

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 24. januára 2019 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daž 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,
- 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 zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 1, 2 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 odpožitia 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 odpožítať 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 odpožitie alebo vrátenie [DPH] podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa ?lánku 4 (2) realizovaných v inej krajine, ktoré sp??ajú nárok na zníženie dane, ak sa uskuto?nili na území daného štátu;

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby zdanite?nej osoby obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpo?ítate?nú [DPH] a pri plneniach, kde [DPH] nie je odpo?ítate?ná, je povolené odráta? iba tú ?as? [DPH], ktorá sa týka prvých plnení.

Táto ?as? sa ur?í v súlade s ?lánkom 19 za všetky plnenia realizované zdanite?nou osobou.

...“

7 ?lánok 19 ods. 1 šiestej smernice znel takto:

„?iastka odpo?ítate?ná [pomerná odpo?ítate?ná ?as? – *neoficiálny preklad*] podľa prvého pododseku ?lánku 17 (5) sa vypo?íta podľa vzorca, kde:

– ako ?itate? sa uvádza celková suma obratu bez [DPH] za rok za plnenia, pri ktorých možno [DPH] zníži? [odpo?íta? – *neoficiálny preklad*] podľa ?lánku 17 (2) a (3),

– ako menovate? sa uvádza celková suma obratu, bez [DPH], za rok za plnenia zahrnuté do ?itate?a a za plnenia, kde sa [DPH] neznižuje [neodpo?ítava – *neoficiálny preklad*]. ?lenské štáty môžu do menovate?a zahrnú? aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v ?lánku 11 A ods. 1 písm. a).

Táto ?as? sa ur?í z ro?ného základu ako percento so zaokrúhlením na ?íslicu neprevyšujúcu ?alšiu jednotku.“

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

Smernica 2006/112

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

„Zdanite?ná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú ?innos?, odhladnuc od ú?elu alebo výsledkov tejto ?innosti.“

10 ?lánok 137 ods. 1 písm. a) tejto smernice stanovuje, že ?lenské štáty môžu svojim zdanite?ným osobám poskytnú? možnosť vo?by v otázke zdanenia finan?ných transakcií uvedených v ?lánku 135 ods. 1 písm. b) až g) uvedenej smernice.

11 Podľa ?lánku 168 uvedenej smernice:

„Pokia? ide o tovar a služby, ktoré sú použité na ú?ely zdanite?ných transakcií zdanite?nej osoby, táto má právo v ?lenskom štáte, v ktorom uskuto?uje tieto transakcie, odpo?íta? z výšky DPH, ktorú je povinná zaplati?, tieto sumy:

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

...“

12 § 169 tejto smernice stanovuje:

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

a) transakcie súvisiace s činnosťami uvedenými v druhom pododseku § 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 § 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 § 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 § 174 a 175 za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou.“

14 § 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 § 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 § 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 úctovníctva, 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 zmierujúceho opatrenia priznal právo na odpočítanie časti dotknutej dane prostredníctvom uplatnenia pomernej

odpoítatenej asti uvedeného ústredia, s výhradou výnimiek z práva na odpoítanie platných vo Francúzsku. Pokia ide o zmiešané výdavky vynaložené súasne na transakcie uskutonene medzi parížskou pobočkou a ústredím nachádzajúcim sa v Spojenom kráovstve, ako aj medzi touto pobočkou a jej zákazníkmi, daový orgán usúdil, že sú len iasto?ne odpoítate?né a uplatnil na ne pomernú odpoítate?nú ?as? ústredia upravenú o obrat parížskej pobočky zakladajúci právo na odpoítanie, s výhradou výnimiek z práva na odpoítanie platných vo Francúzsku.

19 Vzhľadom na tieto opravy daový 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, pokia ide o výdavky znášané pobočkou so sídlom v jednom ?lenskom štáte, ktoré sú výhradne určené na uskutočnenie transakcií jej ústredia so sídlom v inom ?lenskom štáte, ?i z ustanovení šiestej smernice a smernice 2006/112 vyplýva, že ?lenský štát registrácie pobočky má uplatni? na tieto výdavky pomernú odpoítate?nú ?as? pobočky, pomernú odpoítate?nú ?as? ústredia alebo špecifickú pomernú odpoítate?nú ?as? po vzore riešenia prijatého v súvislosti s právom na odpoítanie 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 ?lenských štátoch registrácie pobočky a registrácie ústredia, najmä s prihliadnutím na prípadnú existenciu režimu vo?by uplatnenia DPH na určité transakcie.

21 Na druhej strane sa vnútroštátny súd pýta na pravidlá uplatňujúce sa vo vz?ahu k výdavkom pobočky, ktoré prispievajú k uskutočneniu týchto transakcií v ?lenskom štáte jej registrácie a transakcií jej ústredia, a to najmä z h?adiska pojmu všeobecné náklady a pomerná odpoítate?ná ?as?.

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

„1. Ak sú výdavky, ktoré vznikli pobočke so sídlom v prvom ?lenskom štáte, spojené výlu?ne s uskutočnením transakcií jej ústredia v druhom ?lenskom štáte, majú sa ustanovenia ?lánku 17 ods. 2, 3 a 5 a ?lánku 19 ods. 1 šiestej smernice..., prevzaté v ?lánoch 168 a 169 a ?lánoch 173 až 175 smernice [2006/112], vyklada? v tom zmysle, že vyžadujú, aby ?lenský štát pobočky uplatnil na tieto výdavky odpoítate?nú pomernú ?as? pobočky určenú na základe transakcií, ktoré uskutočnila v štáte, v ktorom je registrovaná, ako aj pravidlá uplatnite?né v tomto štáte, alebo odpoítate?nú pomernú ?as? ústredia alebo tiež špecifickú odpoítate?nú pomernú ?as? kombinujúcu pravidlá uplatnite?né v ?lenských štátoch, v ktorých sú registrované pobočka a ústredie, a to najmä s prihliadnutím na prípadnú existenciu režimu vo?by zda?ovania transakcií [prostredníctvom DPH]?

2. Aké pravidlá sa majú uplatni? v osobitnom prípade, keď sú výdavky, ktoré vznikli pobočke, spojené s uskutočnením jej transakcií v ?lenskom štáte, v ktorom je registrovaná, a sú?asne s uskutočnením transakcií ústredia, najmä z h?adiska pojmu všeobecné náklady a pomerná odpoítate?ná ?as??”

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 odpodátatenej čiasti, 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 (aj len „výdavky na zmiešané použitie“), čo bolo navyše potvrdené v písomných pripomienkach spoločnosti Morgan Stanley.

25 Z týchto pripomienok tiež vyplýva, že režim vo by 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 vo by 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 odpodátateňú časť uvedenej pobočky, určenú v závislosti od transakcií, ktoré uskutoční v členskom štáte svojej registrácie, a pravidlá uplatniteľné v tomto štáte, pomernú odpodátateňú časť tohto ústredia alebo dokonca špecifickú pomernú odpodátateňú 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 vo by 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 odpodáť 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 odpodátanie 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 odpodátania 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 odpodáť 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 uskutočnené 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 spresení 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 zdanované 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 ni? v spise predloženom Súdnu dvoru nenazna?uje, že by parížska pobo?ka konala nezávisle od ústredia nachádzajúceho sa v Spojenom krá?ovstve v zmysle judikatúry citovanej v bode 35 tohto rozsudku. V dôsledku toho a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom je teda potrebné domnieva? sa, že táto pobo?ka a toto ústredie predstavujú jednu zdanite?nú osobu na ú?ely DPH.

37 V tomto kontexte je namieste pripomenú?, že plnenie je zdanite?né len vtedy, ak existuje medzi poskytovate?om a príjemcom služby právny vz?ah, v rámci ktorého si vzájomne vymie?ajú 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 uvies?, že v prípade neexistencie takéhoto právneho vz?ahu medzi pobo?kou a ústredím, ktoré spolu tvoria jednu zdanite?nú osobu, vzájomné plnenia medzi týmito subjektmi predstavujú nezdanite?né interné transakcie, na rozdiel od zdanite?ných transakcií uskuto?nených s tretími osobami.

39 Z toho vyplýva, že pobo?ka registrovaná v jednom ?lenskom štáte má v tomto štáte právo odpo?íta? DPH z nadobudnutých tovarov a služieb, ktoré majú priamu a bezprostrednú súvislos? s uskuto?nením zdanite?ných transakcií, vrátane transakcií jej ústredia nachádzajúceho sa v inom ?lenskom štáte, s ktorým táto pobo?ka tvorí jednu zdanite?nú osobu, a to pod podmienkou, že tieto posledné uvedené transakcie zakladajú tiež právo na odpo?ítanie dane v prípade, že boli uskuto?nené v štáte registrácie uvedenej pobo?ky.

40 V tre?om rade, pokia? ide o tovary a služby používané zdanite?nou osobou na ú?ely uskuto?nenia sú?asne transakcií zakladajúcich právo na odpo?ítanie DPH a transakcií, ktoré toto právo nezakladajú, možno pod?a ?lánku 173 ods. 1 smernice 2006/112, ktorý zodpovedá ?lánku 17 ods. 5 šiestej smernice, toto odpo?ítanie vykona? len vo vz?ahu k tej ?asti DPH, ktorá pripadá na sumu týkajúcu sa prvej skupiny uvedených transakcií. Na tieto ú?ely sa pomerná odpo?ítate?ná ?as? v súlade s ?lámkami 174 a 175 smernice 2006/112 ur?í „za všetky transakcie uskuto?nené zdanite?nou osobou“.

41 Tento režim pomernej ?asti sa uplat?uje najmä v prípade, že pobo?ka zaregistrovaná v ?lenskom štáte znáša výdavky na ú?ely zárove? zdanite?ných plnení a plnení oslobodených od DPH, uskuto?nených jej ústredím nachádzajúcim sa v inom ?lenskom 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 príležiťos? spresni?, že režim odpo?ítania DPH stanovený v ?lánku 17 ods. 5 šiestej smernice a v ?lánku 173 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 a metódy odpo?ítania dane, ktoré zah??a tento režim, sa neuplat?ujú na tovary a služby, ktoré zdanite?ná osoba používa na uskuto?nenie jednak hospodárskych transakcií zakladajúcich právo na odpo?ítanie dane a hospodárskych transakcií nezakladajúcich právo na odpo?ítanie, 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 uskutočnenie 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 spojenosť 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 odpodátatenej ásti uplatnitenej na výdavky pobočky na zmiešané použitie totiž takéto riešenie, na rozdiel od judikatúry citovanej v bode 30 tohto rozsudku, nezoháduje transakcie uskutoenené 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 odpodátatenej ásti DPH, ktorá sa v rámci režimu odpodátania tejto dane stanoveného v článku 17 ods. 5 šiestej smernice uplatňuje na spoločnosť, ktorej ústredie sa nachádza v jednom členskom štáte, nemožno zohádniť 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 zohádnenia 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 zohádnenie obratu dosiahnutého všetkými stálymi prevádzkarňami, ktoré má zdaniteľná osoba v iných členských štátoch, na účely určenia pomernej odpodátatenej ásti ústredia, by viedlo s ohľadom na všetky plnenia nadobudnuté touto zdaniteľnou osobou v členskom štáte, v ktorom sa nachádza jej ústredie, k zvýšeniu tej ásti DPH, ktorú toto ústredie môže odpodátať, hoci ásať týchto nadobudnutých plnení nemá nijakú súvislosť s áinnosťami stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa mimo tohto štátu. Výška uplatnitenej pomernej odpodátatenej ásti by tak bola skreslená.

52 Z uvedeného vyplýva, že Súdny dvor v uvedenom rozsudku vylúčil, aby sa v rámci výpočtu pomernej odpodátatenej ásti ústredia zdaniteľnej osoby zohádnili obrat pobočiek nachádzajúcich sa v iných členských štátoch, a to z dôvodu, že minimálne ásať tohto obratu nijako nesúvisí s plneniami, ktoré toto ústredie nadobudlo na vstupe. V dôsledku toho Súdny dvor nezamýšľal vylúčiť pri určení rozsahu práva na odpodátanie stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa v jednom členskom štáte, aby sa zohádnili transakcie uskutoenené 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 ásti týkajúcej sa uvedených transakcií uskutoenených 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 odpodátatenej ásti potrebné zohádniť zdaniteľné transakcie a transakcie oslobodené od DPH, ktoré zdaniteľná osoba uskutoenuje 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 súasne na transakcie podliehajúce DPH a transakcie oslobodené od tejto dane, uskutoenené ústredím tejto pobočky nachádzajúcim sa v inom členskom štáte, je namieste uplatniť pomernú odpodátatenú ásať vyplývajúcu z podielu, ktorého menovateľ tvorí obrat bez DPH pozostávajúci výlučne z týchto transakcií a ktorého áitateť tvoria zdaniteľné transakcie zakladajúce právo na odpodátanie dane, pokiaľ boli uskutoenené v členskom štáte registrácie uvedenej pobočky, vrátane prípadu, keď toto právo na odpodátanie 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 články 168, 169 a 173 až 175 smernice 2006/112, aby sa určila pomerná odpoviateľná 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 odpovítanie v zmysle judikatúry citovanej v bode 30 tohto rozsudku je v zásade potrebná na to, aby sa priznalo zdaniteľnej osobe právo na odpovítanie DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Právo na odpovítanie 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 odpovítanie 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 odpovítanie 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 odpovítanie, 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 odpovítania 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 odpoviateľná 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 odpoviateľnú 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 čítateli podielu predstavujúceho pomernú odpoviateľnú časť sa okrem zdaniteľných transakcií vykonávaných touto pobočkou musia uviesť výlučne zdaniteľné plnenia uskutočnené uvedeným ústredím, ktoré by zakladali právo na odpovítanie 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 odpoviateľná časť uplatniteľná na všeobecné náklady určitej pobočky zaregistrovanej v jednom členskom štáte, ktoré prispievajú k vykonaniu súčasne transakcií uskutočnených touto pobočkou v tomto

Ľľenskom ťtáte a transakcií uskutoĽnených jej ústredím nachádzajúcim sa v inom Ľľenskom ťtáte, je potrebné zohľadniť v menovateli podielu, ktorý predstavuje túto pomernú odpoĽítateľnú ľasť, transakcie uskutoĽnené tak poboľkou, ako aj jej ústredím, príľom v ľítateli tohto podielu sa okrem zdaniteľných transakcií uskutoĽnených touto poboľkou musia uviesť výluľne zdaniteľné transakcie uskutoĽnené ústredím, ktoré by zakladali právo na odpoĽítanie dane, ak by boli uskutoĽnené v ťtáte registrácie dotknutej poboľky.

O trovách

61 Vzhľadom na to, že konanie pred SúdnyĽm dvorom má vo vzľahu k úľastníkom konania vo veci samej incidenľný charakter a bolo zaľaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroťtátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroťtátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok SúdnyĽmu dvoru a nie sú trovami uvedených úľastníkov konania, nemôľžu byť nahradené.

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

1. Ľľlánok 17 ods. 2, 3 a 5 a Ľľlánok 19 ods. 1 ťiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúľadení právnych predpisov Ľľľenských ťtátov týkajúcich sa daní z obratu – spoľoľný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ako aj Ľľlánky 168, 169 a 173 až 175 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoľoľnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že pokiaľ ide o výdavky vynaložené poboľkou zaregistrovanou v jednom Ľľľenskom ťtáte, ktoré sú výluľne urľené súľasne na transakcie podliehajúce dani z pridanej hodnoty a transakcie oslobodené od tejto dane, uskutoĽnené ústredím tejto poboľky nachádzajúcim sa v inom Ľľľenskom ťtáte, je namieste uplatniť pomernú odpoĽítateľnú ľasť vyplývajúcu z podielu, ktorého menovateľ tvorí obrat bez dane z pridanej hodnoty pozostávajúci výluľne z týchto transakcií a ktorého ľítateľ tvoria zdaniteľné transakcie zakladajúce právo na odpoĽítanie dane, pokiaľ boli uskutoĽnené v Ľľľenskom ťtáte registrácie uvedenej poboľky, vrátane prípadu, keľ toto právo na odpoĽítanie dane vyplýva z využitia možnosti voľby touto poboľkou, ktorá spoľívala v uplatnení dane z pridanej hodnoty na transakcie uskutoĽnené v tomto ťtáte.

2. Ľľlánok 17 ods. 2, 3 a 5 a Ľľlánok 19 ods. 1 ťiestej smernice 77/388, ako aj Ľľlánky 168, 169 a 173 až 175 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že na to, aby sa urľila pomerná odpoĽítateľná ľasť uplatniteľná na všeobecné náklady urľitej poboľky zaregistrovanej v jednom Ľľľenskom ťtáte, ktoré prispievajú k vykonaniu súľasne transakcií uskutoĽnených touto poboľkou v tomto Ľľľenskom ťtáte a transakcií uskutoĽnených jej ústredím nachádzajúcim sa v inom Ľľľenskom ťtáte, je potrebné zohľadniť v menovateli podielu, ktorý predstavuje túto pomernú odpoĽítateľnú ľasť, transakcie uskutoĽnené tak poboľkou, ako aj jej ústredím, príľom v ľítateli tohto podielu sa okrem zdaniteľných transakcií uskutoĽnených touto poboľkou musia uviesť výluľne zdaniteľné transakcie uskutoĽnené ústredím, ktoré by zakladali právo na odpoĽítanie dane, ak by boli uskutoĽnené v ťtáte registrácie dotknutej poboľky.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzťtina.