



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 3. októbra 2018¹

Vec C-165/17

**Morgan Stanley & Co International plc
proti
Ministre de l'Économie et des Finances**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podala Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – DPH – Články 17 a 19 smernice 77/388/EHS – Články 168, 169 a články 173 až 175 smernice 2006/112/ES – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Určenie uplatniteľnej odpočítateľnej pomernej časti – Pobočka spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, než je štát jej ústredia – Výdavky vynaložené pobočkou spojené výlučne s uskutočnením transakcií jej ústredia – Výdavky vynaložené pobočkou použité tak na uskutočnenie jej transakcií, ako aj transakcií ústredia“

I. Úvod

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podala Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko), 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 zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia² (ďalej len „šiesta smernica“), ako aj článkov 168, 169, 173 až 175 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty³.

2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Morgan Stanley & Co International plc (ďalej len „Morgan Stanley“) a francúzskym správcom dane vo veci odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej pobočkou spoločnosti Morgan Stanley, ktorá je registrovaná na účely platenia DPH vo Francúzsku (ďalej len „francúzska pobočka“), z transakcií uskutočnených vo Francúzsku a zo služieb v prospech ústredia so sídlom v Londýne, v Spojenom kráľovstve (ďalej len „londýnske ústredie“).

3. Z vnútroštátneho rozhodnutia konkrétne vyplýva, že vo francúzskej pobočke boli vykonané dve kontroly týkajúce sa účtovania DPH za obdobie od 1. decembra 2002 do 30. apríla 2005 a od 1. decembra 2005 do 30. apríla 2009.⁴

¹ Jazyk prednesu: francúzština.

² Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/01, s. 23.

³ Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1.

⁴ Preto je dôležité odkázať na šiestu smernicu, ktorá platila do 31. decembra 2006, ako aj na smernicu 2006/112, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007.

4. Pri týchto kontrolách francúzsky správca dane zistil, že francúzska pobočka, ktorá predstavuje stálu prevádzkareň v zmysle predpisov uplatňovaných v oblasti DPH, vykonávala jednak bankové a finančné transakcie pre svojich miestnych klientov, v prípade ktorých sa v súlade s ustanoveniami šiestej smernice a smernice 2006/112, ktoré prebral francúzsky code général des impôts (Všeobecný daňový poriadok) (ďalej len „CGI“),⁵ rozhodla stať platiteľom DPH, a jednak služby v prospech londýnskeho ústredia, za ktoré dostávala platby bankovými prevodmi.⁶ Francúzska pobočka odpočítala celú sumu DPH zaplatenej pri výdavkoch spojených s oboma týmito kategóriami služieb.

5. Francúzsky správca dane dospel k záveru, že pri DPH zaplatenej pri nákupe tovarov a služieb použitých výlučne pre vnútropodnikové operácie uskutočnené medzi pobočkou a londýnskym ústredím nemôže vzniknúť právo na odpočítanie dane z dôvodu, že tieto transakcie nepatria do pôsobnosti DPH. Ako zmierňujúce opatrenie však uznal právo na odpočítanie časti predmetnej dane prostredníctvom uplatnenia odpočítateľnej pomernej časti pripadajúcej na londýnske ústredie, s výhradou výnimiek z práva na odpočítanie dane platných vo Francúzsku. Pokiaľ ide o zmiešané výdavky francúzskej pobočky spojené s transakciami uskutočňovanými v prospech jej klientov a súčasne medzi pobočkou a londýnskym ústredím, správca dane usúdil, že sú len čiastočne odpočítateľné a uplatnil na ne odpočítateľnú pomernú časť pripadajúcu na londýnske ústredie, upravenú o obrat francúzskej pobočky, pri ktorom vzniká právo na odpočítanie dane, s výhradou výnimiek z práva na odpočítanie dane platných vo Francúzsku.

6. Spoločnosť Morgan Stanley sa domáhala zrušenia dodatočných výmerov k pôvodne odpočítanej DPH pred Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil, Francúzsko), ktorý jej návrhy zamietol. Odvolanie proti rozhodnutiu tohto súdu zamietol Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles) vo svojom rozsudku z 27. januára 2015.

7. Conseil d'État (Štátna rada), ktorá prejednáva dovolanie proti tomuto rozsudku, po prvé pripomína riešenie, ku ktorému dospel Súdny dvor v uznesení z 21. júna 2016, ESET (C-393/15, neuvverejnené, EU:C:2016:481), pokiaľ ide o vznik práva na odpočítanie DPH zaplatenej pri výdavkoch vynaložených pobočkou registrovanou v jednom členskom štáte, ktoré sa čiastočne použili na zdaniteľné transakcie ústredia so sídlom v inom členskom štáte.

8. Napriek tejto skutočnosti sa Conseil d'État (Štátna rada) po druhé domnieva, že pravidlá pre určenie odpočítateľnej pomernej časti dane v prípade pobočky, ktorá je v takej situácii, v akej sa nachádza pobočka spoločnosti Morgan Stanley, sa musia spresniť, najmä s prihliadnutím na rozsudok z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), ktorý sa ale podľa Conseil d'État (Štátna rada) týkal iného prípadu. V tejto súvislosti sa Conseil d'État (Štátna rada) na jednej strane pýta, *pokiaľ ide o výdavky, ktoré vznikli pobočke so sídlom v prvom členskom štáte, určené výlučne 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 na tieto výdavky uplatniť odpočítateľnú časť dane uplatniteľnú v tomto členskom štáte, alebo odpočítateľnú časť dane uplatniteľnú v členskom štáte, v ktorom má sídlo ústredie, alebo osobitnú odpočítateľnú časť dane,

5 Článok 13 C prvý pododsek šiestej smernice a článok 137 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112, ktoré prebral vo francúzskom práve článok 260 B CGI.

6 Zo spisu, a konkrétne z rozsudku Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles, Francúzsko) z 27. januára 2015, ktorý bol predmetom opravného prostriedku pred Conseil d'État (Štátna rada) na začiatku prejednávanej veci, vyplýva, že bankové prevody boli určené na pokrytie výdavkov vynaložených francúzskou pobočkou na účely transakcií „Equity Sales“ (transakcie na trhu s akciami) a „Fixed Income Sales“ (transakcie na trhu s dlhopismi, devizovými a komoditnými derivátmi), ktoré uskutočňovalo londýnske ústredie. Treba poznamenať, že rozsudok Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles) uverejnil a komentoval FÉRON, I.: Après Le Crédit Lyonnais, Morgan Stanley: faut-il fermer toutes les succursales françaises? In: *Revue de droit fiscal*. 2015, č. 16, comm. 273. Tento rozsudok a vec prejednávaná pred Súdnym dvorom navyše vyvolali diskusiu medzi francúzskymi daňovými odborníkmi: pozri, okrem spomínaného komentára, DEBAT, O.: Réflexion sur l'application de la réglementation de la taxe sur la valeur ajoutée aux 'opérations' entre une société et sa succursale étrangère. In: *Revue de droit bancaire et financier*. 2015, č. 3; SÉRANDOUR, Y.: Droit à deduction de la TVA sur les frais engagés par une succursale au profit de son siège établi dans un autre Etat membre: quelle étendue? In: *Revue de droit fiscal*. 2017, č. 23, s. 333, ako aj POTTIER, E.: Avancées notables en matière de droit à deduction de la TVA pour les succursales françaises d'entreprises étrangères réalisant des opérations bancaires et financières: la saga Morgan Stanley. In: *Revue internationale des services financiers*. 2017, č. 2, s. 129.

ktorá vychádza z riešenia, ku ktorému vo veci práva na vrátenie dane dospel rozsudok z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), a ktoré kombinuje pravidlá uplatniteľné v členských štátoch, v ktorých sú registrované pobočka a jej ústredie, a to najmä s prihliadnutím na prípadnú existenciu režimu voľby zdanenia transakcií DPH. Na druhej strane sa Conseil d'État (Štátna rada) pýta, aké pravidlá sa uplatnia na výdavky, ktoré vznikli *pobočke, spojené s uskutočnením jej transakcií v členskom štáte, v ktorom je registrovaná a súčasne s uskutočnením transakcií jej ústredia*, najmä z hľadiska pojmu „všeobecné náklady“ a odpočítateľná časť.

9. Za týchto okolností 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 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 odpočítateľná pomerná časť?“

10. K týmto otázkam sa písomne vyjadrili spoločnosť Morgan Stanley, francúzska a portugalská vláda, ako aj Európska komisia. Títo účastníci predniesli ústne pripomienky na pojednávaní 1. marca 2018 s výnimkou portugalskej vlády, ktorá na pojednávaní nebola prítomná.

II. Analýza

A. Úvodné pripomienky

11. Pred posúdením otázok, ktoré položil vnútroštátny súd, treba urobiť niekoľko úvodných pripomienok, najmä pokiaľ ide o predpoklady, na základe ktorých boli tieto otázky položené.

12. Predovšetkým je nesporné, že francúzska pobočka predstavuje na účely DPH stálu prevádzkareň. Inými slovami, táto situácia sa po *skutkovej stránke* odlišuje od situácie vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408, bod 15), ktorý uvádza vnútroštátny súd. V tejto veci totiž francúzska kancelária zastúpenia talianskej banky Monte Dei Paschi di Siena nebola vo Francúzsku takouto stálou prevádzkareňou, čo teda znamenalo, že sa uplatňovali len ustanovenia šiestej smernice a ôsmej smernice 79/1072/EHS⁷ týkajúce sa vrátenia DPH zaplatenej vo Francúzsku. V prejednávanej veci ide len o *právo na odpočítanie* DPH, ktorého sa domáha francúzska pobočka ako stála prevádzkareň spoločnosti Morgan Stanley a ktoré je predmetom sporu a návrhu na

⁷ Ôsma smernica Rady zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, 1979, s. 11; Mim. vyd. 09/01, s. 79). Táto smernica bola nahradená smernicou Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23).

začatie prejudiciálneho konania predloženého Súdnemu dvoru. Napriek tomu chcem zdôrazniť, že okrem tejto skutkovej odlišnosti sú poznatky, ktoré možno vyvodiť z rozsudku z 13. júla 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena* (C-136/99, EU:C:2000:408), veľmi užitočné, ako následne uvediem, pokiaľ ide o právo na odpočítanie DPH, pretože zásady upravujúce toto právo a vrátenie DPH sú zhodné.⁸

13. Ďalej, hoci si francúzska pobočka v prípade svojej bankovej a finančnej činnosti zvolila vo Francúzsku postavenie platiteľa DPH v súlade s možnosťou stanovenou v článku 13 C prvom pododseku šiestej smernice a článku 137 ods. 1 smernice 2006/112, ktoré boli spoločne prebraté v CGI, vnútroštátny súd ani účastníci nepredložili žiadne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné považovať túto stálu prevádzkareň za úplne nezávislú vo vzťahu k londýnskej ústrediu v tom zmysle, že by francúzska pobočka niesla riziko spojené s ekonomickou činnosťou, ktorú vykonáva. Možno teda odôvodnene predpokladať, ako uviedla portugalská vláda, že francúzska pobočka nie je ako taká „zdaniteľnou osobou“ v zmysle článku 4 ods. 1 šiestej smernice a článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice 2006/112, čo znamená, že na rozdiel od dcérskej spoločnosti nespĺňa podmienku „nezávislého“ výkonu ekonomickej činnosti, bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.⁹ Takúto nezávislú ekonomickú činnosť naopak vykonáva subjekt, ktorý tvorí francúzska pobočka spolu s londýnskym ústredím, takže v súlade s judikatúrou Súdneho dvora je to práve tento subjekt, ktorý sa má považovať za jedinou zdaniteľnú osobu na účely výkladu pravidiel týkajúcich sa DPH.¹⁰ S tým súhlasia aj účastníci, ktorí predložili v tejto veci svoje pripomienky. Táto judikatúra sa však netýka výslovne práva na odpočítanie DPH, a teda môže byť iba východiskovým bodom pre argumentáciu, ktorú je potrebné v prejednávanej veci vykonať.

14. Napokon ma tento bod vedie k dvom posledným úvodným poznámkam, ktoré sa obe týkajú vymedzenia otázok položených vnútroštátnym súdom.

15. V prvom rade je potrebné poznamenať, že vnútroštátny súd sa nepýta Súdneho dvora na právo na odpočítanie DPH zaplatenej pri výdavkoch vynaložených francúzskou pobočkou, ktoré boli určené alebo použité výhradne na bankové a finančné transakcie na výstupe, ktoré sa uskutočnili v prospech jej francúzskej klientely a v prípade ktorých, ako bolo uvedené vyššie, si táto pobočka zvolila postavenie platiteľa DPH. Ako totiž zdôraznila Komisia na pojednávaní, táto otázka nie je predmetom sporu pred francúzskymi súdmi, lebo správca dane podľa všetkého nikdy nespochybňoval právo na odpočítanie celej DPH zaplatenej na vstupe pri týchto výdavkoch. Je potrebné to vziať na vedomie. Aj keď sa nebudem zaoberať zdaňovaním týchto výdavkov vynaložených francúzskou pobočkou, nič to nemení na tom, že práve na samotnej existencii týchto transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane vo Francúzsku z dôvodu voľby vykonanej francúzskou pobočkou, je založená veľká časť nárokov spoločnosti Morgan Stanley, ktorá sa domáha odpočítania celej DPH zaplatenej pri všetkých ostatných výdavkoch vynaložených touto pobočkou. Spoločnosť Morgan Stanley sa totiž domnieva, že práve v súvislosti s bankovými a finančnými transakciami svojej pobočky vo Francúzsku má právo na odpočítanie celej DPH zaplatenej na jednej strane pri výdavkoch vynaložených

8 Súdny dvor totiž opakovane pripomína, že regulačný rámec stanovený v článku 17 ods. 3 a 4 šiestej smernice (ktorý v zásade zodpovedá článku 170 a článku 171 ods. 1 smernice 2006/112) a najmä v ôsmej smernici 79/1072, robí rozdiely iba v závislosti od miesta sídla zdaniteľnej osoby, čo predpokladá, že pokiaľ ide o spôsob vrátenia DPH, existujú len dve kategórie zdaniteľných osôb, z ktorých prvá, teda zdaniteľná osoba so sídlom na území krajiny, má právo na odpočítanie DPH, a druhá, teda zdaniteľná osoba, ktorá nemá sídlo na území krajiny, má právo na vrátenie tejto dane: v tomto zmysle pozri rozsudky zo 16. júla 2009, Komisia/Taliansko (C-244/08, neuverejnený, EU:C:2009:478, bod 36); z 25. októbra 2012, Daimler a Wiedex (C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 40), a uznesenie z 21. júna 2016, ESET (C-393/15, neuverejnené, EU:C:2016:481, bod 30).

9 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, body 33 a 35); zo 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, body 23 a 25), a zo 7. augusta 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, bod 40). Pozri tiež v tomto zmysle, ale v inom kontexte, rozsudok z 29. septembra 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, bod 34). V bode 36 tohto rozsudku Súdny dvor okrem iného spresňuje, že výrazy „nezávislé“ a „samostatné“, ktoré sa v rôznych jazykových verziách článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 nepoužívajú rovnako, sú v podstate podobné.

10 Pozri rozsudok z 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, bod 37). Pozri tiež v tomto zmysle rozsudky zo 16. júla 2009, Komisia/Taliansko (C-244/08, neuverejnený, EU:C:2009:478, bod 38); z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 34), a zo 7. augusta 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, bod 41).

francúzskou pobočkou, ktoré sú spojené *výlučne* s uskutočnením *transakcií londýnskeho ústredia* (a ktoré sú predmetom prvej prejudiciálnej otázky), a na strane druhej pri tzv. zmiešaných výdavkoch, teda tých, *ktoré sú spojené* s uskutočnením transakcií tejto pobočky *a súčasne* s uskutočnením transakcií uvedeného ústredia (ktoré sú predmetom druhej prejudiciálnej otázky).

16. V druhom rade, pokiaľ ide o tieto dve prejudiciálne otázky, rovnako ako spoločnosť Morgan Stanley, francúzska vláda a Komisia, zdôrazňujem, že Conseil d'État (Štátna rada) sa *výslovne* nepýtala Súdneho dvora na výklad, ktorý použil Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles) a podľa ktorého vzhľadom na skutočnosť, že francúzska pobočka nemôže byť kvalifikovaná ako „zdaniteľná osoba“, ¹¹ výdavky, ktoré táto pobočka vynaložila *výhradne* v prospech londýnskeho ústredia, neboli použité na transakcie patriace do pôsobnosti DPH, a preto nemôžu mať za následok vznik práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. ¹²

17. V tejto súvislosti, ako som už uviedol v bode 7 vyššie, sa vnútroštátny súd totiž obmedzuje len na to, že v odôvodnení návrhu na začatie prejudiciálneho konania pripomína uznesenie z 21. júna 2016, ESET (C-393/15, neuverejnené, EU:C:2016:481), z ktorého možno podľa môjho názoru jednoznačne vyvodiť zamietnutie výkladu použitého Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd vo Versailles), podľa ktorého interné operácie medzi pobočkou a jej ústredím samy osebe bránia odpočítaniu DPH zaplatenej pri výdavkoch vynaložených pobočkou v prospech jej ústredia. V tomto uznesení totiž Súdny dvor rozhodol, že článok 168 a článok 169 písm. a) smernice 2006/112 - ktoré, a to zdôrazňujem, sa obidva týkajú „vzniku a rozsahu pôsobnosti práva na odpočítanie dane“ - sa majú vykladať v tom zmysle, že „pobočka spoločnosti registrovaná na účely DPH v jednom členskom štáte, ktorá vykonáva prevažne vnútropodnikové transakcie nepodliehajúce tejto dani pre svoju materskú spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte a zriedkavo aj zdaniteľné transakcie v členskom štáte, v ktorom je registrovaná, *má právo odpočítavať DPH zaplatenú na vstupe* v členskom štáte registrácie, za tovar a služby použité *na zdaniteľné transakcie tejto spoločnosti, ktoré uskutočnila v inom členskom štáte*, než v ktorom je usadená“. ¹³ Inými slovami, existencia interných transakcií alebo peňažných tokov medzi pobočkou registrovanou v jednom členskom štáte a ústredím nachádzajúcim sa v inom členskom štáte v zásade neznamena, že zdaniteľnej osobe, ktorú tvoria tieto dva subjekty, možno odmietnuť právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe pri výdavkoch, ktoré pobočka vynaložila v prospech zdaniteľných transakcií uskutočnených ústredím. Tieto toky totiž súvisia s ekonomickou činnosťou jednej a tej istej zdaniteľnej osoby a keďže tu chýba odplatná povaha, nejde teda o transakciu. Neexistencia transakcie pojmovovo vylučuje, aby išlo o transakciu mimo pôsobnosti DPH.

18. Medzi prejednávanou vecou a vecou, v ktorej bolo vydané uznesenie z 21. júna 2016, ESET (C-393/15, neuverejnené, EU:C:2016:481), samozrejme, existujú rozdiely, pretože zatiaľ čo vo veci, v ktorej bolo vydané toto uznesenie, boli všetky transakcie na výstupe uskutočnené ústredím podľa všetkého zdaňované, v prejednávanej veci sa vnútroštátny súd zamerával na odpočítateľnú pomernú časť, čo pojmovo znamená, že tu existujú tak ekonomické transakcie na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, ako aj transakcie, pri ktorých toto právo nevznikne. ¹⁴ V tejto fáze analýzy však uvádzam, že tým, že Conseil d'État (Štátna rada) *výslovne* nepožaduje dodatočné objasnenie neexistencie vplyvu (alebo neutrality) interných peňažných tokov medzi pobočkou a jej ústredím na

¹¹ Treba poznamenať, že Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles) vo svojom rozsudku na podporu tohto výkladu odkazuje na rozsudky z 23. marca 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), a z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541).

¹² Výklad Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles) sa čiastočne uplatňuje aj na tzv. zmiešané výdavky, konkrétne na tú časť týchto výdavkov, ktoré sú určené na transakcie uskutočnené londýnskym ústredím. V tomto prípade a podľa tohto prístupu je odpočítanie DPH zo zmiešaných výdavkov vynaložených pobočkou iba čiastočné, a to do výšky transakcií uskutočnených touto pobočkou.

¹³ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

¹⁴ V súlade s článkom 17 ods. 5 a článkom 19 šiestej smernice, ako aj s článkami 173 a 174 smernice 2006/112. Pozri tiež v tomto zmysle najmä rozsudky z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, body 28 a 29), a zo 16. júna 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, body 31 a 32).

vznik a rozsah práva na odpočítanie DPH zaplatenej pri výdavkoch vynaložených pobočkou v prospech ústredia, tento súd zrejme vychádza z toho, že uznesenie z 21. júna 2016, ESET (C-393/15, neuverejnené, EU:C:2016:481), predstavuje dostatočný základ pre odmietnutie výkladu, ktorý použil Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd vo Versailles).

19. Odpovede na položené otázky by teda bolo možné obmedziť na výklad článku 17 ods. 5 a článku 19 ods. 1 šiestej smernice a článkov 173 až 175 smernice 2006/112, ktoré vymedzujú pravidlá týkajúce sa *pomerneho odpočítania dane*.

20. Dva hlavné dôvody ma však vedú k tomu, aby som navrhol zamietnuť takéto vymedzenie odpovede Súdného dvora.

21. Po prvé pripomínam, že Conseil d'État (Štátna rada) formulovala svoju prvú prejudiciálnu otázku nielen vzhľadom na ustanovenia šiestej smernice a smernice 2006/112 týkajúce sa pomerneho odpočítania dane, ale aj na článok 17 ods. 2 a 3 šiestej smernice a články 168 a 169 smernice 2006/112, ktoré upravujú „vznik a rozsah pôsobnosti práva na odpočítanie dane“. Zdá sa teda, že vnútroštátny súd implicitne žiada o potvrdenie výkladu týchto ustanovení, ktorý použil Súdny dvor v uznesení z 21. júna 2016, ESET (C-393/15, neuverejnené, EU:C:2016:481).

22. Po druhé z rozpravy pred Súdnym dvorom vyplýva, že účastníci konania vo veci samej vyvodzujú z neutrálnej povahy interných tokov medzi francúzskou pobočkou a londýnskym ústredím rôzne právne dôsledky, ktoré má na rozsah práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, najmä pokiaľ ide o to, ktoré výstupné transakcie s tretími osobami by sa mali zohľadniť. Zatiaľ čo spoločnosť Morgan Stanley sa v podstate domnieva, že neexistencia vplyvu interných peňažných tokov medzi francúzskou pobočkou a londýnskym ústredím na rozsah práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe znamená, že jedinými transakciami s tretími osobami sú transakcie uskutočňované francúzskou pobočkou, čím sa jej priznáva právo na odpočítanie celej DPH, francúzska a portugalská vláda, ako aj Komisia tvrdia opak. Pre tieto zúčastnené strany neexistencia vplyvu uvedených interných tokov na právo na odpočítanie DPH má za následok, že transakcie na výstupe uskutočnené londýnskym ústredím s tretími osobami, na ktoré sa použijú výdavky vynaložené francúzskou pobočkou, sa musia tiež zohľadniť pri určovaní rozsahu práva na odpočítanie DPH zaplatenej pri výdavkoch uvedenej pobočky, čo znamená diferencovanejší prístup (ako ten, ktorý navrhuje spoločnosť Morgan Stanley) v súvislosti s DPH zaplatenou na vstupe, ktorú možno odpočítať.

23. Z tohto dôvodu sa domnievam, ako v podstate tiež tvrdí Komisia vo svojich pripomienkach, že na to, aby bola odpoveď na návrh na začatie prejudiciálneho konania plne užitočná, musí obsahovať úvahy týkajúce sa rozsahu práva na odpočítanie dane zdaniteľnej osoby v takej situácii, o akú ide v prejednávanej veci, ktoré by tiež mali byť takého charakteru, aby uľahčili odpoveď, pokiaľ ide o uplatniteľné pomerne odpočítanie dane.

24. Teraz pristúpim k preskúmaniu prejudiciálnych otázok položených vnútroštátnym súdom, pričom prvá z nich je najzložitejšia.

B. O prvej prejudiciálnej otázke

25. Pripomínam, že svojou prvou otázkou vnútroštátny súd žiada o výklad ustanovení článku 17 ods. 2, 3 a 5 a článku 19 ods. 1 šiestej smernice, prevzatých v článkoch 168 a 169 a článkoch 173 až 175 smernice 2006/112. Konkrétne sa vnútroštátny súd pýta, či z týchto ustanovení vyplýva, že členský štát, v ktorom je registrovaná pobočka, uplatní na výdavky vynaložené touto pobočkou *výhradne* na plnenia uskutočnené ústredím nachádzajúcim sa v inom členskom štáte a) odpočítateľnú pomernú časť určenú len na základe transakcií, ktoré táto pobočka uskutočnila v členskom štáte jej registrácie, a podľa pravidiel uplatniteľných v tomto členskom štáte, b) odpočítateľnú pomernú časť podľa

pravidiel uplatniteľných v členskom štáte, v ktorom sa nachádza ústredie, alebo c) „osobitnú“ odpočítateľnú pomernú časť kombinujúcu pravidlá uplatniteľné v každom z dotknutých členských štátov, a to najmä s prihliadnutím na „prípadnú existenciu režimu volby“ pre zdaňovanie transakcií DPH.

26. Zatiaľ čo spoločnosť Morgan Stanley tvrdí, že na základe výkladu vyššie uvedených ustanovení je potrebné si z možností uvedených v predchádzajúcom bode zvoliť možnosť pod písm. a), ostatné zúčastnené strany sa domnievajú, že správny výklad týchto ustanovení vedie k tomu, že musia byť zohľadnené transakcie uskutočnené ústredím na výstupe, a preto je potrebné zvoliť si možnosť pod písm. c).

27. Ako správne poukázali zúčastnené strany, skutočnosť, že výdavky francúzskej pobočky boli určené výhradne na výstupné transakcie londýnskeho ústredia, nevypovedá nič o rozsahu práva na odpočítanie dane v členskom štáte, v ktorom je pobočka registrovaná. Toto právo závisí od toho, či výstupné transakcie podliehajú DPH, a podľa toho sú tieto plnenia schematicky zdaňované alebo oslobodené od dane. V rámci prejednávanej veci sa tieto transakcie okrem toho uskutočňujú v inom členskom štáte, než je štát, v ktorom boli výdavky vynaložené a v ktorom sa žiada o odpočet, čo nevyhnutne znamená, ako uvediem nižšie, použitie článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článku 169 písm. a) smernice 2006/112.

28. Vzhľadom na tieto aspekty sa budem zaoberať tromi bodmi s cieľom poskytnúť užitočnú odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku. Najskôr pripomeniem zásady upravujúce rozsah práva na odpočítanie dane v kontexte výkladu článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článku 169 písm. a) smernice 2006/112, čo už umožní vyvodiť určité poznatky pre odpoveď na túto prvú otázku (časť 1). Následne sa budem zaoberať osobitnými ťažkosťami pri určení odpočítateľnej pomernej časti uplatniteľnej v členskom štáte, v ktorom je pobočka registrovaná, s prihliadnutím najmä na význam rozsudku z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), ktorého sa dovolávajú všetky zúčastnené strany na podporu svojich argumentov, ktoré sú však diametrálne odlišné (časť 2). A nakoniec uvediem niekoľko poznámok k otázke vplyvu „prípadného režimu volby“, na ktorý odkazuje vnútroštátny súd na konci prvej otázky (časť 3).

1. O vzniku a rozsahu práva na odpočítanie dane a o výklade článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článku 169 písm. a) smernice 2006/112

29. Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sa mení v závislosti od použitia, na ktoré sú predmetné tovary a služby určené.¹⁵

30. V prvom rade totiž podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice a článku 168 písm. a) smernice 2006/112 platí, že ak zdaniteľná osoba nadobudne tovar alebo služby určené výhradne na uskutočnenie zdaniteľných transakcií na výstupe, má právo odpočítať celú DPH, ktorou je zaťažené nadobudnutie takýchto tovarov a služieb.

31. V súlade s článkom 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článkom 169 písm. a) smernice 2006/112 sa táto logika systému odpočítania DPH zaplatenej na vstupe uplatní aj v prípade, keď sú predmetné tovary alebo služby použité na účely ekonomických transakcií na výstupe uskutočnených mimo členského štátu, v ktorom je DPH splatná alebo zaplatená, pri ktorých by vzniklo právo odpočítať DPH, ak by boli uskutočnené na území tohto členského štátu.¹⁶

¹⁵ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, bod 25).

¹⁶ Pozri v tejto súvislosti rozsudky z 2. júla 2009, EGN (C-377/08, EU:C:2009:423, body 23, 25 a 33), a z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, body 30 až 33).

32. V rovnakom zmysle, ako som už uviedol, Súdny dvor v uznesení z 21. júna 2016, ESET (C-393/15, neuverejnené, EU:C:2016:481), rozhodol, že právo na odpočítanie DPH, ktoré vyplýva z uplatnenia článku 168 a článku 169 písm. a) smernice 2006/112, by malo byť priznané poľskej pobočke slovenskej spoločnosti, ktorá vykonávala hlavne interné transakcie v prospech tejto spoločnosti, ktoré nepodliehali DPH, ale príležitostne tiež transakcie zdaňované v Poľsku, kde daň zaťažovala tovary a služby použité na účely zdaniteľných transakcií tejto spoločnosti uskutočnených na Slovensku.

33. V súlade so zmyslom a účelom systému DPH¹⁷ musí mať preto pobočka možnosť zbaviť sa bremena DPH, ktorá zaťažila výdavky vynaložené na nadobudnutie tovaru a služieb na vstupe, pretože patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných transakcií na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane,¹⁸ hoci sa transakcie uskutočnili v členskom štáte ústredia zdaniteľnej osoby za predpokladu, že v súlade s článkom 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článkom 169 písm. a) smernice 2006/112 by u týchto transakcií vzniklo právo na odpočítanie dane, ak by sa uskutočnili v členskom štáte, v ktorom je registrovaná pobočka.

34. DPH totiž musí byť odpočítateľná, pokiaľ s výhradou splnenia poslednej uvedenej podmienky majú tovary a služby nadobudnuté na vstupe priamu a bezprostrednú súvislosť s transakciami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie.¹⁹

35. Ako správne uviedla Komisia vo svojich pripomienkach, a ako vyplýva z uznesenia z 21. júna 2016, ESET (C-393/15, neuverejnené, EU:C:2016:481, body 40 a 41), účelom týchto ustanovení šiestej smernice a smernice 2006/112 je umožniť, aby sa právo na odpočítanie dane, ktorého sa môže dovoliť zdaniteľná osoba v danom členskom štáte, neobmedzovalo iba na čisto vnútroštátne situácie, a to tým, že toto právo priznávajú aj v prípadoch, keď zdaniteľná osoba vykonáva svoju činnosť na území viacerých členských štátov.

36. Nepochybne teda článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článok 169 písm. a) smernice 2006/112 rozširujú *územnú pôsobnosť* práva na odpočítanie dane tým, že zohľadňujú transakcie na výstupe uskutočnené mimo členského štátu, na území ktorého sa uplatňuje právo na odpočítanie.

37. Je však otázne, či možno vyššie uvedené články vykladať tak, že rozširujú aj *vecnú pôsobnosť* takéhoto práva.

38. Zatiaľ čo článok 17 ods. 2 šiestej smernice a článok 168 smernice 2006/112 priznávajú zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane za „tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií“ v jednom členskom štáte, článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článok 169 písm. a) smernice 2006/112 toto právo dopĺňajú tým, že priznávajú odpočítanie zdaniteľnej osobe v rozsahu, v akom sa tovary a služby používajú na účely jej „ekonomických transakcií“ uskutočnených v inom členskom štáte (za predpokladu, že by u nich vzniklo právo na odpočítanie dane v členskom štáte, v ktorom je DPH splatná alebo zaplatená) a nielen jej „zdaniteľných transakcií“.

¹⁷ Pre pripomenutie, Súdny dvor opakovane zdôrazňuje, že právo na odpočítanie dane predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, ktorú v zásade nemožno obmedziť, a že režim odpočítania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jeho ekonomických činností: pozri najmä rozsudky z 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, body 37 a 39), a z 5. júla 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, body 24 a 25).

¹⁸ Pozri v tomto zmysle najmä rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 23), a uznesenie z 12. januára 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, bod 29).

¹⁹ Pozri v tomto zmysle najmä rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 23), a uznesenie z 12. januára 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, bod 29).

39. Extenzívny výkladom článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článku 169 písm. a) smernice 2006/112 by sa spochybnila potreba presne vymedziť výdavky vynaložené v určitom členskom štáte podľa toho, či sú určené na zdaniteľné transakcie alebo transakcie oslobodené od dane na výstupe v inom členskom štáte. Z tohto hľadiska by totiž rozsah práva na odpočítanie dane na vstupe v konečnom dôsledku závisel výlučne od otázky, či dotknuté ekonomické transakcie zakladajú právo na odpočítanie dane, ak by sa uskutočnili v členskom štáte, v ktorom boli vynaložené výdavky na vstupe.

40. Hoci táto otázka jednoznačne nevyplynula z diskusie pred Súdny dvorom, mohla by mať určitý význam vo veci samej a malo by sa na ňu odpovedať. Ako som už spomenul, spoločnosť Morgan Stanley si totiž zvolila vo Francúzsku postavenie platiteľa DPH, pokiaľ ide o jej bankové a finančné transakcie v tomto členskom štáte. Z tohto dôvodu by prijatie výkladu článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článku 169 písm. a) smernice 2006/112 vyjadreného v dvoch predchádzajúcich bodoch vyššie mohlo znamenať, že nezáleží na tom, či výdavky francúzskej pobočky, ktoré boli určené na bankové a finančné transakcie londýnskeho ústredia, boli použité na transakcie oslobodené od dane alebo zdanené v Spojenom kráľovstve alebo nie, pretože v konečnom dôsledku by ten istý druh transakcií zakladal právo na odpočítanie dane, ak by boli vykonané francúzskou pobočkou vo Francúzsku, a to v dôsledku voľby, ktorú táto pobočka vykonala.

41. Bez ohľadu na skutkové predpoklady, na ktorých je založená predchádzajúca úvaha,²⁰ zdôrazňujem, že Súdny dvor tento výklad vyššie uvedených článkov oboch smerníc o DPH však neprijal.

42. Z rozsudku z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408, body 27 a 28), tak vyplýva, že Súdny dvor v žiadnom prípade nemal v úmysle vylúčiť nutnosť identifikovať zaradenie transakcií na výstupe, podľa ktorého sú tieto transakcie zdanené alebo oslobodené od dane v členskom štáte, v ktorom sú uskutočnené, aby sa zameral na jedinú otázku, či by tieto všetky transakcie zakladali právo na odpočítanie DPH v členskom štáte, v ktorom sa požadovalo vrátenie (alebo odpočítanie). Súdny dvor totiž spresnil, že uplatnenie článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice v tejto veci znamená, že „v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá uskutočňuje *zdaniteľné transakcie a transakcie oslobodené od dane* v členskom štáte, v ktorom má sídlo, je potrebné preskúmať, či *zdaniteľné transakcie* zakladajú právo na odpočítanie dane v členskom štáte vrátenia dane v prípade, že by tu boli uskutočnené.”²¹

43. Inými slovami, v takom kontexte, akým sa vyznačuje prejednávajúca vec, je v každom prípade nevyhnutná prvá fáza úvah, v rámci ktorej sa určí, ku ktorému typu transakcií (pri ktorých vzniká právo na odpočítanie alebo nie) uskutočnených v členskom štáte ústredia sa vzťahujú výdavky na vstupe. Iba v prípade, že pri týchto transakciách vzniká právo na odpočítanie dane v tomto členskom štáte, prichádza druhá fáza, ktorá sa týka otázky, či by u týchto transakcií takisto vzniklo právo na odpočítanie dane, ak by sa uskutočnili v členskom štáte registrácie pobočky.

44. Z toho tiež vyplýva, že ak sú výdavky na vstupe určené na transakcie ústredia, ktoré sú úplne oslobodené od dane v členskom štáte, v ktorom sa ústredie nachádza, môže byť odpočítanie dane celkovo odmietnuté bez toho, aby bolo potrebné overiť, či by tieto transakcie viedli k vzniku práva na odpočítanie dane v členskom štáte, v ktorom sa pobočka nachádza.

20 Najmä podobnosť operácií francúzskej pobočky a londýnskeho ústredia.

21 Rozsudok z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408, bod 28). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

45. Takýto výklad článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice bol potvrdený rozsudkom z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, body 36 a 37). V tomto rozsudku Súdny dvor totiž obmedzil vylúčenie práva na odpočítanie DPH, ktorá bola zaplatená na vstupe v jednom členskom štáte na účely uskutočnenia transakcií na výstupe v inom členskom štáte, len na prípad, keď by boli tieto transakcie oslobodené od DPH v tomto druhom členskom štáte,²² bez ohľadu na to, či by tieto transakcie viedli k vzniku práva na odpočítanie dane v prvom členskom štáte, ak by sa tu uskutočnili.

46. Tento prístup je prinajmenšom v súlade s potrebou overiť na účely priznania práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, či v zásade existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi nadobudnutím tovaru alebo služieb na vstupe zdaniteľnou osobou a jej transakciami na výstupe, *pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane*.

47. Rovnako je v súlade so zásadou neutrality, ktorá usmerňuje výklad pravidiel systému DPH, ak sa právo na odpočítanie dane, ktorého sa môže dovoliavať zdaniteľná osoba v jednom členskom štáte, neobmedzí len na čisto vnútroštátne situácie tým, že sa táto možnosť rozšíri aj na prípady, keď zdaniteľná osoba vykonáva svoju činnosť na území viacerých členských štátov.

48. Je pravda, že článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článok 169 písm. a) smernice 2006/112 stanovuje dodatočnú požiadavku, konkrétne že právo na odpočítanie dane môže byť odmietnuté členským štátom, v ktorom sa toto právo uplatňuje, ak by výstupné transakcie zdaniteľnej osoby - napriek tomu, že zakladajú právo na odpočítanie dane v štáte, kde sa uskutočňujú - neviedli k vzniku takéhoto práva v prvom členskom štáte v prípade, že by sa v ňom uskutočnili.²³

49. Táto dodatočná požiadavka podľa môjho názoru odzrkadľuje potrebu nájsť rovnováhu medzi zásadou neutrality DPH na jednej strane a racionálnym rozdelením oblastí uplatňovania právnych úprav členských štátov v oblasti DPH²⁴ a zásadou rovnosti zaobchádzania na strane druhej. Ak totiž na základe prvej zásady nemožno zdaniteľnej osobe, ktorá vykonáva svoju činnosť na území viacerých členských štátov, odprieť z dôvodu tejto okolnosti právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, nič to nemení na tom, že táto zdaniteľná osoba nemôže mať v členskom štáte, v ktorom podľa daňových predpisov tohto členského štátu žiada o odpočítanie DPH, výhodnejšie zaobchádzanie ako zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú všetky svoje ekonomické činnosti na území toho istého členského štátu.

50. Obdobnými zásadami sa riadi výklad článku 17 ods. 5 šiestej smernice a článku 173 ods. 1 smernice 2006/112, ktoré stanovujú režim uplatniteľný na možnosť odpočítania dane, ak zdaniteľná osoba používa tovary alebo služby *na vykonanie transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane* - uvedených v článku 17 ods. 2 a 3 šiestej smernice a v článkoch 168 a 169 smernice 2006/112 - *a súčasne na vykonanie transakcií, pri ktorých takéto právo nevzniká*.

51. V takom prípade je odpočítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na zdaniteľné transakcie, a právo na odpočítanie dane sa vypočíta pomerne v súlade s článkom 19 šiestej smernice a článkami 174 a 175 smernice 2006/112.²⁵

²² Pozri tiež v tomto zmysle uznesenie z 21. júna 2016, ESET (C-393/15, neuverejnené, EU:C:2016:481, bod 42).

²³ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408, bod 28).

²⁴ Požiadavka, na ktorú Súdny dvor po prvýkrát poukázal v rozsudku zo 4. júla 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, bod 14), pokiaľ ide o jednotné určenie miesta pri poskytovaní služieb na účely DPH a ktorú zopakoval najmä v rozsudku z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 35).

²⁵ Pozri tiež v tomto zmysle najmä rozsudky z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, body 28 a 29), a zo 16. júna 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, body 31 a 32).

52. Odkaz v článku 17 ods. 5 šiestej smernice na článok 17 ods. 2 a 3 tejto smernice, ako aj v článku 173 ods. 1 smernice 2006/112 na články 168 a 169 tejto smernice v zásade tiež vyžaduje, aby sa na účely stanovenia rozsahu práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane preskúmalo, na ktorú kategóriu transakcií - konkrétne tých, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane alebo tých, pri ktorých toto právo nevzniká - boli použité výdavky na vstupe, ktoré táto osoba vynaložila a za ktoré zaplatila DPH, vrátane prípadov, keď sa dotknuté transakcie uskutočnili v inom členskom štáte. V takom prípade bude rozsah práva na odpočítanie dane pomerne závisieť od použitia výdavkov vynaložených na vstupe zdaniteľnou osobou na jej transakcie na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, za predpokladu, že pri týchto transakciách by vzniklo právo na odpočítanie aj v členskom štáte, v ktorom by bola DPH splatná alebo zaplatená, ak by sa v ňom tieto transakcie uskutočnili, čo je v zásade členský štát, na území ktorého boli výdavky podliehajúce DPH vynaložené.²⁶

53. Aké prvé poznatky možno vyvodiť vo vzťahu k prejednávanej veci z tohto pomerne všeobecného pripomenutia zásad, ktorými sa riadi rozsah práva na odpočítanie DPH?

54. Predovšetkým, ako to tvrdila spoločnosť Morgan Stanley, a ako to napokon pripustila aj francúzska vláda a Komisia, odpočítanie DPH, ktoré francúzska pobočka uplatnila v súvislosti s výdavkami, ktoré vynaložila výhradne pre uskutočnenie transakcií londýnskeho ústredia, nemôže byť v zásade odmietnuté len preto, že tieto transakcie vedú k interným platbám medzi týmito dvoma subjektmi jednej zdaniteľnej osoby. Tieto platby sú neutrálne alebo „transparentné“, podľa výrazu použitého francúzskou vládou, a takéto odmietnutie by bolo, ako správne pochopil vnútroštátny súd, v rozpore s uznesením z 21. júna 2016, ESET (C-393/15, neuverejnené, EU:C:2016:481).

55. Ďalej, vzhľadom na článok 17 ods. 2, článok 17 ods. 3 písm. a) a článok 17 ods. 5 šiestej smernice, ako aj článok 168, článok 169 písm. a) a článok 173 smernice 2006/112 a pokiaľ je nesporné, že prvá prejudiciálna otázka sa týka iba režimu DPH vzťahujúceho sa na výdavky vynaložené francúzskou pobočkou, ktoré sú výlučne použité na uskutočnenie transakcií londýnskeho ústredia na výstupe, nevidím žiadny dôvod na to, aby sa nezohľadnili tieto transakcie, ktoré sa vykonávajú s tretími osobami, na určenie rozsahu práva na odpočítanie dane, na ktoré má nárok zdaniteľná osoba vo Francúzsku prostredníctvom francúzskej pobočky.

56. Tvrdiť, rovnako ako spoločnosť Morgan Stanley, že jediné transakcie s tretími osobami, ktoré sa majú zohľadniť pri určovaní rozsahu práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane sú tie, ktoré francúzska pobočka uskutočňuje so svojou vlastnou klientelou, je preto vo viacerých ohľadoch nesprávne. Tento prístup si totiž zamieňa „zdaniteľnú osobu“, tak ako je definovaná v šiestej smernici a smernici 2006/112, s pobočkou, zatiaľ čo, ako som už uviedol, pobočka je len zložkou jednej zdaniteľnej osoby, ktorú tvorí spolu s ústredím. Rovnako nezohľadňuje rozsah pôsobnosti článku 17 ods. 2, článku 17 ods. 3 písm. a) a článku 17 ods. 5 šiestej smernice a článku 168, článku 169 písm. a) a článku 173 smernice 2006/112, a ani dôsledky, ktoré treba vyvodiť z týchto ustanovení, keďže, a to zdôrazňujem, sporné nie sú výdavky na vstupe podliehajúce DPH, ktoré sú určené výhradne na transakcie francúzskej pobočky na výstupe,²⁷ ale výdavky na vstupe podliehajúce DPH, ktoré sú určené výhradne na transakcie na výstupe uskutočnené ústredím zdaniteľnej osoby.

57. Nakoniec územná pôsobnosť pravidiel pre výpočet odpočítateľnej časti, ktorú uvádza spoločnosť Morgan Stanley s odkazom na rozsudok z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), neumožňuje tento prístup vyvrátiť. V tomto štádiu sa obmedzím na to, aby som poukázal na skutočnosť, že tieto pravidlá, bez toho, aby som prehliadal najmä ich praktický význam, nemôžu zmeniť obsah a pôsobnosť vyššie uvedených ustanovení šiestej smernice a smernice 2006/112, ktorými sa riadi vznik a rozsah práva na odpočítanie dane. Podľa týchto ustanovení platí, že na určenie

²⁶ Pozri v tomto zmysle – v kontexte vrátenia DPH, čo je iba jeden zo spôsobov spätného získania DPH (pozri poznámku pod čiarou 7 vyššie) – rozsudok z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408, body 24 až 28).

²⁷ Ktoré, ako som už uviedol v bode 15 vyššie, neboli predmetom sporu vo veci samej.

rozsahu práva na odpočítanie dane musí zdaniteľná osoba najskôr priradiť tovary a služby nadobudnuté na vstupe k jednotlivým transakciám uskutočneným na výstupe, na ktorých uskutočnenie boli určené.²⁸ Keďže vo veci samej prvá prejudiciálna otázka vychádza z predpokladu, že niektoré výdavky francúzskej pobočky boli priradené výhradne pre poskytovanie služieb v prospech londýnskeho ústredia, tieto transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou s tretími osobami musia byť nevyhnutne zohľadnené pri určení rozsahu práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe.

58. Ako som už spomenul, skutočnosť, že niektoré výdavky pobočky zdaniteľnej osoby na vstupe, ktoré podliehajú DPH, pripadajú výhradne na transakcie jej ústredia uskutočňované s tretími osobami, sa však netýka rozsahu práva na odpočítanie dane. Ten totiž závisí od toho, či pri všetkých týchto transakciách vzniká právo na odpočítanie dane v zmysle článku 17 ods. 2 a článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice, ako aj článku 168 a článku 169 písm. a) smernice 2006/112, alebo či takéto právo vzniká len pri časti týchto transakcií.

59. Ako uviedla Komisia, ak sú zdanené všetky transakcie na výstupe uskutočnené londýnskym ústredím zdaniteľnej osoby, na ktoré pripadajú výdavky francúzskej pobočky, musí sa priznať právo na odpočítanie dane v plnej výške za predpokladu, ako to vyplýva z článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článku 169 písm. a) smernice 2006/112, že pri týchto transakciách by vzniklo právo na odpočítanie dane v členskom štáte, v ktorom by bola DPH splatná, teda vo Francúzsku, členskom štáte registrácie uvedenej pobočky, ak by sa v ňom tieto transakcie uskutočnili. Na druhej strane právo na odpočítanie sa neprizná, ak sa výdavky na vstupe uplatňujú iba na transakcie na výstupe, ktoré sú oslobodené od dane²⁹ alebo ktoré nepatria do pôsobnosti DPH.

60. Naopak, ak výdavky pobočky pripadajú na transakcie ústredia, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, a súčasne na iné transakcie, pri ktorých toto právo nevzniká, bude odpočítanie čiastočné, úmerne k transakciám, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie v súlade s článkom 17 ods. 5 a článkom 19 ods. 1 šiestej smernice a článkami 173 až 175 smernice 2006/112, za predpokladu, že bude tiež splnená podmienka stanovená v článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článku 169 písm. a) smernice 2006/112.

61. V tejto súvislosti pripomínam, že vnútroštátny súd nespresnil, či právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vzniká pri všetkých transakciách uskutočnených londýnskym ústredím, alebo len pri ich časti. Pokiaľ sa však pýta Súdného dvora na pravidlá týkajúce sa pomerného odpočítania dane, treba vychádzať z predpokladu, že prinajmenšom určité transakcie ústredia, s ktorými sú spojené výdavky vynaložené francúzskou pobočkou, nezaručujú vznik tohto práva.

2. O pomernom odpočítaní dane

62. Ako som už skôr zdôraznil, režim stanovený v článku 17 ods. 5 šiestej smernice a článku 173 ods. 1 smernice 2006/112 sa týka DPH na vstupe, ktorej podliehajú výdavky spojené výhradne s ekonomickými transakciami na výstupe, z ktorých niektoré transakcie zakladajú právo na odpočítanie dane a iné toto právo nezakladajú, pretože sú oslobodené od dane.

63. V takom prípade, keďže je odpočítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na zdaniteľné transakcie, musí byť odpočítateľná časť vypočítaná za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou. V súlade s článkom 19 ods. 1 šiestej smernice, ako aj článkom 173 ods. 1 a článkom 174 ods. 1 smernice 2006/112 sa táto odpočítateľná časť v zásade určí použitím

²⁸ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. júna 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, bod 26).

²⁹ S výnimkou prípadného použitia osobitného ustanovenia, ktorým sa povoľuje odpočítanie DPH zaplatenej pri nadobudnutí alebo dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb, ktoré sú použité na transakcie oslobodené od dane, ako je uvedené v článku 169 písm. b) a c) smernice 2006/112.

rozdeľovacieho kľúča podľa obratu.³⁰ Tieto ustanovenia spresňujú, že táto časť sa vypočíta ako podiel, ktorý obsahuje v čitateli celkovú výšku ročného obratu bez DPH za transakcie, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane, a v menovateli celkovú výšku ročného obratu bez DPH za všetky transakcie zdaniteľnej osoby.

64. V tejto súvislosti spoločnosť Morgan Stanley na podporu svojho tvrdenia, podľa ktorého sa má zohľadniť len odpočítateľná časť členského štátu registrácie pobočky, uvádza rozsudok z 12. septembra 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), ktorý mal odmietnuť riešenie, nazvané „celosvetová pomerná časť“, t. j. možnosť, aby ústredie spoločnosti nachádzajúce sa v jednom členskom štáte, ktoré vynaložilo výdavky v prospech transakcií pobočiek na výstupe, registrovaných v iných členských štátoch, pri výpočte uvedeného podielu zohľadnilo celkovú výšku obratu dosiahnutého ústredím, ako aj všetkými uvedenými pobočkami.

65. Výklad rozsudku z 12. septembra 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), ku ktorému dospela spoločnosť Morgan Stanley, je podľa môjho názoru nesprávny, pretože aj keď pripustím, že tento rozsudok obsahuje určité nejasnosti, spoločnosť Morgan Stanley z neho vyvodzuje natolko všeobecné závery, že v konečnom dôsledku vedú k skresleniu jeho dosahu.

66. Predovšetkým pripomínam, že Súdny dvor v rámci odpovede na prvú prejudiciálnu otázku, ktorá mu bola položená, v bode 34 uvedeného rozsudku *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), vyvodil z okolnosti, že ústredie spoločnosti nachádzajúce sa v jednom členskom štáte a stála prevádzkareň (pobočka) tejto spoločnosti nachádzajúca sa v inom členskom štáte tvoria „jednu a tú istú zdaniteľnú osobu na účely DPH“, záver, že táto zdaniteľná osoba „podlieha *okrem režimu uplatniteľného v [členskom] štáte, v ktorom má ústredie, aj toľkým vnútroštátnym režimom odpočítaní dane, koľko je členských štátov, v ktorých má stále prevádzkarne*“.³¹

67. V bode 35 tohto rozsudku Súdny dvor pokračoval vo svojom zdôvodnení tým, že spresnil, že „keďže spôsoby výpočtu pomernej časti predstavujú základný prvok režimu odpočítania, bolo by vážne ohrozené rozumné rozdelenie oblastí pôsobnosti vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti DPH, ako aj dôvod existencie uvedeného odpočtu, keby sa pri výpočte uplatniteľnej časti na hlavné miesto podnikania [ústredie] zdaniteľnej osoby so sídlom v členskom štáte zohľadnil obrat dosiahnutý *všetkými stálymi prevádzkarňami* [pobočkami], ktoré má táto zdaniteľná osoba v iných členských štátoch“.³²

68. Podľa Súdneho dvora bol tento prístup v súlade alebo prinajmenšom nebol v rozpore so zásadou neutrality DPH, pretože s odvolaním sa na body 67 až 69 návrhov generálneho advokáta v tejto veci³³ konštatoval, že „sa nepreukázalo, že umožnenie zdaniteľnej osobe vypočítať odpočítateľnú čiastku uplatniteľnú na jej ústredie nachádzajúce sa v niektorom členskom štáte po zohľadnení obratu dosiahnutého jej stálymi prevádzkarňami nachádzajúcimi sa v iných členských štátoch mohlo v každom prípade zaistiť lepšie dodržiavanie tejto zásady vo vzťahu k systému, ktorý stanovuje, že zdaniteľná osoba musí v každom členskom štáte, ktorý možno považovať za štát, v ktorom má stálu prevádzkareň v zmysle šiestej smernice, určiť *samostatnú* odpočítateľnú pomernú časť“.³⁴

30 Pozri rozsudok z 9. júna 2016, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* (C-332/14, EU:C:2016:417, bod 31). Tieto ustanovenia však členským štátom ponechávajú značnú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o uplatnenie inej metódy výpočtu za predpokladu, že zvolená metóda zaručí presnejšie určenie odpočítateľnej pomernej časti DPH zaplatenej na vstupe, než je určenie vyplývajúce z metódy rozdelenia podľa obratu. V tomto zmysle pozri rozsudky z 9. júna 2016, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* (C-332/14, EU:C:2016:417, body 32 a 33, ako aj citovaná judikatúra), a zo 16. júna 2016, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, bod 35).

31 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

32 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

33 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:120).

34 Rozsudok z 12. septembra 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 37). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

69. V bode 38 uvedeného rozsudku Súdny dvor doplnil, že „taký spôsob určenia odpočítateľnej pomernej časti uplatniteľnej na ústredie zdaniteľnej osoby by viedol s ohľadom na všetky plnenia nadobudnuté touto zdaniteľnou osobou v členskom štáte, v ktorom má 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 [členského] štátu. Výška uplatniteľnej odpočítateľnej pomernej časti by tak bola skreslená“.³⁵

70. V prvom rade teda z tohto odôvodnenia rozsudku Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) vyplýva len to, že Súdny dvor odmietol všeobecné tvrdenie, ktoré táto spoločnosť obhajovala a podľa ktorého zásada neutrality v podstate vyžaduje, aby bola stanovená celosvetová pomerná časť uplatniteľná na ústredie platiteľa dane, ktorá zohľadňuje obrat *všetkých* pobočiek tejto zdaniteľnej osoby nachádzajúcich sa v iných členských štátoch, než je členský štát jej ústredia.

71. Ako totiž uviedol generálny advokát Cruz Villalón v bode 68 svojich návrhov - na ktoré Súdny dvor odkázal v bode 37 rozsudku Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) -, účelom argumentácie spoločnosti Le Crédit Lyonnais bolo „vyzvať Súdny dvor, aby všeobecne vymedzil *teoretické zásady*, ktorými sa má riadiť určenie odpočítateľnej pomernej časti v prípade spoločnosti, ktorej ústredie so sídlom v jednom členskom štáte sústreďuje výdavky, ktoré sa používajú okrem iného na plnenia uskutočnené jej pobočkami v iných členských štátoch, *bez uvedenia akéhokoľvek číselného údaja* týkajúceho sa celkovej výšky uvedených spoločných výdavkov alebo pomeru zdaniteľných plnení pobočiek, ktoré používajú tieto výdavky, *a akéhokoľvek dôkazu o priamej a bezprostrednej súvislosti*, ktorá podľa judikatúry Súdneho dvora musí existovať medzi výdavkami na vstupe vynaloženými ústredím a plneniami na výstupe uskutočnenými pobočkami, ktoré zakladajú právo na odpočet“.³⁶

72. Argument celosvetovej pomernej časti, ktorý vzniesla spoločnosť Le Crédit Lyonnais, teda naráža najmä na požiadavku, už pripomenutú v bodoch 34 a 46 vyššie, podľa ktorej právo na odpočítanie DPH v zásade vyžaduje, aby tovar a služby nadobudnuté na vstupe mali priamu a bezprostrednú súvislosť s jednou alebo viacerými transakciami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane.³⁷ Súdny dvor navyše na túto judikatúru výslovne reagoval v bode 38 rozsudku Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), keď uviedol, že riešenie presadzované spoločnosťou Le Crédit Lyonnais by znamenalo, že ústredie zdaniteľnej osoby bude mať právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe pri svojich výdavkoch, hoci niektoré z týchto výdavkov nebudú mať „nijakú súvislosť s činnosťami stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa mimo tohto [členského] štátu“, čo by samozrejme skreslilo výšku uplatniteľnej odpočítateľnej pomernej časti.

73. V druhom rade žiadne z vyššie uvedených odôvodnení rozsudku Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), zhrnutých v bodoch 66 až 69 vyššie, neuvádza, že sa na prípad skúmaný v tomto rozsudku má uplatniť len režim odpočítateľnej pomernej časti uplatniteľnej na ústredie zdaniteľnej osoby.

74. Naopak, ako správne uviedli francúzska vláda a Komisia vo svojich pripomienkach v prejednávanej veci, bod 34 rozsudku Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) odporuje tvrdeniu o uplatnení jediného režimu odpočítateľnej pomernej časti, keď uvádza, že jedna zdaniteľná osoba, ktorú tvorí ústredie a pobočka „*podlieha okrem režimu uplatniteľného v [členskom] štáte, v ktorom má ústredie,*

³⁵ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

³⁶ Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:120). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

³⁷ Pozri najmä rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 24); z 29. októbra 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 23).

tolkým vnútroštátnym režimom odpočítaní, koľko je štátov, v ktorých má stále prevádzkarne.³⁸ Bod 37 tohto rozsudku navyše potvrdzuje tento výklad tým, že spresňuje, že zdaniteľná osoba, ktorá má stálu prevádzkarňu v inom členskom štáte, než je členský štát jej ústredia, musí pre túto stálu prevádzkarňu určiť „samostatnú“ odpočítateľnú pomernú časť.

75. Je pravda, že Súdny dvor vo svojej odpovedi na tretiu prejudiciálnu otázku, ktorá mu bola položená vo veci Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), v bode 55 tohto rozsudku uviedol, že „členský štát nemôže na základe ustanovení článku 17 ods. 5 tretieho pododseku [šiestej smernice] dovoliť zdaniteľnej osobe so sídlom na jeho území zohľadniť pri výpočte odpočítateľnej pomernej časti, ktorá je uplatniteľná na oblasť hospodárskej činnosti tejto osoby, *obrat dosiahnutý stálou prevádzkarňou so sídlom mimo tohto [členského] štátu*“.³⁹

76. V nadväznosti na otázky Súdneho dvora a na pojednávajú pred týmto súdom sa spoločnosť Morgan Stanley odvolávala na použitie výrazu „stála prevádzkarňa“ v jednotnom čísle na účely vyvodenia záveru, že bod 55 rozsudku Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) podporuje jej tvrdenie, podľa ktorého je potrebné na základe transakcií uskutočnených výhradne francúzsku pobočkou v prospech svojej klientely vziať do úvahy len odpočítateľnú pomernú časť uplatniteľnú na túto pobočku, a teda bez transakcií uskutočnených londýnskym ústredím v prospech tretích osôb.

77. Hoci nepopieram, že znenie bodu 55 rozsudku Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) je v osobitnom kontexte tohto rozsudku poznačené nejednoznačnosťou, nemyslím si však, že je potrebné mu priznávať taký dosah, ktorý z neho podľa všetkého vyvodzuje spoločnosť Morgan Stanley. V každom prípade tento rozsudok nemožno vykladať tak, že by viedol k vyvráteniu toho, čo bolo uvedené vyššie vo vzťahu k bodom 34 až 38 tohto rozsudku.

78. V tretej prejudiciálnej otázke položenej Súdnu dvoru v danej veci sa totiž vnútroštátny súd pýtal najmä na to, či sa odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku - na ktorú Súdny dvor odpovedal v bodoch 34 až 38 rozsudku Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) - môže v rôznych členských štátoch líšiť v dôsledku možností, ktoré poskytuje článok 17 ods. 5 tretí pododsek, najmä pokiaľ ide o vytváranie samostatných sektorov činnosti.⁴⁰

79. Súdny dvor teda odpovedal na túto otázku záporne. V tejto súvislosti sa držal znenia možnosti, ktorú členským štátom ponúka článok 17 ods. 5 tretí pododsek písm. a) a b) šiestej smernice, t. j. možnosti splnomocniť alebo nútiť „zdaniteľnú osobu, aby určila [odpočítateľnú] časť za každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti“, a v bode 53 rozsudku Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541) vylúčil, že by sa výraz „oblasti činnosti“ mal chápať tak, že sa týka „zemepisných oblastí“.

80. Inými slovami to, čo nie je možné podľa pravidla pre výpočet odpočítateľnej pomernej časti stanoveného v článku 17 ods. 5 *prvého a druhého pododseku* šiestej smernice, pretože neexistuje priama a bezprostredná súvislosť medzi výdavkami vynaloženými ústredím zdaniteľnej osoby, ktoré sa nachádza v jednom členskom štáte, a transakciami všetkých jej pobočiek na výstupe v iných členských štátoch, nemôže byť povolené na základe toho, že sa uplatní možnosť členských štátov stanoviť výpočet odpočítateľnej pomernej časti podľa oblasti činnosti na základe článku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice.

81. Nakoniec argument celosvetovej pomernej časti a argument presadzovaný spoločnosťou Morgan Stanley odporujú článku 17 ods. 2, 3 a 5 šiestej smernice, ako aj článkom 168, 169 a 173 smernice 2006/112, v zmysle výkladu v časti 2 vyššie. Predovšetkým obidva tieto argumenty majú v rozpore so zásadami, ktoré vyplývajú z ustanovení vyššie uvedených článkov, za následok, že na účely odpočítania

38 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

39 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

40 Pozri rozsudok z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, bod 19).

DPH sa zohľadňuje nadobudnutie tovaru alebo služieb, ktoré nemajú priamu a bezprostrednú súvislosť s transakciami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, a preto majú tendenciu ignorovať hospodársku realitu dotknutých situácií. Je však dobre známe, že zohľadnenie hospodárskej reality predstavuje základné kritérium pre aplikáciu spoločného režimu DPH.⁴¹

82. Bod 55 rozsudku z 12. septembra 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541) teda nemožno vykladať tak, ako tvrdí spoločnosť Morgan Stanley.

83. Z toho vyplýva, ako tvrdí francúzska vláda a Komisia v prejednávanej veci, že sa musí použiť len pre kombinácia pravidiel o odpočítateľnej pomernej časti uplatniteľných na jednej strane v členskom štáte registrácie pobočky a na druhej strane v členskom štáte ústredia zdaniteľnej osoby, t. j. tretia možnosť navrhovaná v prvej prejudiciálnej otázke.

84. Logika tohto prístupu, ktorú bolo možné prinajmenšom implicitne vyvodiť z rozsudku z 13. júla 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena* (C-136/99, EU:C:2000:408, body 24 až 28), vyplýva nielen z bodov 34 a 37 rozsudku *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), ale aj z uznesenia z 21. júna 2016, *ESET* (C-393/15, neuvverejnené, EU:C:2016:481).

85. Kombinované uplatňovanie pravidiel o odpočítateľnej pomernej časti členského štátu registrácie pobočky a členského štátu ústredia zdaniteľnej osoby zabezpečuje podľa môjho názoru najlepšíu rovnováhu medzi požiadavkou neutrality DPH a zásadou územnej pôsobnosti. Pokiaľ ide o túto zásadu územnej pôsobnosti, treba totiž pripomenúť, že podľa článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článku 169 písm. a) smernice 2006/112 aj keby transakcia na výstupe zakladala právo na odpočítanie dane v členskom štáte ústredia zdaniteľnej osoby, odpočítanie dane bude povolené len vtedy, ak by táto transakcia zakladala právo na odpočítanie aj v členskom štáte, kde sa odpočítanie uplatňuje, t. j. v členskom štáte pobočky tejto zdaniteľnej osoby.

86. Hoci žiadny z účastníkov konania nepoukázal na tento aspekt, je pravda, že použitie takéhoto riešenia sa môže ukázať ako zložité, už len z toho dôvodu, že toto riešenie vyžaduje kombinované zohľadnenie dvoch daňových právnych úprav. Je tiež pravda, že Súdny dvor niekedy na podporu výkladu ustanovení spoločného systému DPH zdôrazňuje, že je dôležité zabezpečiť právu istotu a správne a jednoznačné uplatnenie ustanovení šiestej smernice a smernice 2006/112,⁴² a najmä jednoduchú správu systému odpočtu dane a presný a riadny výber DPH.⁴³

87. Bez toho, aby som zľahčoval tieto problémy, ich nepovažujem za natolko závažné, aby spochybnil riešenie spočívajúce v kombinovanom použití pravidiel o odpočítateľnej pomernej časti, keďže toto riešenie vyplýva z výkladu článku 17 ods. 2, článku 17 ods. 3 písm. a), článku 17 ods. 5 a článku 19 ods. 1 šiestej smernice a článku 168, článku 169 písm. a) a článkov 173 až 175 smernice 2006/112.

88. Pokiaľ ide o právnu istotu zdaniteľnej osoby, chcel by som pripomenúť, že kombinované uplatnenie pravidiel o odpočítateľnej pomernej časti DPH členského štátu, v ktorom je pobočka registrovaná, a členského štátu, v ktorom sa nachádza ústredie zdaniteľnej osoby, vyplýva v konečnom dôsledku z voľby vykonanej zdaniteľnou osobou pôsobiť v iných členských štátoch, než je členský štát jej

41 Pozri najmä rozsudky z 28. júna 2007, *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397, bod 43); zo 7. októbra 2010, *Loyalty Management UK a Baxi Group* (C-53/09 a C-55/09, EU:C:2010:590, bod 39), a z 22. februára 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 43).

42 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. októbra 2001, *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99, EU:C:2001:526, bod 33), a z 18. júla 2013, *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 37).

43 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2013, *AES-3C Maritza East 1* (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 38).

ústredia prostredníctvom stálych prevádzkarní, a nie vytvorením dcérskych spoločností.⁴⁴ Táto voľba, ktorá nie je nevyhnutne motivovaná len daňovými úvahami, môže skutočne pre zdaniteľnú osobu zahŕňať dodatočné náklady a potrebu poznať pravidlá pre odpočítanie dane dvoch členských štátov. Neznamená to však, že tieto pravidlá nie sú predvídateľné.

89. Pokiaľ ide o riziká, ktorým môžu byť vystavené daňové orgány členských štátov pri získavaní a kontrole príslušných údajov, pripomínam, že tieto orgány disponujú rôznymi nástrojmi pre administratívnu spoluprácu, vrátane výmeny informácií, zameranými najmä na zabezpečenie spoľahlivého a správneho výberu DPH.⁴⁵

90. Vzhľadom na diskusie pred Súdny dvorom sa domnievam, že záverom bude užitočné uviesť niekoľko pripomienok k výpočtu odpočítania dane, pokiaľ vyplýva z kombinovaného použitia pravidiel členského štátu registrácie pobočky a členského štátu, v ktorom sa nachádza ústredie zdaniteľnej osoby.

91. Bez toho, aby som zachádzal do podrobností, ktoré nespádajú do právomoci Súdneho dvora v rámci prejudiciálneho konania,⁴⁶ sa obmedzím len na to, aby som pripomenul, že tento výpočet musí byť založený na zásade použitia výdavkov na transakcie uskutočnené ústredím s tretími osobami.

92. Preto v prvom rade platí, že výdavky, ktoré sú určené výhradne na zdaniteľné transakcie ústredia, musia zakladať právo na úplné odpočítanie dane za predpokladu, že zakladajú právo na odpočítanie dane v členskom štáte, v ktorom sa odpočítanie DPH požaduje, v súlade s článkom 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článkom 169 písm. a) smernice 2006/112.

93. Ďalej výdavky určené výhradne na transakcie oslobodené od dane nemôžu zakladať právo na odpočítanie.⁴⁷ Na tom sa zhodli francúzska a portugalská vláda, ako aj Komisia vo svojich odpovediach na otázku položenú Súdny dvorom.

94. Nakoniec v prípade zmiešaného použitia výdavkov sa odpočítateľná pomerná časť stanoví podľa pravidiel uplatniteľných v členskom štáte ústredia, pričom podiel transakcií zakladajúcich právo na odpočítanie dane povedie k možnosti odpočítať DPH len v prípade, že by zakladal právo na odpočítanie dane aj v členskom štáte, v ktorom je registrovaná pobočka. V tejto súvislosti poznamenávam, že pokiaľ ide o výpočet tejto pomernej časti, postoje francúzskej vlády a Komisie sú rozdielne. Francúzska vláda totiž navrhuje opätovne začleniť do podielu odpočítateľnej časti uplatniteľnej na pobočku obrat, ktorý táto pobočka dosiahla so svojimi zákazníkmi, aby sa na jednej strane zabezpečilo, že sa určí jedna odpočítateľná pomerná časť „za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou“ v zmysle článku 17 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice a článku 173 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112, a na druhej strane, aby sa zabránilo porušeniu zákazu

44 Z iného uhla pohľadu, konkrétne z pohľadu zásady rovnosti zaobchádzania, Súdny dvor v rozsudku z 12. septembra 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C- 388/11, EU:C:2013:541, body 45 až 48) odmietol, že by došlo k porušeniu takejto zásady medzi spoločnosťou pôsobiaceou prostredníctvom pobočky a spoločnosťou pôsobiaceou prostredníctvom dcérskej spoločnosti. Aj keď sa odôvodnenie rozsudku týka vzťahov s tretími krajinami, je rovnako platné aj pre vzťahy medzi členskými štátmi. Zatiaľ čo v prípade spoločnosti so sídlom v jednom členskom štáte, ktorá poskytuje služby prostredníctvom stálej prevádzkare v inom členskom štáte, bude jedinou osobou podliehajúcou DPH v súlade s judikatúrou Súdneho dvora tvoriť ústredie tejto spoločnosti a jej stála prevádzkareň (pobočka), v prípade, že táto spoločnosť poskytuje tie isté služby prostredníctvom dcérskej spoločnosti v inom členskom štáte, bude totiž dcérska spoločnosť na účely DPH považovaná za plnohodnotnú zdaniteľnú osobu v tomto členskom štáte; pozri v tomto zmysle návrhy generálneho advokáta Cruz Villalón vo veci *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:120, bod 72).

45 Konkrétne nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1), ako aj v oblasti vymáhania pohľadávok smernica Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení (Ú. v. EÚ L 84, 2010, s. 1) a vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 1189/2011 z 18. novembra 2011, ktorým sa ustanovujú podrobné pravidlá vykonávania určitých ustanovení smernice Rady 2010/24 (Ú. v. EÚ L 302, 2011, s. 16). Pozri pokiaľ ide o nariadenie č. 904/2010 rozsudok zo 17. decembra 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, body 55 až 59), a pokiaľ ide o smernicu 2010/24 rozsudok z 26. apríla 2018, *Donnellan* (C-34/17, EU:C:2018:282).

46 Ako napríklad otázka podrobného výpočtu odpočítateľnej pomernej časti, ktorý na ilustráciu uviedli zúčastnené strany v rámci svojej argumentácie.

47 Okrem výnimiek uznaných v článku 17 ods. 3 písm. b) a c) šiestej smernice a článku 169 písm. b) a c) smernice 2006/112.

stanovenia odpočítateľnej pomernej časti podľa zemepisných oblastí, ktorý vyplýva z bodu 53 rozsudku z 12. septembra 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541). Komisia naopak vylučuje, aby sa mohol zohľadniť obrat dosiahnutý francúzskou pobočkou s tretími osobami, pretože sa netýka transakcií spojených výlučne s transakciami londýnskeho ústredia.

95. Prikláňam sa k analýze francúzskej vlády.

96. Pripomínam, že zo znenia článku 17 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice a článku 173 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112 vyplýva, že odpočítateľná pomerná časť, ktorá má byť použitá, sa určí „za všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou“. ⁴⁸

97. Je pravda, že tieto ustanovenia sú uvedené v príslušnej kapitole oboch smerníc o DPH, ktorá sa týka „pomerného odpočítania dane“, a majú teda za cieľ definovať režim práva na odpočítanie DPH zaplatenej pri nadobudnutí tovaru a služieb na účely zmiešaného používania, ⁴⁹ teda tie, ktoré sú určené k uskutočneniu transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane a súčasne transakcií, pri ktorých právo na odpočítanie nevzniká. Ide teda o ustanovenia, ktoré upravujú prípad čiastočného odpočítania DPH. ⁵⁰

98. Komisia však z týchto článkov vyvodzuje nesprávny záver, keď v podstate tvrdí, že keďže transakcie uskutočnené francúzskou pobočkou na výstupe v prospech jej klientov vo Francúzsku, ktoré nie sú predmetom sporu vo veci samej, podľa všetkého zakladajú právo na úplné odpočítanie dane, ⁵¹ nespádajú do kategórie transakcií, na ktoré sa vzťahujú vyššie uvedené ustanovenia oboch smerníc o DPH.

99. Komisia totiž prehliada skutočnosť, že jediná odpočítateľná pomerná časť musí byť stanovená nielen na základe zmiešaných výdavkov pobočky, ale aj zmiešaných výdavkov zdaniteľnej osoby v členskom štáte, v ktorom sa odpočítanie požaduje. Pritom „všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou“ nutne zahŕňajú aj všetky transakcie uskutočnené francúzskou pobočkou.

3. O problematike „prípadnej existencie režimu voľby“

100. Na konci svojej prvej prejudiciálnej otázky sa vnútroštátny súd zmieňuje o „prípadnej existencii režimu voľby zdaňovania transakcií [DPH]“, ktorú by Súdny dvor mohol zohľadniť vo svojej odpovedi a ktorá by mohla túto odpoveď ovplyvniť.

101. Okrem voľby zdanenia, ktorú som už spomenul a ktorú vo veci samej vykonala francúzska pobočka v členskom štáte svojej registrácie, pokiaľ ide o jej bankové a finančné operácie - podľa článku 13 C prvého pododseku šiestej smernice a článku 137 ods. 1 smernice 2006/112, ktoré boli prebraté v CGI -, vnútroštátny súd žiadny iný druh voľby neuvádza.

102. Za týchto okolností sa obmedzím na voľbu francúzskej pobočky, ktorú vykonala v členskom štáte svojej registrácie a ktorá musí byť podľa môjho názoru samozrejme zohľadnená pri určení rozsahu práva na odpočítanie dane zdaniteľnej osoby v tomto členskom štáte.

⁴⁸ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁴⁹ Pozri rozsudok zo 16. júna 2016, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, bod 31).

⁵⁰ Pozri rozsudok zo 16. júna 2016, *Kreissparkasse Wiedenbrück* (C-186/15, EU:C:2016:452, bod 32).

⁵¹ Z dôvodu voľby, ktorú francúzska pobočka vykonala vo Francúzsku.

103. V tomto ohľade sa domnievam, že v súlade so zásadou kombinovaného uplatnenia pravidiel pre odpočítanie dane oboch dotknutých členských štátov bude právo francúzskej pobočky na odpočítanie dane v prípade výdavkov vynaložených výhradne v prospech transakcií jej londýnskeho ústredia, ktoré toto ústredie uskutočnilo s tretími osobami, *v prvom rade* závisieť od toho, či pri daných transakciách vzniká v Spojenom kráľovstve právo na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane.

104. Chcel by som pripomenúť, že ak dotknuté transakcie nezakladajú v tomto členskom štáte žiadne právo na odpočítanie dane, DPH zaplatená pri výdavkoch na vstupe nebude môcť byť vo Francúzsku odpočítaná, a to bez ohľadu na to, že si táto pobočka zvolila v prípade bankových a finančných operácií uskutočnených vo Francúzsku postavenie platiteľa DPH. Ako som v podstate uviedol v bodoch 44 až 46 vyššie, článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článok 169 písm. a) smernice 2006/112 totiž nemožno vykladať v tom zmysle, že umožňujú zdaniteľnej osobe, aby mala právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z výdavkov, ktoré majú priamu a bezprostrednú súvislosť s transakciami na výstupe, pri ktorých nevzniká právo na odpočítanie dane, bez ohľadu na miesto, kde sa tieto transakcie uskutočnili.

105. Tento prístup v žiadnom prípade neznamená, na rozdiel od toho, čo uviedla spoločnosť Morgan Stanley vo svojich pripomienkach, že voľba, ktorú pobočka vykonala vo vzťahu k svojim bankovým a finančným operáciám vo Francúzsku, bude zbavená akéhokoľvek potrebného účinku. Táto voľba je absolútne účelná - a dokonca aj potrebná - na to, aby sa francúzskej pobočke priznalo právo na odpočítanie DPH v prípade transakcií, ktoré uskutočňuje v prospech svojich klientov vo Francúzsku. V súlade s článkom 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článkom 169 písm. a) smernice 2006/112 si tiež zachováva všetok svoj potrebný účinok na určenie rozsahu práva pobočky na odpočítanie dane, pokiaľ ide o výdavky, ktoré majú priamu a bezprostrednú súvislosť s transakciami londýnskeho ústredia na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane v Spojenom kráľovstve. Bez tejto voľby by totiž DPH zaplatená na vstupe z takýchto výdavkov nemohla byť vo Francúzsku odpočítaná v súlade s článkom 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článkom 169 písm. a) smernice 2006/112.

106. Po tomto spresnení treba uviesť, že ak pri transakciách na výstupe uskutočnených londýnskym ústredím vzniká právo na odpočítanie dane v členskom štáte, v ktorom sa toto ústredie nachádza, bude potrebné *v druhom rade* overiť, či by podľa francúzskych predpisov pri tých istých transakciách vzniklo právo na odpočítanie dane v súlade s voľbou, ktorú vykonala francúzska pobočka v členskom štáte svojej registrácie, keby sa tieto transakcie uskutočnili v tomto členskom štáte, podľa článku 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článku 169 písm. a) smernice 2006/112.

107. V každom prípade, a aj keď vnútroštátny súd neposkytol v tomto smere žiadne spresnenie, sa tiež zdá, že odkaz na režim voľby odráža prax francúzskeho správcu dane, podľa ktorej je voľba postavenia platiteľa DPH v prípade bankových a finančných operácií osobnou záležitosťou každej stálej prevádzkarne.⁵² Osobná povaha tejto voľby, ktorá vyplýva zo samotnej správnej praxe, samozrejme nemôže predstavovať prekážku plného uplatňovania práva Únie, konkrétne v prejednávanej veci hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane, ktoré sa požaduje vo Francúzsku. Každopádne pripomínam, po prvé, že práve francúzska pobočka uplatňuje právo na odpočítanie dane v členskom štáte, v ktorom je zaregistrovaná, a po druhé, že táto pobočka tvorí s ústredím, ktoré sa nachádza v inom členskom štáte, jedinú zdaniteľnú osobu.

108. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy navrhujem odpovedať na prvú prejudiciálnu otázku takto: Ak sú výdavky, ktoré vznikli pobočke zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa v jednom členskom štáte, spojené výlučne s uskutočnením transakcií ústredia tejto zdaniteľnej osoby, ktoré sa nachádza v druhom členskom štáte, 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, sa majú vykladať v tom

⁵² Pozri stanovisko č. 2010/03 (DPH), zo 14. septembra 2010, BOI-TVA-SECT-50-10-30, č. 140. V tejto súvislosti pozri tiež POTTIER, E.: c. d., s. 132.

zmysle, že z nich vyplýva, že členský štát, v ktorom je registrovaná pobočka, uplatní na tieto výdavky odpočítateľnú pomernú časť pobočky určenú so zreteľom na transakcie, ktoré na výstupe uskutočnilo ústredie s tretími osobami, na základe pravidiel uplatniteľných v tomto členskom štáte a v členskom štáte, v ktorom sa nachádza ústredie tejto zdaniteľnej osoby.

C. O druhej prejudiciálnej otázke

109. Druhá otázka položená vnútroštátnym súdom sa týka pravidiel pre odpočítanie dane, ktoré sa majú uplatniť v prípade, keď sa niektoré výdavky, ktoré vznikli francúzskej pobočke, *použijú bez rozdielu na uskutočnenie jej transakcií v členskom štáte, v ktorom je registrovaná a na uskutočnenie transakcií ústredia*, najmä „z hľadiska pojmu všeobecné náklady a odpočítateľná pomerná časť“.

110. Podľa spoločnosti Morgan Stanley musí byť odpoveď na túto otázku zhodná s odpoveďou navrhovanou pre prvú otázku. Výdavky vynaložené pobočkou, ktoré sa použijú na uskutočnenie jej transakcií v členskom štáte jej registrácie a súčasne na transakcie ústredia, tak predstavujú všeobecné náklady v zmysle judikatúry Súdneho dvora,⁵³ na ktoré treba uplatniť jedinú odpočítateľnú pomernú časť pobočky určenú len na základe transakcií, ktoré uskutočnila v členskom štáte, v ktorom je registrovaná. Toto riešenie musí viesť k záveru, že zmiešané výdavky nemajú priamu súvislosť s internými tokmi vyplývajúcimi z prenesenia nákladov na londýnskej ústredie, ale súvisia s celkovou jeho činnosťou. Právo na odpočítanie dane bude preto podľa spoločnosti Morgan Stanley stanovené na základe pomernej časti vypočítanej podľa obratu dosiahnutého francúzskou pobočkou, čo vzhľadom na voľbu vykonanú touto pobočkou povedie k úplnému odpočítaniu DPH zaplatenej pri týchto výdavkoch.

111. Francúzska vláda, ku ktorej sa pripojila Komisia, sa domnieva, že pokiaľ výdavky vynaložené francúzskou pobočkou spadajú do kategórie všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby, môže vo Francúzsku vzniknúť právo na odpočítanie dane. V tomto prípade sa pre všetky zmiešané výdavky vynaložené francúzskou pobočkou v prospech jedinej zdaniteľnej osoby, ktorú tvorí táto pobočka spolu s londýnskym ústredím, stanoví jedna odpočítateľná pomerná časť.

112. Súhlasím s touto argumentáciou.

113. Po prvé, ako sa zhodujú zúčastnené strany, hoci podľa už ustálenej judikatúry právo na odpočítanie DPH zaplatenej pri nadobudnutí tovaru a služieb na vstupe v zásade predpokladá existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti tohto plnenia s transakciami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane, je toto právo prípustné v prospech zdaniteľnej osoby aj v prípade neexistencie takejto priamej a bezprostrednej súvislosti, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby.⁵⁴

⁵³ Spoločnosť Morgan Stanley v tejto súvislosti odkazuje na rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, body 34 až 36), z 26. mája 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 36), a z 29. októbra 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, body 57 až 60).

⁵⁴ Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 29. októbra 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, body 57 a 58); zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 23 a 24), a zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, body 28 a 29). Navyše pripomínam, že v rozsudku z 13. júla 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408, body 12, 15, 28 a 29), Súdny dvor priznal právo na (čiastočné) vrátenie DPH zaplatenej vo Francúzsku pri výdavkoch vynaložených zdaniteľnou osobou so sídlom v Taliansku, na účely otvorenia jej zastúpenia vo Francúzsku, ktoré boli bez rozdielu použité na transakcie oslobodené od dane a zdaniteľné plnenia platiteľa dane v Taliansku; podľa Súdneho dvora musí byť teda výška vrátenej dane určená na základe odpočítateľnej pomernej časti stanovenej v článku 19 šiestej smernice (ktorý zodpovedá článku 174 smernice 2006/112), prípadne upravenej na základe transakcií, pri ktorých by vzniklo právo na odpočítanie dane, ak by sa uskutočnili v členskom štáte vrátenia dane (t. j. v tejto veci vo Francúzsku).

114. Po druhé v prejednávanej veci podľa môjho názoru z judikatúry citovanej v dvoch predchádzajúcich bodoch - ako aj z povinnosti určiť jednotnú odpočítateľnú pomernú časť pre všetky zmiešané výdavky zdaniteľnej osoby v súlade s článkom 17 ods. 5 druhým pododsekom šiestej smernice a článkom 173 ods. 1 druhým pododsekom smernice 2006/112⁵⁵ - nevyhnutne vyplýva, že pokiaľ majú tieto všeobecné náklady priamu a bezprostrednú súvislosť s *celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby*, treba na účely stanovenia odpočítateľnej pomernej časti uplatniteľnej v členskom štáte registrácie pobočky zohľadniť jednak transakcie pobočky v prospech jej klientov, ako aj transakcie v prospech ústredia tejto zdaniteľnej osoby, ktoré zahŕňajú tieto náklady.

115. Neexistuje totiž žiadny dôvod na to, aby sa postupovalo inak. Vzhľadom na to, že sa transakcie zdaniteľnej osoby na výstupe uskutočňovali čiastočne v inom členskom štáte, mali by sa zohľadniť rovnako, ako by sa zohľadnili, ak by všetky činnosti tejto zdaniteľnej osoby boli vykonávané na území jedného a toho istého členského štátu.

116. Nakoniec, toto riešenie sa mi zdá byť v súlade aj s rozsudkom z 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, body 34 a 53), z dôvodov uvedených v bodoch 70 až 85 a 94 až 99 vyššie.

117. Odpočítateľná pomerná časť bude teda v čitateli obsahovať obrat dosiahnutý francúzskou pobočkou týkajúci sa transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane vo Francúzsku,⁵⁶ ako aj obrat dosiahnutý londýnskym ústredím týkajúci sa transakcií, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie dane v Spojenom kráľovstve a ktoré by zakladali toto právo aj vo Francúzsku.⁵⁷ Menovateľ podielu bude obsahovať obrat týkajúci sa všetkých transakcií uskutočnených francúzskou pobočkou a londýnskym ústredím s tretími osobami.

118. Za týchto podmienok navrhujem Súdnu dvor, aby na druhú prejudiciálnu otázku odpovedal takto: Odpočítateľná pomerná časť DPH zaplatenej pri výdavkoch vynaložených pobočkou zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa v jednom členskom štáte, ktoré sú spojené s uskutočnením transakcií tejto pobočky v členskom štáte, v ktorom je registrovaná a súčasne s uskutočnením transakcií ústredia tejto zdaniteľnej osoby, ktoré sa nachádza v inom členskom štáte, sa má určiť podľa rovnakých pravidiel a postupov, aké platia pre výdavky vynaložené touto pobočkou, ktoré sú určené výlučne na uskutočnenie transakcií tohto ústredia s tretími osobami.

III. Návrh

119. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré predložila Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko), takto:

1. V takom prípade, o aký ide vo veci samej, ak sú výdavky, ktoré vznikli pobočke zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa v jednom členskom štáte, spojené výlučne s uskutočnením transakcií ústredia tejto zdaniteľnej osoby, ktoré sa nachádza v druhom členskom štáte, sa ustanovenia článku 17 ods. 2, 3 a 5 a článku 19 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977, o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, prevzaté v článkoch 168 a 169 a článkoch 173 až 175 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, majú vykladať v tom zmysle, že z nich vyplýva, že členský štát, v ktorom je registrovaná pobočka,

⁵⁵ Pozri v tejto súvislosti body 94 až 99 vyššie.

⁵⁶ Na základe, a to zdôrazňujem, voľby tejto pobočky, ktorú vykonala v tomto členskom štáte.

⁵⁷ V súlade s článkom 17 ods. 3 písm. a), článkom 17 ods. 5 a článkom 19 ods. 1 šiestej smernice, ako aj článkom 169 písm. a), článkom 173 ods. 1 a článkom 174 ods. 1 smernice 2006/112.

uplatní na tieto výdavky odpočítateľnú pomernú časť pobočky určenú so zreteľom na transakcie, ktoré na výstupe uskutočnilo ústredie s tretími osobami, na základe pravidiel uplatniteľných v tomto členskom štáte a v členskom štáte, v ktorom sa nachádza ústredie tejto zdaniteľnej osoby.

2. Odpočítateľná pomerná časť DPH zaplatenej pri výdavkoch vynaložených pobočkou zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa v jednom členskom štáte, ktoré sú spojené s uskutočnením transakcií tejto pobočky v členskom štáte, v ktorom je registrovaná, a súčasne s uskutočnením transakcií ústredia tejto zdaniteľnej osoby, ktoré sa nachádza v inom členskom štáte, sa má určiť podľa rovnakých pravidiel a postupov, aké platia pre výdavky vynaložené touto pobočkou, ktoré sú určené výlučne na uskutočnenie transakcií tohto ústredia s tretími osobami.