktive, njezine su odredbe zamijenjene odredbama Direktive 2006/112.

Direktiva 2006/112

9 Članak 9. stavak 1. prvi podstavak Direktive 2006/112 propisuje:

„‚Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.”

10 Članak 137. stavak 1. točka (a) te direktive navodi da države članice mogu dopustiti poreznim obveznicima pravo izbora u pogledu oporezivanja transakcija iz članka 135. stavka 1. točaka (b) do (g) navedene direktive.

11 U skladu s člankom 168. navedene direktive:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe, koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[…]”

12 Članak 169. iste direktive glasi:

„Uz odbitak iz članka 168., porezni obveznik ima pravo odbiti PDV iz tog članka ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:

(a) transakcije koje se odnose na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. koje se provode izvan države članice u kojoj treba platiti ili je plaćen PDV, u pogledu kojih bi se PDV mogao odbiti da su bile provedene u toj državi članici;

[…]”

13 Članak 173. stavak 1. Direktive 2006/112 propisuje:

„Za robu ili usluge koje porezni obveznik koristi kako u transakcijama iz članaka 168., 169. i 170. kod kojih postoji pravo na odbitak PDV-a, tako i u transakcijama kod kojih ne postoji pravo na odbitak, odbija se samo onaj dio PDV-a koji je razmjeran iznosu koji se može pripisati prvim transakcijama.

Udio poreza za odbitak određuje se sukladno člancima 174. i 175. za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik.”

14 Članak 174. stavak 1. te direktive glasi kako slijedi:

„Udio za odbitak određuje se razlomkom koji obuhvaća sljedeće iznose:

(a) u brojniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije kod kojih je PDV moguće odbiti sukladno člancima 168. i 169.;

(b) u nazivniku, ukupni iznos godišnjeg prometa bez PDV-a, koji se odnosi na transakcije uključene u brojnik i transakcije kod kojih nema odbitka PDV-a.

[…]”

15 Članak 175. stavak 1. navedene direktive pojašnjava da se udio za odbitak određuje na godišnjoj razini u obliku postotka te se zaokružuje na brojku koja ne prelazi sljedeći cijeli broj.

Glavni postupak i prethodna pitanja

16 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev proizlazi da je pariška podružnica, kao stalna poslovna jedinica, obveznik plaćanja PDV-u u Francuskoj. Ona je bila predmet dviju provjera računovodstvenih podataka koje su se u području PDV-a odnosile na razdoblja od 1. prosinca 2002. do 30. travnja 2005., kao i od 1. prosinca 2005. do 30. travnja 2009.

17 Prilikom tih provjera utvrđeno je da je ta podružnica provodila, s jedne strane, bankovne i financijske transakcije za svoje lokalne klijente, u pogledu kojih je odabrala oporezivanje PDV-om, i, s druge strane, pružala usluge u korist sjedišta u Ujedinjenoj Kraljevini u zamjenu za koje je primila transfere. Ta je podružnica odbila cijeli iznos PDV-a obračunatog na troškove povezane s tim dvjema kategorijama usluga.

18 Porezna uprava smatrala je da se na temelju PDV-a plaćenog na stjecanje robe i usluga upotrijebljenih isključivo za unutarnje transakcije provedene sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini ne može ostvariti pravo na odbitak zbog toga što te transakcije nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, međutim

priznala je, na temelju mjere odstupanja, odbitak dijela predmetnog poreza na temelju udjela poreza za odbitak koji se primjenjuje na navedeno sjedište, pod uvjetom isključivanja prava na odbitak koje je na snazi u Francuskoj. Što se tiče troškova mješovite namjene francuske podružnice, upotrijebljenih za transakcije koje su istodobno provedene u korist vlastitih klijenata i sjedišta u Ujedinjenoj Kraljevini, porezna uprava smatrala je da ih se može odbiti samo djelomično te je primijenila udio poreza za odbitak koji se primjenjuje na navedeno sjedište, prilagođen s obzirom na promet pariške podružnice koji daje pravo na odbitak, pod uvjetom isključivanja prava na odbitak koje je na snazi u Francuskoj.

19 Na temelju tih provjera, porezna uprava je društvu Morgan Stanley uputila rješenja o plaćanju zahtijevanog PDV-a. Upravni sud u Montreuilu (Francuska) odbio je zahtjeve društva Morgan Stanley za poništenje tih rješenja. Žalbe podnesene protiv odluka tog suda odbio je pak Žalbeni upravni sud u Versaillesu (Francuska).

20 Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska), kojem je podnesen pravni lijek protiv presude u žalbenom postupku, pita se, s jedne strane, u pogledu troškova podružnice s poslovnim nastanom u prvoj državi članici koji su upotrijebljeni isključivo za provedbu transakcija njezina sjedišta u drugoj državi članici, podrazumijevaju li odredbe Šeste direktive i Direktive 2006/112 to da država članica u kojoj je podružnica registrirana primjenjuje na te troškove udio poreza za odbitak primjenjiv na podružnicu, sjedište ili pak poseban udio poreza za odbitak po uzoru na rješenje koje je u području prava na povrat doneseno u presudi od 13. srpnja 2000., Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), koje kombinira pravila koja se primjenjuju u državama članicama registracije podružnice i sjedišta, posebno u pogledu eventualnog postojanja mogućnosti izbora oporezivanja transakcija PDV-om.

21 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev pita se o pravilima koja se primjenjuju na troškove podružnice koji doprinose provedbi njezinih transakcija u državi članici registracije te transakcijama njezina sjedišta, osobito u pogledu pojma općih troškova i udjela poreza za odbitak.

22 U tim je okolnostima Conseil d'État (Državno vijeće) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Pod pretpostavkom da se troškovi podružnice s poslovnim nastanom u prvoj državi članici upotrebljavaju isključivo za provedbu transakcija njezina sjedišta s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, trebaju li se odredbe članka 17. stavaka 2., 3. i 5. te članka 19. stavka 1. Šeste direktive […], preuzete u člancima 168., 169. i 173. do 175. Direktive [2006/112], tumačiti na način da podrazumijevaju da država članica podružnice primjenjuje na te troškove udio poreza za odbitak podružnice, određen ovisno o transakcijama koje ona obavlja u državi registracije i o pravilima koja se primjenjuju u toj državi, ili udio poreza za odbitak sjedišta, ili pak poseban udio poreza za odbitak koji kombinira pravila koja se primjenjuju u državama članicama registracije podružnice i sjedišta, posebno u pogledu eventualnog postojanja mogućnosti izbora oporezivanja transakcija [PDV-om]?

2. Koja pravila treba primjenjivati pod posebnom pretpostavkom da troškovi nastali za podružnicu sudjeluju u provedbi njezinih transakcija u državi njezine registracije te državi njezina sjedišta, osobito u pogledu pojma općih troškova i udjela poreza za odbitak?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

23 Najprije valja navesti da se glavni postupak odnosi na razdoblja oporezivanja od 2002. do 2009. U tim okolnostima, na taj spor primjenjuju se i Šesta direktiva i Direktiva 2006/112, kojom je Šesta direktiva preinačena počevši od 1. siječnja 2007.

24 Nadalje, u mjeri u kojoj se prvo pitanje odnosi na udio za odbitak koji pariška podružnica mora primijeniti na troškove koje je snosila za provođenje transakcija sjedišta koje se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini, valja utvrditi da se to pitanje odnosilo na troškove te podružnice koji su isključivo namijenjeni transakcijama koje podliježu PDV-u i transakcijama koje su izuzete od tog poreza u državi članici navedenog sjedišta (u daljnjem tekstu: troškovi mješovite namjene), što je osim toga potvrđeno u pisanim očitovanjima društva Morgan Stanley.

25 Iz tih očitovanja također proizlazi da se mogućnost izbora spomenuta u prvom pitanju odnosi na izbor koji je izvršila pariška podružnica na temelju nacionalnog propisa kojim se prenosi članak 13. C prvi stavak Šeste direktive i članak 137. stavak 1. točka (a) Direktive 2006/112 kako bi PDV-u podvrgnula bankarske i financijske transakcije društva Morgan Stanley u Francuskoj koje će biti oslobođene tog poreza u nedostatku izvršenja tog izbora.

26 Stoga svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 17. stavke 2., 3. i 5. i članak 19. stavak 1. Šeste direktive i članke 168., 169. i 173. do 175. Direktive 2006/112 tumačiti na način da, kad je riječ o troškovima koje snosi podružnica registrirana u jednoj državi članici, a koji su namijenjeni isključivo transakcijama koje podliježu PDV-u i onima koje su izuzete od tog poreza, a koje je provelo sjedište te podružnice koje se nalazi u drugoj državi članici, valja primijeniti udio za odbitak navedene podružnice, utvrđen ovisno o transakcijama koje ona provodi u državi članici registracije i pravilima koja se primjenjuju u toj državi, udio za odbitak koji se primjenjuje na to sjedište ili čak posebni udio za odbitak kojim se kombiniraju pravila primjenjiva u državi članici registracije same podružnice i pravila primjenjiva u državi članici navedenog sjedišta, pod pretpostavkom da je ta podružnica odlučila podvrgnuti PDV-u transakcije provedene u državi članici svoje registracije, koje bi bile izuzete od tog poreza ako takav izbor ne bi bio proveden.

27 Kako bi se odgovorilo na to pitanje, valja najprije podsjetiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, pravo poreznih obveznika da od PDV-a kojega su porezni obveznici odbiju ulazni PDV koji se duguje ili koji je plaćen za robu koju su stekli i usluge koje su primili temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije. To pravo čini sastavni dio mehanizma PDV-a i u načelu ne smije biti ograničeno. Ostvaruje se odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 37. i 38. i navedena sudska praksa).

28 Svrha je sustava odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih ekonomskih aktivnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da su u načelu same spomenute aktivnosti podvrgnute PDV-u (presuda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 39. i navedena sudska praksa).

29 U tom pogledu, iz članka 17. stavka 2. točke (a) Šeste direktive i članka 168. točke (a) Direktive 2006/112 proizlazi da porezni obveznik u državi članici u kojoj provodi vlastite oporezive transakcije ima pravo odbiti od iznosa poreza koji duguje PDV koji mora platiti ili je platio u toj državi članici za robu i usluge ako je porezni obveznik tu robu i usluge koristio u izlaznoj fazi za potrebe tih transakcija (vidjeti u tom smislu presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 40. i navedenu sudsku praksu).

30 Sud je tako presudio da kako bi se PDV odbio, sve ulazne transakcije moraju predstavljati izravnu i neposrednu vezu s izlaznim transakcijama koje daju pravo na odbitak. Dakle, pravo na odbitak PDV-a na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za stjecanje istih dio konstitutivnih elemenata cijene transakcija koje se izlazno oporezuju, a što otvara pravo na odbitak (presuda od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 23. i navedena sudska praksa).

31 Nadalje, na temelju članka 17. stavka 3. točke (a) Šeste direktive i članka 169. točke (a) Direktive 2006/112, porezni obveznik ima pravo odbiti dugovani ili plaćeni porez za robu i usluge korištene za potrebe transakcija provedenih izvan države članice iz točke 29. ove presude, u vezi s kojima bi imao pravo na odbitak kad bi te transakcije bile izvršene u navedenoj državi članici.

32 Pravo na odbitak predviđeno odredbama navedenima u prethodnoj točki postoji dakle pod dvostrukim uvjetom, s jedne strane, da se transakcije poreznog obveznika provedene u državi članici koja nije ona u kojoj se PDV mora platiti ili je plaćen za robu i usluge korištene za provođenje tih transakcija oporezuju u prvoj od tih država članica i, s druge strane, da se te transakcije također oporezuju ako su provedene u drugoj od navedenih država (vidjeti u tom smislu presude od 13. srpnja 2000., Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, t. 28. i od 22. prosinca 2010., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, t. 31. i 32.).

33 Kad je riječ o drugom od tih uvjeta, u nepostojanju drugačijeg pojašnjenja u članku 17. stavku 3. točki (a) Šeste direktive i članku 169. točki (a) Direktive 2006/112, valja utvrditi da je on osobito ispunjen u situaciji, poput one u glavnom postupku, u kojoj se transakcije oporezovane u državi članici sjedišta oporezuju i u državi članici registracije podružnice koja je snosila s tim povezane troškove zbog izbora koji je izvršila ta podružnica na temelju nacionalnog propisa kojim se prenosi članak 13. C prvi stavak Šeste direktive i članak 137. stavak 1. točka (a) Direktive 2006/112.

34 Kao drugo, valja podsjetiti da članak 4. stavak 1. Šeste direktive i članak 9. stavak 1. prvi podstavak Direktive 2006/112 definiraju „porezne obveznike” u svrhu PDV-a kao osobe koje „samostalno” obavljaju gospodarsku djelatnost (vidjeti u tom smislu presude od 23. ožujka 2006., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, t. 33. i od 7. kolovoza 2018., TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, t. 40.).

35 Kad je riječ o društvu čije je sjedište u jednoj državi članici, a čija je podružnica registrirana u drugoj državi članici, iz sudske prakse Suda proizlazi da su ta dva subjekta jedan jedinstveni porezni obveznik PDV-a, osim ako se ne utvrdi da ta podružnica obavlja samostalnu gospodarsku djelatnost, što je osobito slučaj ako snosi gospodarski rizik koji proizlazi iz te djelatnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 7. kolovoza 2018., TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

36 U predmetnom slučaju, ni iz jednog elementa spisa kojim raspolaže Sud ne proizlazi da pariška podružnica djeluje samostalno u odnosu na sjedište koje se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini, u smislu sudske prakse navedene u točki 35. ove presude. Posljedično tomu i podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev, valja utvrditi da ta podružnica i to sjedište čine jedinstvenog poreznog obveznika u svrhu PDV-a.

37 U tim okolnostima valja podsjetiti na to da je isporuka oporeziva samo kada između dobavljača i primatelja postoji pravni odnos u okviru kojega se razmjenjuju uzajamne činidbe (presude od 23. ožujka 2006., FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, t. 34. i od 17. rujna 2014., Skandia America (SAD), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, t. 24.).

38 Stoga valja podsjetiti da ako ne postoji pravni odnos između podružnice i njezina sjedišta koje zajedno čine jedinstvenog poreznog obveznika, uzajamne činidbe između tih dvaju subjekata čine neoporezive unutarnje tokove, za razliku od oporezivih transakcija izvršenih s trećima.

39 Iz toga slijedi da podružnica registrirana u jednoj državi članici ima pravo odbiti, u toj državi, PDV na stečenu robu i usluge koje su u izravnoj i neposrednoj vezi s provođenjem oporezivih transakcija, uključujući s onima njezina sjedišta u drugoj državi članici s kojim ta podružnica čini jedinstvenog poreznog obveznika, pod uvjetom da te potonje transakcije također daju pravo na odbitak ako su provedene u državi registracije navedene podružnice.

40 Kao treće, kad je riječ o robi i uslugama koje porezni obveznik koristi kako bi provodio transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak i one kod kojih takvo pravo ne postoji, odbitak se na temelju članka 173. stavka 1. Direktive 2006/112 koji odgovara članku 17. stavku 5. Šeste direktive odobrava samo za dio PDV-a proporcionalan iznosu namijenjenom prvoj od tih transakcija. U tu svrhu, udio poreza za odbitak određuje se sukladno člancima 174. i 175. Direktive 2006/112 „za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik”.

41 Taj sustav odbitka primjenjuje se osobito u slučaju kad za podružnicu registriranu u jednoj državi članici nastanu troškovi za potrebe oporezivih transakcija i transakcija izuzetih od PDV-a koje je provelo njezino sjedište koje se nalazi u drugoj državi članici (vidjeti u tom smislu presudu od 13. srpnja 2000., Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, t. 26. do 28.).

42 Sud je imao prilike pojasniti da se sustav odbitka predviđen u članku 17. stavku 5. Šeste direktive i članku 173. stavcima 1. i 2. Direktive 2006/112 i metode odbitka koje sadržava taj sustav primjenjuju samo na robu i usluge koje koristi porezni obveznik kako bi proveo ekonomske transakcije kod kojih postoji pravo na odbitak i one kod kojih to pravo ne postoji, odnosno robu i usluge mješovite namjene (vidjeti u tom smislu presude od 6. rujna 2012., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 40.; od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 26. i, u tom smislu, od 9. lipnja 2016., Wolfgang i Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, t. 26.).

43 Nasuprot tomu, roba i usluge koje porezni obveznik koristi samo za provođenje ekonomskih transakcija kod kojih postoji pravo na odbitak ne ulaze u područje primjene članka 17. stavka 5. Šeste direktive ili članka 173. stavka 1. Direktive 2006/112, nego su, kad je riječ o sustavu odbitka, obuhvaćeni člankom 17. stavkom 2. prve od tih direktiva i člankom 168. druge od tih direktiva (presuda od 6. rujna 2012., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 41.).

44 Iz te sudske prakse proizlazi da se, kao što je to Komisija u biti navela na raspravi, pojašnjenje koje se nalazi u članku 17. stavku 5. drugom podstavku Šeste direktive i članku 173. stavku 1. drugom podstavku Direktive 2006/112, prema kojem se za robu i usluge koje koristi porezni obveznik za provođenje oporezivih transakcija i onih koje su izuzete od PDV-a udio za odbitak mora utvrditi „za sve transakcije koje obavlja porezni obveznik”, odnosi na sve navedene transakcije kojima su ta roba i usluge mješovite namjene a koje je porezni obveznik stekao bile namijenjene, za razliku od drugih ekonomskih transakcija koje je potonji proveo.

45 Također, u mjeri u kojoj, uz takve troškove mješovite namjene, porezni obveznik stekne robu i usluge koji se koriste isključivo za transakcije podvrgnute PDV-u, PDV na tu robu i usluge može se u cijelosti odbiti, u skladu s člankom 17. stavcima 2. i 3. Šeste direktive i člancima 168. i 169. Direktive 2006/112 (vidjeti u tom smislu presudu od 14. rujna 2017., Iberdola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 27. i navedenu sudsku praksu). Nasuprot tomu, PDV na robu i usluge koji se koriste isključivo za potrebe eventualnih, od tog poreza izuzetih, transakcija ne daje nikakvo pravo na odbitak.

46 Iz toga slijedi, kad je riječ o troškovima mješovite namjene koje snosi podružnica registrirana u jednoj državi članici, koji su namijenjeni isključivo oporezivim transakcijama i onima izuzetima od PDV-a koje provodi sjedište te podružnice u drugoj državi članici, valja primijeniti udio odbitka čiji nazivnik sadržava promet, bez PDV-a, koji se odnosi na sve transakcije, isključujući druge transakcije koje je proveo porezni obveznik, slijedeći metodu iz članka 19. stavka 1. Šeste direktive i članaka 174. i 175. Direktive 2006/112. U tom pogledu, valja pojasniti da, u skladu s člankom 17. stavkom 3. Šeste direktive i člankom 169. točkom (a) Direktive 2006/112 te sudskom praksom navedenom u točki 32. ove presude, samo se promet, bez PDV-a, koji se odnosi na oporezive transakcije koje je provelo sjedište, a kod kojih također postoji pravo na odbitak ako su izvršene u državi članici registracije podružnice, može nalaziti u brojniku razlomka koji predstavlja udio odbitka.

47 Valja pojasniti i da udio odbitka naveden u prethodnoj točki ne može nužno biti kvalificiran kao „udio poreza za odbitak sjedišta”, kao što je navedeno u prvom postavljenom pitanju. Naime, relevantne su samo transakcije sjedišta kojima su namijenjeni troškovi mješovite namjene koje je imala podružnica.

48 Morgan Stanley smatra da država članica registracije podružnice mora primijeniti na sve svoje ulazne troškove, bez obzira na njihovu vezu s aktivnošću sjedišta u drugoj državi članici, udio poreza za odbitak koji se primjenjuje na podružnicu, a utvrđen je isključivo ovisno o transakcijama koje potonja ostvaruje u državi svoje registracije. Ipak, to se tumačenje ne može prihvatiti.

49 Naime, u svrhu izračuna udjela poreza za odbitak koji se primjenjuje na troškove mješovite namjene koje je imala podružnica, to rješenje ne vodi računa, protivno sudskoj praksi navedenoj u točki 30. ove presude, o transakcijama njezina sjedišta, s kojima su ti troškovi u izravnoj i neposrednoj vezi.

50 To tumačenje nije moguće osporiti sudskom praksom proizašlom iz presude od 12. rujna 2013., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), koju društvo Morgan Stanley navodi u prilog svojoj argumentaciji. Točno je da je, u točkama 40. i 55. te presude, Sud presudio da za utvrđivanje udjela za odbitak PDV-a koji se na trgovačko društvo primjenjuje na temelju sustava odbitka iz članka 17. stavka 5. Šeste direktive, to trgovačko društvo čije se sjedište nalazi u jednoj državi članici ne može uzeti u obzir promet koji su ostvarile njegove podružnice s poslovnim nastanom u drugim državama članicama.

51 U tom pogledu ipak valja navesti da je, kao što to proizlazi osobito iz točke 19. navedene presude, Sudu bilo postavljeno pitanje u tom predmetu o mogućnosti uzimanja u obzir ukupnog prometa tih podružnica u smislu njihovih ukupnih prihoda. Sud je tako među ostalim istaknuo, u točki 38. presude od 12. rujna 2013., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), da bi uzimanje u obzir prometa svih stalnih poslovnih jedinica koje porezni obveznik ima u drugim državama članicama, u svrhu utvrđivanja udjela za odbitak koji bi bio primjenjiv na sjedište, imalo za posljedicu povećanje udjela PDV-a koje navedeno sjedište može odbiti u odnosu na sve isporuke koje je taj porezni obveznik izvršio u državi članici u kojoj ima sjedište, iako dio tih isporuka nema nikakve veze s aktivnostima stalnih poslovnih jedinica izvan te države Na taj bi način mogla biti pogrešno utvrđena visina primjenjivog udjela za odbitak.

52 Iz toga proizlazi da je u navedenoj presudi Sud isključio uzimanje u obzir, prilikom izračuna udjela za odbitak koji se primjenjuje na sjedište poreznog obveznika, prometa podružnica koje se nalaze u drugim državama članicama zbog toga što barem jedan dio tog prometa nije ni u kakvoj vezi s ulaznim isporukama tog sjedišta. Posljedično tomu, Sud nije želio isključiti, prilikom utvrđivanja opsega prava na odbitak stalne poslovne jedinice poreznog obveznika koji se nalazi u jednoj državi članici, uzimanje u obzir transakcija koje je izvršila stalna poslovna jedinica istog poreznog obveznika koja se nalazi u drugoj državi članici, a koje su u izravnoj i neposrednoj vezi s troškovima koje snosi prva od tih stalnih poslovnih jedinica.

53 Nadalje, izračun udjela koji se odnosi na navedene transakcije koje je provelo navedeno sjedište ne može se osim toga temeljiti na prometu koji ta podružnica s njime ostvaruje, kako to predlaže francuska vlada. Naime, kao što je navedeno u točki 38. ove presude, taj promet sastoji se od neoporezivih unutarnjih tokova poreznog obveznika, iako, u skladu s člankom 17. stavkom 5. Šeste direktive i člankom 173. stavkom 1. Direktive 2006/112, valja voditi računa, u svrhu izračuna udjela poreza za odbitak, o oporezivim transakcijama i onima koje su izuzete od PDV-a, a koje porezni obveznik provodi s trećima.

54 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 17. stavke 2., 3. i 5. i članak 19. stavak 1. Šeste direktive te članke 168., 169. i 173. do 175. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, kad je riječ o troškovima koje snosi podružnica registrirana u jednoj državi članici, koji su isključivo namijenjeni transakcijama koje podliježu PDV-u i transakcijama koje su izuzete od tog poreza, a koje je provelo sjedište te podružnice u drugoj državi članici, valja primijeniti

udio poreza za odbitak koji proizlazi iz razlomka čiji se nazivnik sastoji od prometa, bez PDV-a, koji čine isključivo te transakcije i čiji se brojnik sastoji od oporezivih transakcija kod kojih također postoji pravo na odbitak ako su bile provedene u državi članici registracije navedene podružnice, uključujući kad je to pravo na odbitak rezultat izbora potonje da transakcije provedene u toj državi podvrgne PDV-u.

Drugo pitanje

55 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita na koji način valja tumačiti članak 17. stavke 2., 3. i 5. i članak 19. stavak 1. Šeste direktive te članke 168., 169. i 173. do 175. Direktive 2006/112 kako bi se utvrdio udio za odbitak koji se primjenjuje na opće troškove podružnice registrirane u jednoj državi članici koji doprinose provođenju transakcija koje ta podružnica provodi u toj državi članici i transakcija koje provodi njezino sjedište, a koje se nalazi u drugoj državi članici.

56 U tom pogledu valja podsjetiti, s jedne strane, da je postojanje izravne i trenutačne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak, u smislu sudske prakse navedene u točki 30. ove presude, u načelu nužno kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak pretporeza i kako bi se utvrdio opseg tog prava. Pravo na odbitak pretporeza na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi nastali za njihovo stjecanje sastavni elementi cijene transakcija koje se izlazno oporezuju, a što otvara pravo na odbitak (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 28. i navedena sudska praksa).

57 S druge strane, ipak se priznaje pravo poreznog obveznika na odbitak, čak i kad ne postoji izravna i neposredna veza između određene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova potonjeg pa su kao takvi sastavni elementi cijene robe i usluga koje on isporučuje. Naime, takvi su izdaci u izravnoj i neposrednoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 29. i navedena sudska praksa).

58 U tim okolnostima, kad se gospodarska aktivnost poreznog obveznika sastoji od oporezivih transakcija i onih koje su izuzete od PDV-a, valja primijeniti na njegove opće troškove sustav odbitka iz članka 17. stavka 5. Šeste direktive i članka 173. stavka 1. Direktive 2006/112. U skladu s utvrđenjima iz točaka 40. do 46. ove presude, udio poreza za odbitak koji se odnosi na navedene opće troškove mora se temeljiti na svim ekonomskim transakcijama koje provodi porezni obveznik, u skladu s metodom iz članka 19. stavka 1. Šeste direktive i članaka 174. i 175. Direktive 2006/112.

59 Kad je riječ o udjelu poreza za odbitak koji valja primijeniti na opće troškove podružnice registrirane u jednoj državi članici, kad porezni obveznik provodi transakcije u toj državi i u državi članici svojeg sjedišta, u brojniku razlomka koji čini taj udio poreza za odbitak moraju se nalaziti, osim oporezivih transakcija koje je provela ta podružnica, samo oporezive transakcije koje je provelo to sjedište, koje također otvaraju pravo na odbitak ako su provedene u državi članici registracije navedene podružnice.

60 S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da se članak 17. stavke 2., 3. i 5. i članak 19. stavak 1. Šeste direktive kao i članke 168., 169. i 173. do 175. Direktive 2006/112 mora tumačiti na način da, kako bi se utvrdio udio poreza za odbitak primjenjiv na opće troškove podružnice registrirane u jednoj državi članici, koji doprinose provođenju transakcija te podružnice izvršenih u toj državi i transakcija koje je provelo njezino sjedište koje se nalazi u drugoj državi članici, valja uzeti u obzir, u nazivniku razlomka koji predstavlja taj udio poreza za odbitak, transakcije koje su proveli navedena podružnica i to sjedište, pri čemu se u brojniku navedenog razlomka moraju

nalaziti, osim oporezivih transakcija koje je provela ista podružnica, samo oporezive transakcije koje je provelo navedeno sjedište, koje također otvaraju pravo na odbitak ako su provedene u državi registraciji predmetne podružnice.

Troškovi

61 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 17. stavke 2., 3. i 5. i članak 19. stavak 1. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje te članke 168., 169. i 173. do 175. Direktive Vijeća 2006/112 od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da, kad je riječ o troškovima koje snosi podružnica registrirana u jednoj državi članici, koji su isključivo namijenjeni transakcijama koje podliježu porezu na dodanu vrijednost i transakcijama koje su izuzete od tog poreza, a koje je provelo sjedište te podružnice koje se nalazi u drugoj državi članici, valja primijeniti udio poreza za odbitak koji proizlazi iz razlomka čiji se nazivnik sastoji od prometa, bez poreza na dodanu vrijednost, koji čine isključivo te transakcije i čiji se brojnik sastoji od oporezivih transakcija kod kojih također postoji pravo na odbitak ako su provedene u državi članici registracije navedene podružnice, uključujući kad je to pravo na odbitak rezultat izbora potonje da transakcije provedene u toj državi podvrgne porezu na dodanu vrijednost.**

2. **Članak 17. stavke 2., 3. i 5. i članak 19. stavak 1. Šeste direktive 77/388 kao i članke 168., 169. i 173. do 175. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da, kako bi se utvrdio udio poreza za odbitak primjenjiv na opće troškove podružnice registrirane u jednoj državi članici, koji doprinose provođenju transakcija te podružnice izvršenih u toj državi i transakcija koje je provelo njezino sjedište koje se nalazi u drugoj državi članici, valja uzeti u obzir, u nazivniku razlomka koji predstavlja taj udio poreza za odbitak, transakcije koje su proveli navedena podružnica i to sjedište, pri čemu se u brojniku navedenog razlomka moraju nalaziti, osim oporezivih transakcija koje je provela ista podružnica, samo oporezive transakcije koje je provelo navedeno sjedište, koje također otvaraju pravo na odbitak ako su provedene u državi registraciji predmetne podružnice.**

Potpisi