



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

24. ledna 2019\*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – Směrnice 2006/112/ES – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Zboží a služby použité jak pro zdanitelná plnění, tak pro plnění osvobozená od daně (zboží a služby pro smíšené použití) – Určení použitelného odpočitatelného podílu – Pobočka společnosti usazená v jiném členském státě, než je stát jejího ústředí – Výdaje vynaložené pobočkou, připadající výhradně na uskutečňování plnění ústředí – Režijní náklady pobočky použité jak pro uskutečňování jejich plnění, tak plnění ústředí“

Ve věci C-165/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Státní rada, Francie) ze dne 29. března 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 3. dubna 2017, v řízení

**Morgan Stanley & Co International plc**

proti

**Ministre de l'Économie et des Finances,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda sedmého senátu vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász a C. Vajda (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. března 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Morgan Stanley & Co International plc C. Aldebertem a C. Reinbold, advokáty,
- za francouzskou vládu D. Colasem, jakož i E. de Moustier, A. Alidière a S. Ghiandoni, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Figueiredem a R. Campos Lairesem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi N. Gossement a R. Lyalem, jako zmocněnci,

\* Jednací jazyk: francouzština.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 3. října 2018,  
vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 2, 3 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jakož i článků 168, 169 a 173 až 175 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Morgan Stanley & Co International plc (dále jen „Morgan Stanley“) a ministre de l'Économie et des Finances (ministr hospodářství a financí, Francie) (dále jen „daňová správa“), jehož předmětem je odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené pařížskou pobočkou společnosti Morgan Stanley (dále jen „pařížská pobočka“) zaprvé z výdajů vynaložených na uskutečnění plnění ústředí nacházejícího se ve Spojeném království a zadruhé z režijních nákladů použitých jak pro uskutečňování plnění ústředí, tak plnění pobočky.

### **Právní rámec**

#### **Šestá směrnice**

- 3 Podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 téhož článku, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.
- 4 Článek 13 část B písm. d) uvedené směrnice stanovil, že finanční operace uvedené v tomto ustanovení jsou osvobozeny od DPH.
- 5 Článek 13 část C téže směrnice stanovil:

„Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě:

[...]

b) plnění uvedených v části B písm. d) [...]

[...]“

- 6 Článek 17 odst. 2, 3 a 5 šesté směrnice stanovil:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

3. Členské státy mohou přiznat [rovněž přiznají] každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení [DPH] uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží a služby použity za účelem

a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

[...]“

7 Článek 19 odst. 1 šesté směrnice zněl takto:

„Podíl odpočitatelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

- v čitateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu, bez DPH, vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a k plněním, u nichž daň není odpočitatelná. Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.“

8 Od 1. ledna 2007 byla v rámci přepracování šesté směrnice ustanovení uvedené směrnice nahrazena ustanoveními směrnice 2006/112.

### ***Směrnice 2006/112***

9 Článek 9 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.“

10 Článek 137 odst. 1 písm. a) této směrnice stanoví, že členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě finančních činností uvedených v čl. 135 odst. 1 písm. b) až g) uvedené směrnice.

11 Článek 168 uvedené směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

12 Článek 169 téže směrnice stanoví:

„Kromě odpočtu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem těchto jejich plnění:

- a) plnění spočívajících v činnostech uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, která byla uskutečněna mimo členský stát, v němž je daná daň splatná nebo byla odvedena, a u kterých by jí vznikl nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tomto členském státě;

[...]“

13 Článek 173 odst. 1 směrnice 2006/112 stanoví:

„V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle článků 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Odpočitatelný podíl se stanoví v souladu s články 174 a 175 pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani.“

14 Článek 174 odst. 1 této směrnice zní takto:

„Odpočitatelný podíl je dán zlomkem, který obsahuje tyto částky:

- a) v čitateli celkovou výši ročního obrátu, bez DPH, vztahujícího se k plněním, u nichž je daň odpočitatelná podle článků 168 a 169;
- b) ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu, bez DPH, vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a k plněním, u nichž daň není odpočitatelná.

[...]“

15 Článek 175 odst. 1 uvedené směrnice stanoví, že odpočitatelný podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru.

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

16 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že pařížská pobočka jakožto stálá provozovna podléhá DPH ve Francii. V této pobočce byly provedeny dvě kontroly účetnictví týkající se DPH za období od 1. prosince 2002 do 30. dubna 2005 a od 1. prosince 2005 do 30. dubna 2009.

17 Při těchto kontrolách bylo zjištěno, že tato pobočka na jedné straně uskutečnila bankovní a finanční operace pro své místní klienty, v jejichž případě si zvolila postavení osoby povinné k DPH, a na straně druhé poskytla služby ústředí nacházejícímu se ve Spojeném království, za něž obdržela vyrovnání bankovními převody. Pařížská pobočka provedla plný odpočet DPH, jež byla uhrazena z výdajů na tyto dvě kategorie plnění.

18 Daňová správa se domnívala, že DPH z pořízení zboží a služeb použitých výhradně pro interní operace prováděné s ústředím nacházejícím se ve Spojeném království nemůže zakládat nárok na odpočet, jelikož tato plnění nespádají do oblasti působnosti DPH, avšak jako zmírňující opatření připustila odpočet části předmětné daně na základě uplatnění odpočitatelného podílu připadajícího na uvedené

ústředí, s výhradou vynětí z nároku na odpočet platných ve Francii. Pokud jde o smíšené výdaje pařížské pobočky, jež připadají na plnění uskutečněná jak s ústředím nacházejícím se ve Spojeném království, tak s jejími klienty, daňová správa se domnívala, že tyto výdaje jsou odpočitatelné pouze částečně, a uplatnila odpočitatelný podíl připadající na uvedené ústředí upravený o obrat pařížské pobočky, u něhož je dán nárok na odpočet, s výhradou vynětí z nároku na odpočet platných ve Francii.

- 19 Vzhledem k těmto opravám vydala daňová správa vůči společnosti Morgan Stanley dodatečné platební výměry DPH. Tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil, Francie) zamítl návrhy společnosti Morgan Stanley, kterými se domáhala zrušení těchto platebních výměrů. Odvolání proti rozhodnutím tohoto soudu zamítl cour administrative d'appel de Versailles (odvolací správní soud ve Versailles).
- 20 Conseil d'État (Státní rada, Francie), ke které byl podán kasační opravný prostředek proti tomuto rozsudku, se táže, pokud jde o výdaje vynaložené pobočkou usazenou v jednom členském státě, které připadají výhradně na uskutečňování plnění jejího ústředí usazeného v jiném členském státě, zda z ustanovení šesté směrnice a směrnice 2006/112 vyplývá, že členský stát registrace pobočky uplatní na tyto výdaje buď odpočitatelný podíl pobočky, nebo odpočitatelný podíl ústředí, anebo zvláštní odpočitatelný podíl, jenž vychází z řešení, ke kterému v oblasti nároku na vrácení dospěl rozsudek ze dne 13. července 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408) a které kombinuje pravidla použitelná v členském státě registrace pobočky s pravidly použitelnými v členském státě registrace ústředí, a to zejména s ohledem na případnou existenci režimu volby podrobení plnění DPH.
- 21 Kromě toho si předkládající soud klade otázku, pokud jde o pravidla použitelná na výdaje vynaložené pobočkou, které byly použity jak k uskutečňování jejich plnění v členském státě, v němž je zaregistrována, tak k plnění jejího ústředí, zejména s ohledem na pojem „režijní náklady“ a odpočitatelný podíl.
- 22 Za těchto podmínek se Conseil d'État (Státní rada) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
  - „1) Musí být v případě, že výdaje vynaložené pobočkou usazenou v jednom členském státě připadají výhradně na uskutečňování plnění jejího ústředí usazeného v jiném členském státě, ustanovení čl. 17 odst. 2, 3 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, která byla převzata v člancích 168, 169 a 173 až 175 [směrnice 2006/112], vykládána v tom smyslu, že z nich vyplývá, že členský stát, v němž je usazena pobočka, uplatní na tyto výdaje odpočitatelný podíl pobočky, který se určí na základě plnění, která tato pobočka uskutečnila ve státě své registrace, a pravidel, jež se uplatní v tomto státě, nebo odpočitatelný podíl ústředí, anebo zvláštní odpočitatelný podíl kombinující pravidla použitelná v členském státě registrace pobočky a členském státě registrace ústředí, a to zejména s ohledem na případnou existenci režimu volby podrobení plnění [DPH]?
  - 2) Jaká pravidla je zapotřebí uplatnit ve zvláštním případě, kdy se výdaje vynaložené pobočkou použijí k uskutečňování jejich plnění ve státě její registrace a k uskutečňování plnění ústředí, zejména s ohledem na pojem „režijní náklady“ a odpočitatelný podíl?“

## K předběžným otázkám

### *K první otázce*

- 23 Úvodem je třeba připomenout, že se spor ve věci v původním řízení týká daňových období od roku 2002 do roku 2009. Za těchto okolností se na tento spor použije jak šestá směrnice, tak směrnice 2006/112, již byla přepracována šestá směrnice s účinností od 1. ledna 2007.
- 24 Dále vzhledem k tomu, že se první otázka týká odpočitatelného podílu, který musí pařížská pobočka uplatnit na výdaje, které vynaložila k uskutečňování plnění ústředí nacházejícího se ve Spojeném království, je třeba mít za to, že se tato otázka týká výdajů vynaložených touto pobočkou, které připadají výhradně na plnění podléhající DPH i plnění osvobozená od této daně v členském státě tohoto ústředí (dále jen „výdaje na smíšené použití“), což bylo ostatně potvrzeno v písemných vyjádřeních společnosti Morgan Stanley.
- 25 Z těchto vyjádření rovněž vyplývá, že režim volby zmíněný v první otázce odkazuje na možnost, již si zvolila pařížská pobočka na základě vnitrostátní právní úpravy, kterou se provádí čl. 13 část C první pododstavec šesté směrnice a čl. 137 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112, podrobit DPH bankovní a finanční operace společnosti Morgan Stanley ve Francii, které by v případě neprovedení této volby byly od této daně osvobozeny.
- 26 Podstatou první otázky předkládajícího soudu tudíž je, zda musí být čl. 17 odst. 2, 3 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, jakož i články 168, 169 a 173 až 175 směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že na výdaje vynaložené pobočkou zaregistrovanou v jednom členském státě, které připadají výhradně na plnění podléhající DPH i plnění osvobozená od této daně, jež byla uskutečněna ústředím této pobočky nacházejícím se v jiném členském státě, je třeba uplatnit odpočitatelný podíl této pobočky, který se určí na základě plnění, která tato pobočka uskutečnila v členském státě své registrace, a pravidel, jež se uplatní v tomto státě, nebo odpočitatelný podíl tohoto ústředí, anebo zvláštní odpočitatelný podíl kombinující pravidla použitelná v členském státě registrace pobočky a členském státě uvedeného ústředí, jestliže se tato pobočka rozhodla podrobit DPH plnění uskutečněná v členském státě své registrace, která by v případě neprovedení této volby byla od této daně osvobozena.
- 27 Aby bylo možné odpovědět na tuto otázku, je třeba zaprvé připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, jež jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla zaplacená za zboží a služby, jež obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy. Tento nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Váže se přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, body 37 a 38, jakož i citovaná judikatura).
- 28 Cílem režimu odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na cíle nebo výsledky z těchto činností vyplývající, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy o sobě DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 39 a citovaná judikatura).
- 29 V tomto ohledu z čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice a z čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 vyplývá, že osoba povinná k dani má nárok v členském státě, v němž uskutečňuje svá vlastní zdanitelná plnění, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží a služby, jsou-li tyto zboží a služby použity na vstupu osobou povinnou k dani pro účely těchto plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 40 a citovaná judikatura).

- 30 Soudní dvůr rozhodl, že k tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudek ze dne 16. července 2015, *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt*, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 23 a citovaná judikatura).
- 31 Kromě toho podle čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice a čl. 169 písm. a) směrnice 2006/112 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně, která je splatná nebo byla odvedena za zboží a služby použité za účelem plnění uskutečněných mimo členský stát uvedený v bodě 29 tohoto rozsudku, která by zakládala nárok na odpočet, pokud by byla uskutečněna v tomto členském státě.
- 32 Nárok na odpočet stanovený v ustanoveních uvedených v přecházejícím bodě tedy existuje za dvojí podmínky, a to, že jsou plnění uskutečněná osobou povinnou k dani v jiném členském státě, než je stát, v němž je DPH splatná nebo byla odvedena za zboží a služby použité k jejich uskutečnění, zdaněna v prvním z těchto členských států, a že by tato plnění byla rovněž zdaněna v případě, že by byla uskutečněna ve druhém z těchto členských států (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. července 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, EU:C:2000:408, bod 28, a ze dne 22. prosince 2010, *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, body 31 a 32).
- 33 Pokud jde o druhou z těchto podmínek, platí, že jelikož v čl. 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice a čl. 169 písm. a) směrnice 2006/112 chybí jakékoli upřesnění, je třeba mít za to, že je tato podmínka splněna zejména v takové situaci, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, ve které jsou plnění zdaněná v členském státě ústředí rovněž zdaněna v členském státě, v němž je zaregistrována pobočka, která vynaložila výdaje připadající na tato plnění, z důvodu volby, kterou tato pobočka provedla podle vnitrostátních právních předpisů, jimiž se provádí čl. 13 část C první pododstavec šesté směrnice a čl. 137 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112.
- 34 Zadržet je třeba připomenout, že čl. 4 odst. 1 šesté směrnice a čl. 9 odst. 1 první pododstavec směrnice 2006/112 definují „osoby povinné k dani“ pro účely DPH jako osoby, které vykonávají „samostatně“ ekonomickou činnost (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 23. března 2006, *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 33, a ze dne 7. srpna 2018, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, bod 40).
- 35 Pokud jde o společnost s ústředím v jednom v členském státě, jejíž pobočka je zaregistrována v jiném členském státě, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě ústředí a pobočky se jedná o jednu a tutéž osobu povinnou k DPH, pokud není prokázáno, že pobočka vykonává samostatně ekonomickou činnost, což je dáno zejména v případě, že nese hospodářské riziko vyplývající z její činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. srpna 2018, *TGE Gas Engineering*, C-16/17, EU:C:2018:647, bod 41 a citovaná judikatura).
- 36 V projednávané věci nic ve spisu, jimž disponuje Soudní dvůr, nenaznačuje, že by pařížská pobočka jednala ve vztahu k ústředí nacházejícímu se ve Spojeném království samostatně ve smyslu judikatury citované v bodě 35 tohoto rozsudku. S výhradou ověření provedeného předkládajícím soudem je tudíž třeba konstatovat, že tato pobočka a toto ústředí tvoří pro účely DPH jedinou osobu povinnou k dani.
- 37 V tomto kontextu je třeba připomenout, že plnění je zdanitelné pouze tehdy, existuje-li mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění (rozsudky ze dne 23. března 2006, *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 34, a ze dne 17. září 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, bod 24).
- 38 Je tudíž třeba uvést, že pokud neexistuje právní vztah mezi pobočkou a jejím ústředím, které společně tvoří jedinou osobu povinnou k dani, představují vzájemná plnění vyměněná mezi těmito subjekty – na rozdíl od zdanitelných plnění uskutečněných s třetími stranami – nezdanitelné interní toky.

- 39 Z toho vyplývá, že pobočka zaregistrovaná v jednom členském státě má v tomto státě nárok na odpočet DPH zatěžující pořízení zboží a služeb, které mají přímou a bezprostřední souvislost s uskutečněním zdanitelných plnění, včetně plnění jejího ústředí usazeného v jiném členském státě, se kterým tato pobočka tvoří jedinou osobu povinnou k dani, a to za předpokladu, že by tato posledně uvedená plnění rovněž zakládala nárok na odpočet, pokud by byla uskutečněna ve státě, v němž je tato pobočka zaregistrována.
- 40 Zatřetí, co se týče zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je podle čl. 173 odst. 1 směrnice 2006/112, který odpovídá čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Za tímto účelem se odpočitatelný podíl stanoví v souladu s články 174 a 175 směrnice 2006/112 pro „všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani“.
- 41 Tento režim odpočitatelného podílu se použije zejména tehdy, když pobočka zaregistrovaná v jednom členském státě vynakládá výdaje pro účely zdanitelných plnění i plnění osvobozených od DPH uskutečněných jejím ústředím usazeným v jiném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. července 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, EU:C:2000:408, body 26 až 28).
- 42 Soudní dvůr měl příležitost upřesnit, že režim odpočtu stanovený v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice a v čl. 173 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 a metody odpočtu, které tento režim zahrnuje, se uplatní pouze na zboží a služby, které osoba povinná k dani používá jak pro ekonomická plnění, u nichž je daň odpočitatelná, tak pro ekonomická plnění, u nichž daň odpočitatelná není, tedy na zboží a služby, jejichž použití je smíšené (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. září 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 40; a ze dne 16. července 2015, *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt*, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 26, jakož i v tomto smyslu rozsudek ze dne 9. června 2016, *Wolfgang und D<sup>r</sup>. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, bod 26).
- 43 Naopak na zboží a služby, které osoba povinná k dani používá pouze pro ekonomická plnění, u nichž je daň odpočitatelná, se čl. 17 odst. 5 šesté směrnice nebo čl. 173 odst. 1 směrnice 2006/112 nevztahuje, nýbrž jejich režim odpočtu upravuje čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nebo článek 168 směrnice 2006/112 (rozsudek ze dne 6. září 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 41).
- 44 Z této judikatury vyplývá, jak Komise v podstatě uvedla na jednání, že upřesnění uvedené v čl. 17 odst. 5 druhém pododstavci šesté směrnice a v čl. 173 odst. 1 druhém pododstavci směrnice 2006/112, podle kterého v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro zdanitelná plnění, tak plnění osvobozená od DPH, se odpočitatelný podíl stanoví „pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani“, odkazuje na všechna výše uvedená plnění, na která připadalo toto zboží a služby ke smíšenému použití pořízené osobou povinnou k dani, s výjimkou ostatních ekonomických plnění uskutečněných touto osobou.
- 45 Pořizuje-li tedy osoba povinná k dani, vedle výdajů na smíšené použití, zboží nebo služby, které jsou použity výhradně pro účely plnění podléhajících DPH, může být DPH zatěžující toto zboží a služby odečtena v plné výši podle čl. 17 odst. 2 a 3 šesté směrnice a článků 168 a 169 směrnice 2006/112 (v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. září 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 27 a citovaná judikatura). Naopak DPH zatěžující zboží a služby použité výhradně pro účely plnění osvobozených od této daně žádný nárok na odpočet nezakládá.
- 46 Z toho vyplývá, že pokud jde o výdaje na smíšené použití vynaložené pobočkou zaregistrovanou v jednom členském státě, které připadají výhradně na zdanitelná plnění i plnění osvobozená od DPH uskutečněná ústředím této pobočky, které je usazeno v jiném členském státě, je třeba uplatnit odpočitatelný podíl, jehož jmenovatel tvoří obrat, bez DPH, vztahující se na všechna tato plnění, s vyloučením ostatních plnění uskutečněných osobou povinnou k dani, a to podle metodiky uvedené v čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, jakož i v článcích 174 a 175 směrnice 2006/112. V tomto ohledu je třeba



uvést, že v souladu s čl. 17 odst. 3 šesté směrnice a čl. 169 písm. a) směrnice 2006/112, jakož i s judikaturou uvedenou v bodě 32 tohoto rozsudku může být do čitatele zlomku, který představuje odpočitatelný podíl, zahrnut pouze obrat bez DPH vztahující se k zdanitelným plněním uskutečněným ústředím, která by zakládala nárok na odpočet rovněž v případě, že by byla uskutečněna v členském státě, ve kterém je pobočka zaregistrována.

- 47 Rovněž je třeba uvést, že odpočitatelný podíl uvedený v předchozím bodě nemusí nutně odpovídat „odpočitatelnému podílu ústředí“, jak je uveden v první položené otázce. Týká se totiž pouze plnění uskutečněných ústředím, na která připadají výdaje na smíšené použití pobočky.
- 48 Společnost Morgan Stanley se domnívá, že členský stát, v němž je pobočka zaregistrována, musí uplatnit na všechny její výdaje vynaložené na vstupu, bez ohledu na jejich souvislost s činností ústředí usazeného v jiném členském státě, odpočitatelný podíl pobočky, který se určí pouze na základě plnění, která tato pobočka uskutečnila v členském státě své registrace. Avšak takový výklad nemůže obstát.
- 49 Pro účely výpočtu odpočitatelného podílu, jež se uplatní na výdaje na smíšené použití pobočky, toto řešení totiž v rozporu s judikaturou uvedenou v bodě 30 tohoto rozsudku nezohledňuje plnění uskutečněná ústředím této pobočky, s kterými mají tyto výdaje přímou a bezprostřední souvislost.
- 50 Tento výklad není vyvrácen judikaturou vycházející z rozsudku ze dne 12. září 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), což je judikatura, kterou společnost Morgan Stanley cituje na podporu své argumentace. Je pravda, že v bodech 40 a 55 uvedeného rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že společnost, jejíž ústředí se nachází na území jednoho členského státu, nemůže pro účely stanovení odpočitatelného podílu DPH použitelného na tuto společnost podle režimu odpočtu stanoveného v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice zohlednit obrat dosažený jejími pobočkami usazenými v jiných členských státech.
- 51 V tomto ohledu je však třeba připomenout, jak vyplývá zejména z bodu 19 uvedeného rozsudku, že Soudnímu dvoru byla v této věci položena otázka ohledně možnosti zohlednit celkový obrat těchto poboček, chápaný jako všechny jejich příjmy. Soudní dvůr tak zejména zdůraznil, v bodě 38 rozsudku ze dne 12. září 2013, *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), že zohlednění obratu dosaženého všemi stálými provozovny, které má osoba povinná k dani v jiných členských státech, při stanovování odpočitatelného podílu ústředí by vedlo ke zvýšení podílu DPH, kterou toto ústředí může odpočítat, ze všech zařízení uskutečněných osobou povinnou k dani v členském státě, v němž se nachází její ústředí, přestože některá z těchto zařízení nemají žádnou souvislost s činnostmi stálých provozoven usazených mimo území tohoto státu. V důsledku toho by hodnota použitelného odpočitatelného podílu byla zkreslena.
- 52 Z toho vyplývá, že v uvedeném rozsudku Soudní dvůr vyloučil, aby byl při výpočtu odpočitatelného podílu ústředí osoby povinné k dani zohledněn obrat poboček nacházejících se v jiných členských státech, a to z důvodu, že přinejmenším část tohoto obratu neměla žádnou souvislost s zařízeními uskutečněnými na vstupu tímto ústředím. Z toho důvodu Soudní dvůr nezamýšlel vyloučit, aby při určení rozsahu nároku na odpočet stálé provozovny osoby povinné k dani, která se nachází v jednom členském státě, byla zohledněna plnění uskutečněná stálou provozovnou téže osoby povinné k dani nacházející se v jiném členském státě, která mají přímou a bezprostřední souvislost s výdaji, které nesla první z těchto stálých provozoven.
- 53 Kromě toho výpočet poměrného podílu připadajícího na uvedená plnění uskutečněná uvedeným ústředím nemůže být založen ani na obratu, který tato pobočka uskutečňuje s tímto ústředím, jak navrhuje francouzská vláda. Jak bylo připomenuto v bodě 38 tohoto rozsudku, tento obrat sestává z nezdanitelných vnitřních toků osoby povinné k dani, zatímco podle čl. 17 odst. 5 šesté směrnice a čl. 173 odst. 1 směrnice 2006/112 je třeba při výpočtu odpočitatelného podílu zohlednit zdanitelná plnění i plnění osvobozená od DPH, která osoba povinná k dani uskutečňuje s třetími stranami.

54 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2, 3 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, jakož i články 168, 169 a 173 až 175 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že na výdaje vynaložené pobočkou zaregistrovanou v jednom členském státě, které připadají výhradně na plnění podléhající DPH i plnění osvobozená od této daně, jež byla uskutečněna ústředím této pobočky usazeným v jiném členském státě, je třeba uplatnit odpočitatelný podíl, který je dán zlomkem, v jehož jmenovateli je obrat bez DPH tvořený pouze těmito plněními a v jehož čitateli jsou zdanitelná plnění, která by rovněž zakládala nárok na odpočet v případě, že by byla uskutečněna v členském státě, v němž je uvedena pobočka zaregistrována, včetně případu, kdy tento nárok na odpočet vyplývá z volby, kterou tato pobočka provedla, podrobit DPH plnění uskutečněná v tomto státě.

### *K druhé otázce*

55 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, jak je třeba vykládat čl. 17 odst. 2, 3 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, jakož i články 168, 169 a 173 až 175 směrnice 2006/112 za účelem určení odpočitatelného podílu, který se uplatní na režijní náklady pobočky zaregistrované v jednom členském státě, které se použijí jak na plnění uskutečněná touto pobočkou v tomto státě, tak na plnění uskutečněná jejím ústředím usazeným v jiném členském státě.

56 V tomto ohledu je třeba připomenout, že existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je ve smyslu judikatury citované v bodě 30 tohoto rozsudku v zásadě nezbytná k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu a aby mohl být určen rozsah takového nároku. Nárok na odpočet DPH, kterou bylo zatíženo pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou jedním z prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28 a citovaná judikatura).

57 Kromě toho je nárok na odpočet daně nicméně rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních nákladů této osoby a jsou jako takové prvky spoluurčujícími cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29 a citovaná judikatura).

58 Za těchto podmínek platí, že pokud ekonomickou činností osoby povinné k dani tvoří jak zdanitelná plnění, tak plnění osvobozená od DPH, je třeba na režijní náklady této osoby uplatnit režim odpočtu stanovený v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice a čl. 173 odst. 1 směrnice 2006/112. V souladu s úvahami uvedenými v bodech 40 až 46 tohoto rozsudku musí odpočitatelný podíl týkající se těchto režijních nákladů vycházet ze všech ekonomických plnění uskutečněných osobou povinnou k dani, a to podle metodiky uvedené v čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, jakož i v člancích 174 a 175 směrnice 2006/112.

59 Pokud jde o odpočitatelný podíl, jenž je třeba uplatnit na režijní náklady pobočky zaregistrované v jednom členském státě, pokud osoba povinná k dani uskutečňuje plnění jak v tomto státě, tak v členském státě, v němž je usazeno její ústředí, musí být v čitateli zlomku tvořícího tento odpočitatelný podíl kromě zdanitelných plnění uskutečněných touto pobočkou pouze zdanitelná plnění uskutečněná tímto ústředím, která by zakládala nárok na odpočet rovněž v případě, že by byla uskutečněna v členském státě, v němž je tato pobočka zaregistrována.

60 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2, 3 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, jakož i články 168, 169 a 173 až 175 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že za účelem určení odpočitatelného podílu, jenž se uplatní na režijní náklady pobočky zaregistrované v jednom členském státě, které byly vynaloženy jak na plnění této pobočky uskutečněná v tomto státě, tak na plnění uskutečněná ústředím této pobočky usazeným v jiném členském státě, je třeba ve jmenovateli zlomku tvořícího tento odpočitatelný podíl zohlednit plnění uskutečněná jak touto pobočkou, tak tímto ústředím, přičemž je třeba upřesnit, že v čitateli uvedeného zlomku musí být kromě zdanitelných plnění uskutečněných toutéž pobočkou pouze zdanitelná plnění uskutečněná uvedeným ústředím, která by zakládala nárok na odpočet rovněž v případě, že by byla uskutečněna v členském státě, v němž je dotyčná pobočka zaregistrována.

### **K nákladům řízení**

61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 17 odst. 2, 3 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, jakož i články 168, 169, 173 až 175 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že na výdaje vynaložené pobočkou zaregistrovanou v jednom členském státě, které připadají výhradně na plnění podléhající dani z přidané hodnoty i plnění osvobozená od této daně, jež byla uskutečněna ústředím této pobočky usazeným v jiném členském státě, je třeba uplatnit odpočitatelný podíl, který je dán zlomkem, v jehož jmenovateli je obrat bez daně z přidané hodnoty tvořený pouze těmito plněními a v jehož čitateli jsou zdanitelná plnění, která by rovněž zakládala nárok na odpočet v případě, že by byla uskutečněna v členském státě, v němž je uvedená pobočka zaregistrována, včetně případu, kdy tento nárok na odpočet vyplývá z volby, kterou tato pobočka provedla, podrobit dani z přidané hodnoty plnění uskutečněná v tomto státě.
- 2) Článek 17 odst. 2, 3 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice 77/388, jakož i články 168, 169, 173 až 175 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že za účelem určení odpočitatelného podílu, jenž se uplatní na režijní náklady pobočky zaregistrované v jednom členském státě, které byly vynaloženy jak na plnění této pobočky uskutečněná v tomto státě, tak na plnění uskutečněná ústředím této pobočky usazeným v jiném členském státě, je třeba ve jmenovateli zlomku tvořícího tento odpočitatelný podíl zohlednit plnění uskutečněná jak touto pobočkou, tak tímto ústředím, přičemž je třeba upřesnit, že v čitateli uvedeného zlomku musí být kromě zdanitelných plnění uskutečněných toutéž pobočkou pouze zdanitelná plnění uskutečněná uvedeným ústředím, která by zakládala nárok na odpočet rovněž v případě, že by byla uskutečněna v členském státě, v němž je dotyčná pobočka zaregistrována.

Podpisy.