

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (petrti senat)

z dne 24. januarja 2019(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva 77/388/EGS – Direktiva 2006/112/ES – Odbitek vstopnega davka – Blago in storitve, uporabljeni hkrati za obdavčljive in oproščene transakcije (blago in storitve za mešano uporabo) – Določitev odbitnega deleža, ki se uporablja – Podružnica s sedežem v državi članici, ki ni država članica sedeža družbe – Izdatki, ki jih ima podružnica in ki so izključno namenjeni opravljanju transakcij sedeža – Splošni stroški podružnice, ki prispevajo k opravljanju tako svojih transakcij kot transakcij sedeža“

V zadevi C-165/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija) z odločbo z dne 29. marca 2017, ki je prispela na Sodišče 3. aprila 2017, v postopku

Morgan Stanley & Co International plc

proti

Ministre de l'Économie et des Finances,

SODIŠČE (petrti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik sedmega senata v funkciji predsednika petrttega senata, K. Jürimäe, sodnica, C. Lycourgos, E. Juhász in C. Vajda (poročevalci), sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 1. marca 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Morgan Stanley & Co International plc C. Aldebert in C. Reinbold, avocats,
- za francosko vlado D. Colas, E. de Moustier, A. Alidière in S. Ghiandoni, agenti,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, M. Figueiredo in R. Campos Laires, agenti,
- za Evropsko komisijo N. Gossement in R. Lyal, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 3. oktobra 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(2), (3) in (5) in člena 19(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) ter členov 168, 169 in od 173 do 175 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Morgan Stanley & Co International plc (v nadaljevanju: Morgan Stanley) in ministre de l'Économie et des Finances (minister za gospodarstvo in finance, Francija) (v nadaljevanju: davčna uprava) glede odbitka davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je plačala pariška podružnica družbe Morgan Stanley (v nadaljevanju: pariška podružnica), prvič, za izdatke za izvedbo transakcij sedeža v Združenem kraljestvu in, drugič, za splošne stroške v zvezi z izvajanjem tako transakcij sedeža kot transakcij podružnice.

Pravni okvir

Šesta direktiva

3 V skladu s členom 4(1) Šeste direktive je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz člena 4(2) te direktive, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

4 Člen 13(B)(d) navedene direktive je določal, da se transakcije, ki so navedene v tej določbi, oprostitijo DDV.

5 Člen 13(C) te direktive je določal:

„Države članice lahko dovolijo davkoplačevalcem [davčnim zavezancem] pravico do izbire za obdavčitev v primerih:

[...]

(b) transakcij iz B(d) [...]

[...]“

6 Člen 17(2), (3) in (5) Šeste direktive je določal:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali vračila [DDV] iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljenih v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države;

[...]

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten, je odbiten samo takšen delež [DDV], ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

[...]“

7 Člen 19(1) Šeste direktive je določal:

„Odbitni delež po prvem pododstavku člena 17(5) se določi z ulomkom, ki ima:

– v števcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, pri katerih je [DDV] odbiten po členu 17(2) in (3),

– v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten. Države članice lahko v imenovalcu vključijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz člena 11A(1)(a).

Delež se določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati naslednjega celega števila.“

8 Od 1. januarja 2007 so bile v okviru prenovitve Šeste direktive njene določbe nadomeščene z določbami Direktive 2006/112.

Direktiva 2006/112

9 Člen 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“

10 Člen 137(1)(a) te direktive določa, da države članice lahko dodelijo davčnim zavezancem pravico do izbire obdavčitve finančnih transakcij iz člena 135(1), od (b) do (g), navedene direktive.

11 Člen 168 navedene direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

12 Člen 169 iste direktive določa:

„Razen odbitka iz člena 168 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena,

Se se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), opravljene zunaj države članice, v kateri je davek dolgovan ali plačan, v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka DDV, če bi bile opravljene v tej državi članici;

[...]"

13 Člen 173(1) Direktive 2006/112 določa:

„Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije iz členov 168, 169 in 170, pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

Odbitni delež se doloži v skladu s členoma 174 in 175 za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.“

14 Člen 174(1) te direktive določa:

„Odbitni delež se doloži z ulomkom, ki vsebuje naslednje zneske:

(a) v števcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je dana pravica do odbitka DDV po členih 168 in 169;

(b) v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih ni dana pravica do odbitka DDV.

[...]"

15 Člen 175(1) navedene direktive določa, da se odbitni delež doloži na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži na število, ki ne presega naslednjega celega števila.

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

16 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je pariška podružnica, kot stalna poslovna enota, zavezanica za DDV v Franciji. V tej podružnici sta bili opravljeni dve knjigovodski preverjanji v zvezi s tem davkom za obdobji od 1. decembra 2002 do 30. aprila 2005 in od 1. decembra 2005 do 30. aprila 2009.

17 Pri teh preverjanjih je bilo ugotovljeno, da je ta podružnica, prvič, opravljala bančne in finančne transakcije za svoje lokalne stranke, v zvezi s katerimi se je odločila za zavezanost za plačilo DDV, in drugič, da je ponujala storitve za sedež v Združenem kraljestvu, v zameno za katere je prejela nakazila. Podružnica je odbila celotni DDV, ki je bil obračunan na izdatke v zvezi s temi kategorijama storitev.

18 Davčna uprava je menila, da glede DDV, obračunanega na pridobitev blaga in storitev, uporabljenih izključno za notranje transakcije, opravljene s sedežem v Združenem kraljestvu, ne more obstajati pravica do odbitka, ker te transakcije ne spadajo na področje uporabe DDV, vendar je vseeno zaradi omilitve dopustila odbitek dela zadevnega davka na podlagi odbitnega deleža navedenega sedeža, ob upoštevanju izjem od pravice do odbitka, veljavnih v Franciji. Kar zadeva mešane izdatke, povezane s transakcijami, ki so bile opravljene hkrati s sedežem v Združenem kraljestvu in s strankami pariške podružnice, je davčna uprava menila, da so le delno odbitni, in uporabila odbitni delež navedenega sedeža, popravljen s prometom pariške podružnice, pri katerem je davek odbiten, ob upoštevanju izjem od pravice do odbitka, veljavnih v Franciji.

19 Na podlagi teh preverjanj je davčna uprava na družbo Morgan Stanley naslovila odločbe o odmeri zahtevanega DDV. Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu, Francija) je zavrnilo zahteve družbe Morgan Stanley za odpis teh davkov. Pritožbe, ki so bile vložene zoper sodbe tega sodišča, je cour administrative d'appel de Versailles (višje upravno sodišče v Versaillesu, Francija) zavrnilo.

20 Conseil d'État (državni svet, Francija), pri katerem je bila vložena pritožba zoper sodbo, izdano v postopku s pritožbo, se sprašuje, prvič, kar zadeva izdatke, ki jih ima podružnica, ustanovljena v prvi državi članici, in ki so namenjeni izključno opravljanju transakcij njenega sedeža, ki je v drugi državi članici, ali določbe Šeste direktive in določbe Direktive 2006/112 zahtevajo, da država članica registracije podružnice za te izdatke uporabi odbitni delež podružnice, odbitni delež sedeža ali poseben odbitni delež, po zgledu rešitve, ki je bila v zvezi s pravico do vračila uporabljena v sodbi z dne 13. julija 2000, Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), ki združuje pravila, ki se uporabljajo v državah članicah registracije podružnice in sedeža, zlasti glede na morebiten obstoj možnosti izbire glede obdavčitve transakcij z DDV.

21 Na drugi strani se predložitveno sodišče sprašuje o pravilih, ki se uporabljajo za izdatke, ki jih je imela podružnica, ter ki prispevajo k izvedbi njenih transakcij v njeni državi članici registracije in transakcij njenega sedeža, zlasti z vidika pojma splošnih stroškov in odbitnega deleža.

22 V teh okoliščinah je Conseil d'État prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Kadar so izdatki, ki jih ima podružnica, ustanovljena v prvi državi članici, namenjeni izključno opravljanju transakcij njenega sedeža, ki je v drugi državi članici, ali je treba določbe členov 17(2), (3) in (5) ter 19(1) Šeste direktive [...], povzete v členih 168, 169 in od 173 do 175 Direktive [2006/112], razlagati tako, da pomenijo, da država članica podružnice za te izdatke uporabi odbitni delež podružnice, določen glede na transakcije, ki jih je ta opravila v državi registracije, in pravila, ki veljajo v tej državi, ali pa odbitni delež sedeža ali celo poseben odbitni delež, ki združuje pravila, ki se uporabljajo v državah članicah registracije podružnice in sedeža, zlasti glede na morebiten obstoj možnosti izbire glede obdavčitve transakcij z [DDV]?

2. Katera pravila je treba uporabiti v posebnem primeru, ko izdatki, ki jih ima podružnica, prispevajo k opravljanju njenih transakcij v njeni državi registracije in opravljanju transakcij sedeža, zlasti z vidika pojma splošnih stroškov in odbitnega deleža?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

23 Najprej je treba poudariti, da se spor o glavni stvari nanaša na davčni obdobji od leta 2002 do leta 2009. V teh okoliščinah se tako Šesta direktiva kot Direktiva 2006/112, s katero je bila s 1.

januarjem 2007 Šesta direktiva prenovljena, uporabljata za ta spor.

24 Poleg tega, glede na to, da se prvo vprašanje nanaša na odbitni delež, ki ga mora pariška podružnica uporabiti za izdatke, ki jih je imela pri opravljanju transakcij sedeža, ki je v Združenem kraljestvu, je treba ugotoviti, da se to vprašanje nanaša na izdatke, ki jih nosi ta podružnica in ki so izključno namenjeni hkrati za transakcije, ki so predmet DDV, in za transakcije, ki so v državi članici navedenega sedeža tega davka oproščene (v nadaljevanju: izdatki za mešano uporabo), kar je bilo poleg tega potrjeno v pisnih stališih družbe Morgan Stanley.

25 Iz teh stališ je razvidno tudi, da se možnost izbire, ki je navedena v prvem vprašanju, nanaša na možnost, ki jo je pariška podružnica izbrala – v skladu z nacionalno zakonodajo, s katero sta prenesena člen 13 C, prvi odstavek, Šeste direktive in člen 137(1)(a) Direktive 2006/112 – za obdavčitev z DDV bančnih in finančnih transakcij družbe Morgan Stanley v Franciji, ki bi bile tega davka oproščene, če ta izbira ne bi bila opravljena.

26 Predložitveno sodišče torej s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17(2), (3) in (5) ter člen 19(1) Šeste direktive ter člene 168, 169 in od 173 do 175 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba za izdatke, ki jih ima podružnica, registrirana v neki državi članici, ter ki so namenjeni izključno hkrati za opravljanje transakcij, ki so predmet DDV, in transakcij, ki so tega davka oproščene in ki jih opravi sedež te podružnice, ki je v drugi državi članici, uporabiti odbitni delež navedene podružnice, določen glede na transakcije, ki jih je ta opravila v svoji državi registracije, in glede na pravila, ki veljajo v tej državi, ali pa odbitni delež sedeža ali celo poseben odbitni delež, ki združuje pravila, ki se uporabljajo v državi članici registracije same podružnice, in pravila, ki se uporabljajo v državi članici navedenega sedeža, če se je zadnjenavedena odločila, da z DDV obdavči transakcije, ki se opravijo v državi članici njene registracije in ki bi bile tega davka oproščene, če ta izbira ne bi bila opravljena.

27 Za odgovor na to vprašanje je treba, prvič, opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je bilo vzpostavljeno z zakonodajo Unije. Ta pravica do odbitka je sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne more biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točki 37 in 38 ter navedena sodna praksa).

28 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali izid, obdavčijo popolnoma nevtralno, če se zanje načeloma plačuje DDV (sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točka 39 in navedena sodna praksa).

29 V zvezi s tem iz člena 17(2)(a) Šeste direktive in člena 168(a) Direktive 2006/112 izhaja, da ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja svoje obdavčene transakcije, pravico, da od zneska davka, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga dolguje ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, če je davčni zavezanec to blago ali te storitve uporabil za potrebe svojih transakcij (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točka 40 in navedena sodna praksa).

30 Sodišče je tako presodilo, da morajo za to, da bi bil DDV odbiten, imeti vstopne transakcije neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka. Pravica do odbitka DDV, obračunanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, je namreč pogojena s tem, da so stroški za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih

izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (sodba z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schifffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 23 in navedena sodna praksa).

31 Poleg tega je v skladu s členom 17(3)(a) Šeste direktive in členom 169(a) Direktive 2006/112 davčni zavezanec upravičen do odbitka davka, ki ga dolguje ali ga je plačal za blago ali storitve, uporabljene za transakcije, opravljene zunaj države članice, navedene v točki 29 te sodbe, v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka, če bi bile te transakcije opravljene v navedeni državi članici.

32 Pravica do odbitka, ki je določena v določbah, ki sta navedeni v prejšnji točki, torej obstaja ob upoštevanju dveh pogojev, in sicer, prvi, transakcije davčnega zavezanca, ki so opravljene v državi članici, ki ni država, v kateri je DDV treba plačati ali je bil plačan za blago in storitve, uporabljene za opravljanje teh transakcij, se obdavčijo v prvi od teh držav članic, in drugi, te transakcije se obdavčijo, tudi če so bile opravljene v drugi državi članici (glej v tem smislu sodbi z dne 13. julija 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, EU:C:2000:408, točka 28, in z dne 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, točki 31 in 32).

33 Kar zadeva drugega od teh pogojev, je treba – ker ni drugačnega pojasnila v členu 17(3)(a) Šeste direktive in členu 169(a) Direktive 2006/112 – šteti, da je ta med drugim izpolnjen v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem so transakcije, ki so obdavčene v državi članici sedeža, obdavčene tudi v državi članici registracije podružnice, ki je krila s tem povezane stroške, zaradi izbire, ki jo je opravila ta podružnica na podlagi nacionalne zakonodaje, s katero sta prenesena člen 13 C, prvi odstavek, Šeste direktive in člen 137(1)(a) Direktive 2006/112.

34 Drugi, opozoriti je treba, da so v členu 4(1) Šeste direktive in členu 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 „davčni zavezanci“ za namene DDV opredeljeni kot osebe, ki „neodvisno“ opravljajo ekonomsko dejavnost (glej v tem smislu sodbi z dne 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, točka 33, in z dne 7. avgusta 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, točka 40).

35 Kar zadeva družbo, katere sedež je v določeni državi članici in katere podružnica je registrirana v drugi državi članici, iz sodne prakse Sodišča izhaja, da sta sedež in podružnica en sam zavezanec za DDV, razen če se ugotovi, da podružnica opravlja neodvisno gospodarsko dejavnost, kar bi zlasti veljalo, če bi ta nosila gospodarsko tveganje, ki izhaja iz njene dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 7. avgusta 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, točka 41 in navedena sodna praksa).

36 V obravnavanem primeru noben element v spisu, ki je na voljo Sodišču, ne dopušča domneve, da pariška podružnica deluje neodvisno od sedeža, ki je v Združenem kraljestvu, v smislu sodne prakse, navedene v točki 35 te sodbe. Zato in brez poseganja v preverjanje, ki ga opravi predložitveno sodišče, je treba šteti, da sta ta podružnica in ta sedež en sam davčni zavezanec za namene DDV.

37 V tem okviru je treba opozoriti, da je storitev obdavčljiva samo, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne storitve (sodbi z dne 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, točka 34, in z dne 17. septembra 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, točka 24).

38 Zato je treba ugotoviti, da so, če ni pravnega razmerja med podružnico in njenim sedežem, ki sta skupaj en sam davčni zavezanec, vzajemne storitve, ki se izmenjajo med tema subjektoma, notranji tokovi, ki niso obdavčljivi, za razliko od obdavčljivih transakcij, ki se opravijo s tretjimi

osebami.

39 Iz tega sledi, da je podružnica, ki je registrirana v določeni državi članici, v tej državi upravičena do odbitka DDV, obračunanega za pridobljeno blago in storitve, ki imajo neposredno in takojšnjo povezavo z opravljanjem obdavčenih transakcij, vključno s transakcijami njenega sedeža v drugi državi članici, ki je skupaj s to podružnico en sam davčni zavezanec, če zadnje navedene transakcije dajejo tudi pravico do odbitka, kadar so bile opravljene v državi registracije navedene podružnice.

40 Tretjič, za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja hkrati za transakcije, pri katerih ima pravico do odbitka, in za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka, je odbitek v skladu s členom 173(1) Direktive 2006/112, ki ustreza členu 17(5) Šeste direktive, možen le za del DDV, ki je sorazmeren znesku, ki se nanaša na prve transakcije. V ta namen je treba odbitni delež določiti v skladu s členoma 174 in 175 Direktive 2006/112 „za vse transakcije, ki jih opravi davčni zavezanec“.

41 Ta sistem deleža se uporablja zlasti, če podružnici, registrirani v določeni državi članici, nastanejo izdatki za potrebe obdavčljivih transakcij ter transakcij, ki so oproščene DDV in ki jih opravi njen sedež, ki je v drugi državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 13. julija 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, EU:C:2000:408, točke od 26 do 28).

42 Sodišče je imelo priložnost pojasniti, da se sistem odbitka iz člena 17(5) Šeste direktive in člena 173(1) in (2) Direktive 2006/112 ter metode odbitka, ki jih ta sistem zajema, uporabljajo le za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporabi hkrati za gospodarske transakcije, za katere je priznana pravica do odbitka, in za gospodarske transakcije, za katere ni priznana pravica do odbitka, in sicer gre za blago in storitve, ki imajo mešano uporabo (glej v tem smislu sodbe z dne 6. septembra 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 40; z dne 16. julija 2015, *Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt*, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 26, in z dne 9. junija 2016, *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, točka 26).

43 Nasprotno pa blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporabi izključno za izvajanje gospodarskih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka, ne spadajo na področje uporabe člena 17(5) Šeste direktive ali člena 173(1) Direktive 2006/112, ampak spadajo, kar zadeva sistem odbitka, na področje uporabe člena 17(2) prve od teh direktiv in člena 168 druge od teh direktiv (sodba z dne 6. septembra 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 41).

44 Iz te sodne prakse izhaja, da se, kot je Komisija v bistvu poudarila na obravnavi, pojasnilo iz člena 17(5), drugi pododstavek, Šeste direktive in iz člena 173(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, v skladu s katerim se za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja hkrati za opravljanje obdavčljivih transakcij in transakcij, ki so oproščene DDV, pri čemer se odbitni delež doloži „za vse transakcije, ki jih opravi davčni zavezanec“, nanaša na vse zgoraj navedene transakcije, ki so jim bili to blago in te storitve z mešano rabo, ki jih je pridobil davčni zavezanec, namenjeni, razen na druge gospodarske transakcije, ki jih je ta izvedel.

45 Ker ob izdatkih za mešano uporabo davčni zavezanec pridobi blago in storitve, ki se uporabijo izključno za transakcije, ki so predmet DDV, se lahko DDV, ki se obračuna za to blago in te storitve, v celoti odbije v skladu s členom 17(2) in (3) Šeste direktive ter členoma 168 in 169 Direktive 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 27 in navedena sodna praksa). Nasprotno pa DDV, ki se obračuna za blago in storitve, ki se uporabljajo izključno za potrebe morebitnih transakcij, ki bi bile tega davka oproščene, ni mogoče odbiti.

46 Iz tega sledi, da je glede izdatkov za mešano uporabo, ki jih je imela podružnica, registrirana v določeni državi članici, in ki so izključno namenjeni hkrati za obdavčene transakcije ter za transakcije, ki so oproščene DDV in ki jih opravi sedež te podružnice, ki je v drugi državi članici, treba uporabiti odbitni delež, katerega imenovalec tvori promet, brez DDV, ki se nanaša na vse transakcije, z izjemo drugih transakcij, ki jih je davčni zavezanec opravil v skladu z metodo iz člena 19(1) Šeste direktive ter členov 174 in 175 Direktive 2006/112. V zvezi s tem je treba pojasniti, da je lahko v skladu s členom 17(3) Šeste direktive in členom 169(a) Direktive 2006/112 ter sodno prakso, navedeno v točki 32 te sodbe, v števcu ulomka, ki predstavlja odbitni delež, zgolj promet, brez DDV, ki se nanaša na obdavčene transakcije, ki jih je opravil sedež in ki bi dale tudi pravico do odbitka, če bi bile opravljene v državi članici registracije podružnice.

47 Pojasniti je še treba, da odbitnega deleža, ki je naveden v prejšnji točki, ni nujno mogoče opredeliti kot „odbitni delež sedeža“, kot je naveden v prvem zastavljenem vprašanju. Upoštevne so namreč le transakcije, ki jih opravi sedež in za katere so bili namenjeni izdatki podružnice za mešano uporabo.

48 Družba Morgan Stanley trdi, da mora država članica, v kateri je podružnica registrirana, za vse svoje vstopne izdatke, ne glede na njihovo povezavo z dejavnostjo sedeža, ki je v drugi državi članici, uporabiti odbitni delež podružnice, ki je določen na podlagi zgolj transakcij, ki jih je ta opravila v državi članici svoje registracije. Vendar pa te razlage ni mogoče sprejeti.

49 Za namene izražena odbitnega deleža, ki se uporabi za izdatke podružnice za mešano uporabo, se pri tej rešitvi namreč v nasprotju s sodno prakso, navedeno v točki 30 te sodbe, ne upoštevajo transakcije, ki jih je opravil sedež te podružnice ter s katerimi imajo ti izdatki neposredno in takojšnjo povezavo.

50 Te razlage ni mogoče ovreči s sodno prakso, ki izhaja iz sodbe z dne 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), in ki jo družba Morgan Stanley navaja v utemeljitev svojih trditev. Res je, da je Sodišče v točkah 40 in 55 te sodbe presodilo, da za določitev odbitnega deleža DDV, ki se za družbo s sedežem v neki državi članici uporabi na podlagi sistema odbitka iz člena 17(5) Šeste direktive, ta družba ne more upoštevati prometa, ki ga ustvarijo njene podružnice s sedežem v drugih državah članicah.

51 V zvezi s tem pa je treba poudariti, kot med drugim izhaja iz točke 19 navedene sodbe, da je bilo v tej zadevi Sodišču zastavljeno vprašanje glede možnosti upoštevanja celotnega prometa teh podružnic v smislu vseh njihovih prihodkov. Sodišče je tako zlasti v točki 38 sodbe z dne 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), poudarilo, da bi posledica upoštevanja prometa, ki ga ustvarijo vse stalne poslovne enote, ki jih ima davčni zavezanec v drugih državah članicah, za določitev odbitnega deleža sedeža lahko bilo to, da se za vse pridobitve, ki jih je ta davčni zavezanec opravil v državi članici, v kateri ima sedež, poveča del DDV, ki ga ta sedež sme odbiti, čeprav del teh pridobitev nikakor ni povezan z dejavnostmi stalnih poslovnih enot, ki imajo sedež zunaj te države. Tako bi bila vrednost uporabljivega odbitnega deleža izkrivljena.

52 Iz tega izhaja, da je Sodišče v navedeni sodbi zavrnilo, da se pri izraženu odbitnega deleža sedeža davčnega zavezanca upošteva promet podružnic s sedežem v drugih državah članicah, ker naj vsaj del tega prometa v ničemer ne bi bil povezan z vstopnimi pridobitvami tega sedeža. Sodišče zato ni želelo, da se pri določitvi obsega pravice do odbitka, ki jo ima stalna poslovna enota davčnega zavezanca, ki je v določeni državi članici, izključi upoštevanje transakcij, ki jih je opravila stalna poslovna enota istega davčnega zavezanca, ki je v drugi državi članici, ter ki imajo neposredno in takojšnjo povezavo z izdatki, ki jih je imela prva od teh stalnih poslovnih enot.

53 Poleg tega izra?un deleža, povezanega z navedenimi transakcijami navedenega sedeža, ne more temeljiti na prometu, ki ga je ta podružnica ustvarila s tem sedežem, kot to predlaga francoska vlada. Namre?, kakor je bilo poudarjeno v to?ki 38 te sodbe, so v ta promet vklju?eni neobdav?ljivi notranji tokovi dav?nega zavezanca, medtem ko je treba v skladu s ?lenom 17(5) Šeste direktive in ?lenom 173(1) Direktive 2006/112 za izra?un odbitnega deleža upoštevati transakcije, ki so obdav?ene in oproš?ene pla?ila DDV ter ki jih dav?ni zavezanec opravlja s tretjimi osebami.

54 Ob upoštevanju vseh zgornjih preudarkov je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 17(2), (3) in (5) in ?len 19(1) Šeste direktive ter ?lene 168, 169 in od 173 do 175 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba glede izdatkov, ki jih ima podružnica, registrirana v neki državi ?lanici, ter ki so izklju?no namenjeni hkrati za opravljanje transakcij, ki so predmet DDV, in transakcij, ki so tega davka oproš?ene in ki jih opravi sedež te podružnice, ki je v drugi državi ?lanici, uporabiti odbitni delež, ki izhaja iz ulomka, katerega imenovalec tvori promet, brez DDV, ki ga sestavljajo samo te transakcije, in katerega števec tvorijo obdav?ene transakcije, ki naj bi dale tudi pravico do odbitka, ?e so bile opravljene v državi ?lanici registracije navedene podružnice, tudi ?e ta pravica do odbitka izhaja iz izbire, ki jo je opravila ta podružnica in ki je pomenila obdav?itev z DDV transakcij, ki so opravljene v tej državi.

Drugo vprašanje

55 Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, kako je treba razlagati ?len 17(2), (3) in (5) in ?len 19(1) Šeste direktive ter ?lene 168, 169 in od 173 do 175 Direktive 2006/112 za dolo?itev odbitnega deleža, ki se uporabi za splošne stroške podružnice, registrirane v neki državi ?lanici, ki prispevajo k opravljanju hkrati transakcij, ki jih ta podružnica opravlja v tej državi, in transakcij, ki jih opravlja njen sedež, ki je v drugi državi ?lanici.

56 V zvezi s tem je treba opozoriti, prvi?, da mora neposredna in takojšnja povezava med dolo?eno vstopno transakcijo ter eno ali ve? izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka v smislu sodne prakse, navedene v to?ki 30 te sodbe, na?eloma obstajati zato, da se dav?nemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega DDV in da se dolo?i obseg take pravice. Pravica do odbitka DDV, obra?unanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, je pogojena s tem, da so izdatki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdav?enih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, to?ka 28 in navedena sodna praksa).

57 Drugi?, pravica do odbitka pa se dav?nemu zavezancu prizna, tudi ?e ni neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo in eno ali ve? izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del splošnih stroškov tega dav?nega zavezanca in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih zagotavlja. Taki stroški imajo namre? neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo dav?nega zavezanca (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, to?ka 29 in navedena sodna praksa).

58 V teh okoliš?inah, ?e gospodarsko dejavnost dav?nega zavezanca sestavljajo tako obdav?ene transakcije kot transakcije, oproš?ene DDV, je treba za njegove splošne stroške uporabiti sistem odbitka iz ?lena 17(5) Šeste direktive in ?lena 173(1) Direktive 2006/112. V skladu s preudarki iz to?k od 40 do 46 te sodbe mora odbitni delež v zvezi z navedenimi splošnimi stroški temeljiti na vseh gospodarskih transakcijah, ki jih je dav?ni zavezanec opravil v skladu z metodologijo iz ?lena 19(1) Šeste direktive ter ?lenov 174 in 175 Direktive 2006/112.

59 V zvezi odbitnim deležem, ki ga je treba uporabiti za splošne stroške podružnice, ki je

registrirana v neki državi članici, kadar davčni zavezanec opravlja transakcije tako v tej državi kot v državi članici, v kateri je njegov sedež, morajo biti v števcu ulomka, ki tvori ta odbitni delež, poleg obdavčenih transakcij, ki jih je opravila ta podružnica, samo obdavčene transakcije, ki jih je opravil ta sedež in ki naj bi dale tudi pravico do odbitka, če so bile opravljene v državi registracije navedene podružnice.

60 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(2), (3) in (5) in člen 19(1) Šeste direktive ter člene 168, 169 in od 173 do 175 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba za določitve odbitnega deleža, ki se uporabi za splošne stroške podružnice, registrirane v neki državi članici, ki prispevajo hkrati k opravljanju transakcij, ki jih ta podružnica opravlja v tej državi, in transakcij, ki jih opravlja njen sedež, ki je v drugi državi članici, v imenovalcu ulomka, ki predstavlja ta odbitni delež, upoštevati transakcije, ki sta jih opravila tako navedena podružnica kot ta sedež, pri čemer morajo biti v števcu navedenega odlomka poleg obdavčenih transakcij, ki jih je opravila ista podružnica, samo obdavčene transakcije, ki jih je opravil navedeni sedež in ki naj bi dale tudi pravico do odbitka, če so bile opravljene v državi registracije zadevne podružnice.

Stroški

61 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (četrti senat) razsodilo:

1. člen 17(2), (3) in (5) in člen 19(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost ter člene 168, 169 in od 173 do 175 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba glede izdatkov, ki jih ima podružnica, registrirana v neki državi članici, in ki so izključno namenjeni hkrati za opravljanje transakcij, ki so predmet davka na dodano vrednost, ter transakcij, ki so tega davka oproš?ene in ki jih opravi sedež te podružnice, ki je v drugi državi članici, uporabiti odbitni delež, ki izhaja iz ulomka, katerega imenovalec tvori promet, brez davka na dodano vrednost, ki ga sestavljajo samo te transakcije, in katerega števec tvorijo obdavčene transakcije, ki naj bi dale tudi pravico do odbitka, če so bile opravljene v državi članici registracije navedene podružnice, tudi če ta pravica do odbitka izhaja iz izbire, ki jo je opravila ta podružnica in ki je pomenila obdavčitev z davkom na dodano vrednost transakcij, ki so opravljene v tej državi.

2. člen 17(2), (3) in (5) in člen 19(1) Šeste direktive 77/388 ter člene 168, 169 in od 173 do 175 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da je treba za določitve odbitnega deleža, ki se uporabi za splošne stroške podružnice, registrirane v neki državi članici, ki prispevajo hkrati k opravljanju transakcij, ki jih ta podružnica opravlja v tej državi, in transakcij, ki jih opravlja njen sedež, ki je v drugi državi članici, v imenovalcu ulomka, ki predstavlja ta odbitni delež, upoštevati transakcije, ki sta jih opravila tako navedena podružnica kot ta sedež, pri čemer morajo biti v števcu navedenega odlomka poleg obdavčenih transakcij, ki jih je opravila ista podružnica, samo obdavčene transakcije, ki jih je opravil navedeni sedež in ki naj bi dale tudi pravico do odbitka, če so bile opravljene v državi registracije zadevne podružnice.

Podpisi

* Jezik postopka: francoš?ina.