

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 24 stycznia 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Dyrektywa 2006/112/WE – Odliczenie podatku naliczonego – Towary i usługi wykorzystywane zarówno do transakcji podlegających opodatkowaniu, jak i do transakcji zwolnionych z podatku (towary i usługi do użytku mieszanego) – Ustalenie właściwej proporcji podlegającej odliczeniu – Oddział spółki mający siedzibę w innym państwie członkowskim niż zakład główny spółki – Wydatki poniesione przez oddział, przeznaczone wyłącznie do realizacji transakcji zakładu głównego – Koszty ogólne oddziału, służące realizacji zarówno jego własnych transakcji, jak i transakcji zakładu głównego

W sprawie C-165/17

mających za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (radę stanu, Francja) postanowieniem z dnia 29 marca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 kwietnia 2017 r., w postępowaniu:

Morgan Stanley & Co International plc

przeciwko

Ministre de l'Économie et des Finances,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes siódmej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász i C. Vajda (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 marca 2018 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Morgan Stanley & Co International plc przez C. Aldeberta i C. Reinbolda, avocats,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, E. de Moustier, A. Alidière i S. Ghiandoni, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, M. Figueireda i R. Camposa Laires, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 października 2018 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2, 3 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w j. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), a także art. 168, 169 i 173–175 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Morgan Stanley & Co International plc (zwaną dalej „Morgan Stanley”) a ministre de l'Économie et des Finances (ministrem gospodarki i finansów, Francja, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego przez paryski oddział Morgan Stanley (zwany dalej „oddziałem paryskim”), po pierwsze, od wydatków przeznaczonych do realizacji transakcji zakupu głównego znajdującego się w Zjednoczonym Królestwie, a po drugie, od ogólnych kosztów służących realizacji zarówno transakcji zakupu głównego, jak i oddziału.

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

3 Zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od jej miejsca działalności gospodarczej określonej w art. 4 ust. 2 tej dyrektywy, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

4 Artykuł 13 cz. B lit. d) omawianej dyrektywy stanowi, że transakcje finansowe wymienione w tym przepisie są zwolnione z VAT.

5 Artykuł 13 cz. C tej dyrektywy przewidywa:

„Państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania w następujących przypadkach:

[...]

b) przy transakcjach wymienionych w cz. B lit. d) [...].

[...]”.

6 Artykuł 17 ust. 2, 3 i 5 szóstej dyrektywy stanowi:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu [VAT] określonego w ust. 2 w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą, określonych w art. 4 ust. 2, przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeżeli miałyby miejsce na terytorium kraju;

[...].

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których [VAT] podlega odliczeniu, jak te transakcje, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części [VAT], jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

[...]”.

7 Artykuł 19 ust. 1 szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Na część podlegającą odliczeniu, na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy, składa się będzie proporcja mająca [u]amek mający:

– jako licznik, całkowita kwota, poza [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, dla których stosuje się [przysuguje] odliczenie [VAT] zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,

– jako mianownik, całkowita kwota, poza [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysuguje odliczenie [VAT]. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwotę subwencji innych niż określone w art. 11 części A ust. 1 lit. a).

Część podlegająca odliczeniu będzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokrąglona w górę do pełnej kwoty procentowej”.

8 Z dniem 1 stycznia 2007 r., w ramach przekształcenia szóstej dyrektywy, jej przepisy zostały zastąpione przepisami dyrektywy 2006/112.

Dyrektywa 2006/112

9 Artykuł 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”.

10 Artykuł 137 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania transakcji finansowych, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. b)–g) tej dyrektywy.

11 Zgodnie z art. 168 rzeczony dyrektywy:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika,

podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, który jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...].

12 Artykuł 169 owej dyrektywy przewiduje:

„Poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT określonego w tym artykule, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do następujących celów:

a) transakcji podatnika związanych z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny lub został zapłacony, w odniesieniu do których VAT podlegałby odliczeniu, gdyby zostały one dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego;

[...].

13 Artykuł 173 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168, 169 i 170, jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika”.

14 Artykuł 174 ust. 1 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Proporcja podlegająca odliczeniu jest kwotą ułamkową złożoną z następujących kwot:

a) w liczniku – całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji, które dają prawo do odliczenia zgodnie z art. 168 i 169;

b) w mianowniku – całkowitej wysokości obrotu w danym roku, z wyłączeniem VAT, uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, które nie dają prawa do odliczenia.

[...].

15 Artykuł 175 ust. 1 tej dyrektywy wyjaśnia, że proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana rokrocznie jako wartość procentowa zaokrąglona w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 Z postanowienia odsyłanego wynika, że oddział paryski, jako stały zakład, jest podatnikiem VAT we Francji. Był on przedmiotem dwóch kontroli rachunkowych w dziedzinie tego podatku w odniesieniu do okresów od 1 grudnia 2002 r. do 30 kwietnia 2005 r. i od 1 grudnia 2005 r. do 30 kwietnia 2009 r.

17 W ramach tych kontroli zostało stwierdzone, że oddział ten wykonywał, z jednej strony, transakcje bankowe i finansowe dla klientów lokalnych, w odniesieniu do których wybrał

opodatkowanie VAT, a z drugiej strony świadczy usługi na rzecz zakładu głównego znajdującego się w Zjednoczonym Królestwie, w zamian za które otrzymywa przelewy pieniężne. Oddział odliczy całość VAT obciążającego wydatki związane z tymi dwoma kategoriami świadczeń.

18 Organ podatkowy stwierdził, że VAT obciążający nabycie towarów i usług wykorzystanych wyłącznie w odniesieniu do transakcji wewnętrznych przeprowadzanych z zakładem głównym znajdującym się w Zjednoczonym Królestwie nie może uprawniać do odliczenia ze względu na to, iż owe transakcje znajdują się poza zakresem stosowania VAT, ale przyzna jednak, tytułem środka łagodzącego, odliczenie części rozpatrywanego podatku przez zastosowanie proporcji podlegającej odliczeniu w zależności dla tego zakładu głównego, z zastrzeżeniem wyłączenia prawa do odliczenia obowiązującego we Francji. Co się tyczy wydatków mieszanych, związanych z transakcjami przeprowadzanymi jednocześnie z zakładem głównym znajdującym się w Zjednoczonym Królestwie i z klientami oddziału paryskiego, organ podatkowy uznał, że podlegają one tylko częściowemu odliczeniu i zastosować proporcję podlegającą odliczeniu w zależności dla tego zakładu głównego, skorygowaną współczynnikiem obrotów oddziału paryskiego dających prawo do odliczenia, z zastrzeżeniem wyłączenia prawa do odliczenia obowiązującego we Francji.

19 W świetle tych korekt organ podatkowy skierował do Morgan Stanley wezwania do zapłaty zaległości w VAT. Tribunal administratif de Montreuil (sąd administracyjny w Montreuil, Francja) oddalił żądania Morgan Stanley zmierzające do stwierdzenia braku tych zobowiązań. Apelacje od orzeczeń tego sądu zostały z kolei oddalone przez cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny sąd administracyjny w Wersalu, Francja).

20 Rozpatrując kasację od wyroku wydanego w postępowaniu apelacyjnym Conseil d'État (rada stanu, Francja) zastanawia się, po pierwsze, w odniesieniu do wydatków poniesionych przez oddział mający siedzibę w pierwszym państwie członkowskim, które są przeznaczone wyłącznie do dokonywania transakcji zakładu głównego z siedzibą w innym państwie członkowskim, czy przepisy szóstej dyrektywy i dyrektywy 2006/112 wymagają, aby państwo członkowskie rejestracji oddziału stosowało do tych wydatków proporcję podlegającą odliczeniu w zależności dla oddziału, dla zakładu głównego, czy te szczególne proporcje podlegają odliczeniu, na wzór rozważania przyjętego w odniesieniu do prawa do zwrotu, w wyroku z dnia 13 lipca 2000 r., Monte Dei Paschi Di Siena (C-136/99, EU:C:2000:408), które dotyczy przepisów mających zastosowanie w państwach członkowskich rejestracji oddziału i zakładu głównego, zwłaszcza pod kątem ewentualnego istnienia systemu wyboru opodatkowania transakcji VAT.

21 Z drugiej strony sąd odsyłający zastanawia się, jakie zasady znajdują zastosowanie względem wydatków poniesionych przez oddział, sąujących jednocześnie do dokonania przez ów oddział transakcji w państwie członkowskim jego rejestracji i do dokonania transakcji jego zakładu głównego, w szczególności w świetle pojęcia kosztów ogólnych i proporcji podlegającej odliczeniu.

22 W tych okolicznościach Conseil d'État (rada stanu) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w sytuacji, w której wydatki poniesione przez oddział są one w jednym państwie członkowskim są przeznaczone wyłącznie do realizacji transakcji jego zakładu głównego zlokalizowanego w innym państwie członkowskim, przepisy art. 17 ust. 2, 3 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy [...], powtórzone w art. 168, 169 i 173–175 dyrektywy [2006/112], należy interpretować w ten sposób, że oznaczają one, iż państwo członkowskie oddziału stosuje do tych wydatków proporcję podlegającą odliczeniu w zależności dla oddziału, ustaloną na podstawie transakcji dokonanych przez oddział w państwie jego rejestracji oraz przepisów obowiązujących

w tym państwie członkowskim, czy proporcje podlegającej odliczeniu w ramach dla zakładu głównego, czy też szczególnie proporcje podlegającej odliczeniu ??czy?? przepisy obowiązujące w państwach członkowskich rejestracji oddziału i zakładu głównego, w szczególności z uwzględnieniem ewentualnego istnienia systemu wyboru opodatkowania transakcji [VAT]?

2) Jakie zasady należy stosować w szczególnej sytuacji, w której koszty poniesione przez oddział zostały wykorzystane jednocześnie do realizacji przez ów oddział transakcji w państwie jego rejestracji i do realizacji transakcji zakładu głównego spółki, w szczególności w świetle pojęcia kosztów ogólnych i proporcji podlegającej odliczeniu?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

23 Na wstępie należy zauważyć, że spór w postępowaniu głównym dotyczy lat podatkowych 2002–2009. W tych okolicznościach zarówno szósta dyrektywa, jak i dyrektywa 2006/112, która stanowi przekształcenie szóstej dyrektywy od dnia 1 stycznia 2007 r., mają zastosowanie do tego sporu.

24 Ponadto w zakresie, w jakim pytanie pierwsze dotyczy proporcji podlegającej odliczeniu, jak oddział paryski powinien zastosować do wydatków poniesionych przez niego na dokonanie transakcji zakładu głównego znajdującego się w Zjednoczonym Królestwie, należy stwierdzić, że pytanie to dotyczy wydatków poniesionych przez ten oddział, które są przeznaczone wyłącznie jednocześnie do realizacji transakcji podlegających opodatkowaniu VAT oraz transakcji zwolnionych z tego podatku w państwie członkowskim tego zakładu (zwanych dalej „wydatkami do użytku mieszanego”), co zostało zresztą potwierdzone w pisemnych uwagach Morgan Stanley.

25 Z uwag tych wynika również, że system wyboru wspomniany w pytaniu pierwszym odnosi się do opcji wybranej przez oddział paryski, na podstawie przepisów krajowych transponujących art. 13 cz. 1 C akapit pierwszy szóstej dyrektywy i art. 137 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112, w celu opodatkowania VAT transakcji bankowych i finansowych Morgan Stanley we Francji, które zostały zwolnione z tego podatku, ponieważ nie skorzystano z tej opcji.

26 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo dąży zatem do ustalenia, czy art. 17 ust. 2, 3 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, a także art. 168, 169 i 173–175 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w odniesieniu do wydatków poniesionych przez oddział zarejestrowany w jednym państwie członkowskim, które są przeznaczone wyłącznie do realizacji transakcji opodatkowanych VAT i transakcji zwolnionych z tego podatku dokonanych przez zakład główny tego oddziału znajdującego się w innym państwie członkowskim, należy zastosować proporcje podlegającej odliczeniu w ramach dla tego oddziału, ustalonych na podstawie transakcji dokonanych przez oddział w państwie członkowskim jego rejestracji i zasad mających zastosowanie w tym państwie członkowskim, czy proporcje podlegającej odliczeniu w ramach dla zakładu głównego, czy też szczególnie proporcje podlegającej odliczeniu, ??czy?? zasady obowiązujące w państwie członkowskim rejestracji tego oddziału i w państwie członkowskim rejestracji tego zakładu głównego, przy założeniu, że ten ostatni dokonał wyboru opodatkowania VAT transakcji dokonanych w państwie członkowskim jego rejestracji, które zostały zwolnione z tego podatku, ponieważ nie skorzystano z takiej opcji.

27 Aby udzielić odpowiedzi na to pytanie, w pierwszej kolejności należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu towarów i usług przez nich otrzymanych, stanowi zasadę podstawową wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawodawcę Unii. To prawo do odliczenia stanowi integralną część systemu VAT i co do zasady

nie może być ograniczane. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności powodujące naliczenie podatku (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem, by wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu VAT, była opodatkowana w sposób całkowicie neutralny (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W tym względzie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy i z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje własnych opodatkowanych transakcji, do odliczenia od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, jeżeli owe towary i usługi zostały wykorzystane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby tych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Trybunał orzekł więc, że aby odliczenie VAT było dopuszczalne, transakcje powodujące naliczenie podatku winny pozostawać w bezpośrednim i ścisłym związku z transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada zatem, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowią element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzącym prawo do jego odliczenia (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Ponadto na podstawie art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 podatnik ma prawo do odliczenia podatku zapłaconego od towarów i usług wykorzystywanych do celów transakcji dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, o którym mowa w pkt 29 niniejszego wyroku, w odniesieniu do których VAT podlegałby odliczeniu, gdyby zostały one dokonane w tym państwie członkowskim.

32 Prawo do odliczenia przewidziane w przepisach przytoczonych w poprzednim punkcie istnieje zatem pod podwójnym warunkiem – po pierwsze, że transakcje podatnika dokonywane w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym VAT jest należny lub zapłacony od towarów i usług wykorzystanych do ich dokonania są opodatkowane w pierwszym z tych państw członkowskich, a po drugie, że transakcje te są opodatkowane także wtedy, gdy zostały dokonane w drugim z tych państw (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 lipca 2000 r., *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, EU:C:2000:408, pkt 28; z dnia 22 grudnia 2010 r., *RBS Deutschland Holdings*, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 31, 32).

33 Je?li chodzi o drugi z tych warunków, w przypadku braku dalszych u?ci?le? w art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 nale?y stwierdzi?, ?e jest on spe?niony w szczególno?ci w sytuacji takiej jak rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, w której transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu w pa?stwie cz?onkowskim zak?adu g?ównego s? równie? opodatkowane w pa?stwie cz?onkowskim rejestracji oddzia?u, który poniós? wydatki z tym zwi?zane ze wzgl?du na wybór dokonany przez ten oddzia? na mocy przepisów krajowych transponuj?cych art. 13 cz??? C akapit pierwszy szóstej dyrektywy i art. 137 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112.

34 W drugiej kolejno?ci nale?y przypomnie?, ?e art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy i art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 definiuj? „podatników” do celów VAT jako osoby prowadz?ce „samodzielnie” dzia?alno?? gospodarcz? (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank, C?210/04, EU:C:2006:196, pkt 33; z dnia 7 sierpnia 2018 r., TGE Gas Engineering, C?16/17, EU:C:2018:647, pkt 40).

35 W odniesieniu do spó?ki, której zak?ad g?ówny mie?ci si? w jednym pa?stwie cz?onkowskim i której oddzia? jest zarejestrowany w innym pa?stwie cz?onkowskim, z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e zak?ad g?ówny i oddzia? stanowi? jednego i tego samego podatnika do celów VAT, chyba ?e zostanie stwierdzone, ?e oddzia? prowadzi samodzielnie dzia?alno?? gospodarcz?, co mia?oby miejsce w szczególno?ci wtedy, gdyby oddzia? ponosi? ryzyko gospodarcze wynikaj?ce z jego dzia?alno?ci (zob. podobnie wyrok z dnia 7 sierpnia 2018 r., TGE Gas Engineering, C?16/17, EU:C:2018:647, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W niniejszej sprawie akta sprawy, którymi dysponuje Trybuna?, nie pozwalaj? na przypuszczenie, ?e oddzia? paryski dzia?a w sposób samodzielny w stosunku do zak?adu g?ównego znajduj?cego si? w Zjednoczonym Królestwie, w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 35 niniejszego wyroku. Zatem, z zastrze?eniem zbadania przez s?d odsy?aj?cy, nale?y stwierdzi?, ?e ten oddzia? i ten zak?ad g?ówny s? jednym podatnikiem do celów VAT.

37 W tym kontek?cie nale?y przypomnie?, ?e ?wiadczenie us?ug podlega opodatkowaniu tylko wtedy, gdy pomi?dzy us?ugodawc? a us?ugobiorc? istnieje stosunek prawny, na podstawie którego nast?puje wymiana ?wiadcze? wzajemnych [wyroki: z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank, C?210/04, EU:C:2006:196, pkt 34; z dnia 17 wrze?nia 2014 r., Skandia America (USA), filial Sverige, C?7/13, EU:C:2014:2225, pkt 24].

38 Nale?y zatem stwierdzi?, ?e w braku stosunku prawnego mi?dzy oddzia?em a zak?adem g?ównym, które ??cznie stanowi? jednego podatnika, wzajemne ?wiadczenia wymieniane mi?dzy tymi podmiotami stanowi? nieopodatkowane przep?ywy wewn?trzne, w odró?nieniu od transakcji opodatkowanych dokonywanych z osobami trzecimi.

39 Wynika z tego, ?e oddzia? zarejestrowany w jednym pa?stwie cz?onkowskim jest w nim uprawniony do odliczenia VAT obci??aj?cego nabyte towary i us?ugi, które wykazuj? bezpo?redni i ?cis?y zwi?zek z realizacj? opodatkowanych transakcji, w tym transakcji zak?adu g?ównego mieszcz?cego si? w innym pa?stwie cz?onkowskim, z którym oddzia? ten tworzy jednego podatnika, pod warunkiem, ?e te ostatnie transakcje uprawnia?y te? do odliczenia, je?eli zosta?y dokonane w pa?stwie rejestracji tego oddzia?u.

40 W trzeciej kolejno?ci, w odniesieniu do towarów i us?ug wykorzystywanych przez podatnika zarówno do transakcji uprawniaj?cych do odliczenia, jak i transakcji nieuprawniaj?cych do odliczenia, na podstawie art. 173 ust. 1 dyrektywy 2006/112, który odpowiada art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, odliczenie przys?uguje tylko w odniesieniu do tej cz???ci VAT, która jest proporcjonalna

do kwoty związanej z pierwszą z tych transakcji. W tym celu proporcja podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175 tej ostatniej dyrektywy, „dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika”.

41 Ten system proporcjonalny ma zastosowanie w szczególności w wypadku, w którym oddział zarejestrowany w państwie członkowskim ponosi wydatki na potrzeby transakcji opodatkowanych i transakcji zwolnionych z VAT dokonanych przez jego zakład główny mieszczący się w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2000 r., *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, EU:C:2000:408, pkt 26–28).

42 Trybunał miał możliwość wyjaśnić, że system odliczeń przewidziany w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy i w art. 173 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 oraz metody odliczenia, jakie ten system zawiera, mają zastosowanie jedynie do przypadków, w których towary i usługi są wykorzystywane przez podatnika w celu jednoczesnego dokonywania transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia i transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia, to znaczy towary i usługi do użytku mieszanego (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 września 2012 r., *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 40; z dnia 16 lipca 2015 r., *Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt*, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 26; a także z dnia 9 czerwca 2016 r., *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft*, C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 26).

43 Z kolei towary i usługi, które są wykorzystywane przez podatnika jedynie w celu dokonywania transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia, nie należą do zakresu zastosowania art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy lub art. 173 ust. 1 dyrektywy 2006/112, lecz objęte są, jeżeli chodzi o system odliczenia, art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy i art. 168 dyrektywy 2006/112 (wyrok z dnia 6 września 2012 r., *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 41).

44 Z orzecznictwa tego wynika, że jak wskazała w istocie Komisja podczas rozprawy, uściślenie zawarte w art. 17 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy i w art. 173 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym, w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do realizacji transakcji podlegających opodatkowaniu, jak i transakcji zwolnionych z VAT, proporcja podlegająca odliczeniu ustala się „dla wszystkich transakcji przeprowadzonych przez podatnika”, odnosi się do wszystkich powyższych transakcji, do których przeznaczone zostały te towary i usługi do użytku mieszanego nabyte przez podatnika, z wyłączeniem innych transakcji gospodarczych realizowanych przez tego ostatniego.

45 Także w zakresie, w jakim, poza wydatkami do użytku mieszanego, podatnik nabywa towary i usługi, które są wykorzystywane wyłącznie do transakcji opodatkowanych VAT, podatek obciążający te towary i te usługi zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy oraz art. 168 i 169 dyrektywy 2006/112 może zostać odliczony w całości (zob. podobnie wyrok z dnia 14 września 2017 r., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo). Z kolei VAT obciążający towary i usługi wykorzystywane wyłącznie do ewentualnych transakcji zwolnionych z tego podatku nie uprawnia do odliczenia.

46 Wynika z tego, że w odniesieniu do wydatków o charakterze mieszanym poniesionych przez oddział zarejestrowany w jednym państwie członkowskim, przeznaczonych wyłącznie jednocześnie do realizacji transakcji opodatkowanych i transakcji zwolnionych z VAT, dokonanych przez zakład główny tego oddziału znajdujący się w innym państwie członkowskim, należy zastosować proporcję podlegającą odliczeniu, której mianownik stanowi całkowita wysokość obrotu, z wyłączeniem VAT, z wyłączeniem innych transakcji zrealizowanych przez podatnika, według metodologii przewidzianej w art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz art. 174 i 175 dyrektywy 2006/112. W tym względzie należy wyjaśnić, że zgodnie z art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy i art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112 oraz orzecznictwem przytoczonym w pkt 32 niniejszego wyroku,

tylko obrót z wyłączeniem VAT, związany z opodatkowanymi transakcjami dokonany przez zakład główny, które tak może uprawniałyby do odliczenia, gdyby zostały one dokonane w państwie członkowskim rejestracji oddziału, może znajdować się w liczniku ułamka stanowiącego proporcję podlegającą odliczeniu.

47 Należy jeszcze wyjaśnić, że wskazana w poprzednim punkcie proporcja podlegająca odliczeniu nie musi konieczniej być kwalifikowana jako „proporcja podlegająca odliczeniu właściwa dla zakładu głównego”, jak zasygnalizowano w pytaniu pierwszym. Objęte są bowiem tylko transakcje dokonane przez zakład główny, na które przeznaczone są wydatki oddziału do użyciu mieszanego.

48 Morgan Stanley podnosi, że państwo członkowskie rejestracji oddziału powinno stosować do wszystkich swoich wydatków poniesionych na wcześniejszym etapie obrotu, niezależnie od ich związku z działalnością zakładu głównego mieszczącego się w innym państwie członkowskim, proporcję podlegającą odliczeniu właściwą dla oddziału, określonej na podstawie tylko tych transakcji, jakie ten ostatni dokonuje w państwie swojej rejestracji. Nie można jednak przyjąć takiej interpretacji.

49 Do celów obliczenia proporcji podlegającej odliczeniu mającej zastosowanie do wydatków oddziału do użyciu mieszanego, wbrew orzecznictwu przytoczonemu w pkt 30 niniejszego wyroku rozważanie to nie uwzględnia transakcji realizowanych przez jego zakład główny, z którymi te wydatki wykazują bezpośredni i ścisły związek.

50 Wykadni tej nie podważa orzecznictwo wynikające z wyroku z dnia 12 września 2013 r., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), które przytacza Morgan Stanley na poparcie swojej argumentacji. Prawdą jest, że w pkt 40 i 55 tego wyroku Trybunał orzekł, że do celów ustalenia proporcji podlegającej odliczeniu VAT, która ma do niej zastosowanie na podstawie systemu odliczeń przewidzianego w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, spółka, której zakład główny znajduje się w jednym państwie członkowskim, nie może uwzględnić obrotów osiągniętych przez jej oddziały mieszczące się w innych państwach członkowskich.

51 W tym względzie należy jednak stwierdzić, że, jak wynika w szczególności z pkt 19 tego wyroku, w tej sprawie Trybunał został zapytany o możliwość uwzględnienia całego obrotu tych oddziałów, rozumianego jako całość ich przychodów. Trybunał podkreślił więc w szczególności w pkt 38 wyroku z dnia 12 września 2013 r., Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), że okoliczności uwzględnienia obrotu zrealizowanego przez wszystkie stałe zakłady, jakie podatnik posiada w innych państwach członkowskich, w celu ustalenia proporcji podlegającej odliczeniu mającej zastosowanie do zakładu głównego skutkowałyby powiększeniem w odniesieniu do wszystkich transakcji nabycia, jakich dokonał podatnik w państwie członkowskim, w którym znajduje się jego zakład główny, części VAT, którą ten zakład główny może odliczyć, mimo że część z tych transakcji nabycia nie ma żadnego związku z działalnością stałych zakładów mieszczących się poza tym państwem. Wysokość mającej zastosowanie proporcji podlegającej odliczeniu byłaby w ten sposób zniekształcona.

52 Wynika z tego, że w owym wyroku Trybunał wykluczył uwzględnienie, w obliczeniu proporcji podlegającej odliczeniu mającej zastosowanie do zakładu głównego podatnika, obrotu oddziałów znajdujących się w innych państwach członkowskich, na tej podstawie, że przynajmniej części tego obrotu nie wykazywała żadnego związku z transakcjami nabycia dokonanymi przez ten zakład na poprzednim etapie obrotu. W konsekwencji, w ustalaniu zakresu prawa do odliczenia stałego zakładu podatnika znajdującego się w jednym państwie członkowskim Trybunał nie zamierza wykluczyć uwzględnienia transakcji dokonanych przez stały zakład tego podatnika, mieszczący się w innym państwie członkowskim, które wykazują bezpośredni i ścisły związek z wydatkami poniesionymi przez pierwszy z tych stałych zakładów.

53 Ponadto obliczenie proporcji odnosi się do rzeczonych transakcji dokonanych przez ten zakład nie może zostać oparte na obrocie, jaki realizuje z nim ten oddział, jak proponuje rząd francuski. Jak bowiem przypomniano w pkt 38 niniejszego wyroku, obrót ten składa się z nieopodatkowanych przepływów wewnątrznych podatnika, podczas gdy zgodnie z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy i art. 173 ust. 1 dyrektywy 2006/112, do celów obliczenia proporcji podlegającej odliczeniu należy uwzględnić transakcje opodatkowane i zwolnione z VAT, jakich podatnik dokonuje z osobami trzecimi.

54 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 17 pkt 2, 3 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, a także art. 168, 169 i 173–175 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w odniesieniu do wydatków poniesionych przez oddział zarejestrowany w jednym państwie członkowskim, które są przeznaczone wyłącznie jednocześnie do realizacji transakcji opodatkowanych VAT i transakcji zwolnionych z tego podatku, dokonanych przez zakład główny tego oddziału znajdujący się w innym państwie członkowskim, należy zastosować proporcję podlegającą odliczeniu wynikającą z ułamka, na którego mianownik składa się obrót, z wyłączeniem VAT, złożony z tych tylko transakcji, a na którego licznik składają się transakcje opodatkowane, które uprawniają do odliczenia także wtedy, gdyby zostały dokonane w państwie członkowskim rejestracji tego oddziału, i także wtedy, gdy to prawo do odliczenia wynika z dokonania przez ten oddział wyboru opodatkowania VAT transakcji dokonanych w tym państwie.

W przedmiocie pytania drugiego

55 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, w jaki sposób należy interpretować art. 17 ust. 2, 3 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, a także art. 168, 169 i 173–175 dyrektywy 2006/112, aby ustalić proporcję podlegającą odliczeniu mającej zastosowanie do kosztów ogólnych oddziału zarejestrowanego w jednym państwie członkowskim, które są jednocześnie do realizacji transakcji dokonanych przez ten oddział w tym państwie i transakcji dokonanych przez jego zakład główny z siedzibą w innym państwie członkowskim.

56 W tym względzie należy przypomnieć, po pierwsze, że aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia VAT naliczonego i określić zakres tego prawa, konieczne jest, co do zasady, istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 30 tego wyroku. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowią element składowy ceny transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia (wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Po drugie, prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w

przypadku braku bezpořredniego i řcisřego zwiřzku pomiřdzy konkretnř transakcjř powodujřcř naliczenie podatku a jednř transakcjř objřtř podatkiem naleřnym lub wiřkszř liczbř takich transakcji, które dajř prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usřug naleřř do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowiř elementy skřadowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub řwiadczonech przez niego usřug. Koszty takie zachowujř bowiem bezpořredni i řcisřy zwiřzek z cařř dziařalnořciř gospodarczř podatnika (wyrok z dnia 14 wrzeřnia 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, Cř132/16, EU:C:2017:683, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 W tych okolicznořciach, jeřeli na dziařalnořř gospodarczř podatnika skřadajř siř jednoczeřnie transakcje opodatkowane i transakcje zwolnione z VAT, do jego kosztów ogólnych naleřy zastosowař system odliczeř przewidziany w art. 17 ust. 5 szřstej dyrektywy i art. 173 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Zgodnie z rozwařaniami zawartymi w pkt 40–46 niniejszego wyroku, proporcja podlegajřca odliczeniu dotyczřca tych kosztów ogólnych powinna byř oparta na wszystkich transakcjach gospodarczych dokonanych przez podatnika, wedřug metodologii wskazanej w art. 19 ust. 1 szřstej dyrektywy oraz art. 174 i 175 dyrektywy 2006/112.

59 W odniesieniu do proporcji podlegajřcej odliczeniu majřcej zastosowanie do kosztów ogólnych oddziařu zarejestrowanego w jednym pařstwie czřonkowskim, jeřeli podatnik dokonuje transakcji zarówno w tym pařstwie, jak i w pařstwie czřonkowskim, w którym znajduje siř jego zakřad gřówny, w liczniku uřamka stanowiřcego proporcjř podlegajřcř odliczeniu, oprřcz opodatkowanych transakcji dokonanych przez ten oddziař, powinny znajdowař siř tylko transakcje opodatkowane dokonane przez ten zakřad gřówny, które uprawniařyby do odliczenia takře wtedy, gdyby zostařy dokonane w pařstwie rejestracji tego oddziařu.

60 Majřc na wzglřdzie powyřsze rozwařania, naleřy odpowiedzieř na pytanie drugie, ře art. 17 ust. 2, 3 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szřstej dyrektywy, a takře art. 168, 169 i 173–175 dyrektywy 2006/112 naleřy interpretowař w ten sposřb, ře aby ustaliř proporcjř podlegajřcř odliczeniu majřcř zastosowanie do kosztów ogólnych oddziařu zarejestrowanego w jednym pařstwie czřonkowskim, które sřuřř jednoczeřnie do realizacji transakcji dokonanych przez ten oddziař w tym pařstwie i transakcji dokonanych przez jego zakřad gřówny z siedzibř w innym pařstwie czřonkowskim, w mianowniku uřamka stanowiřcego tř proporcjř podlegajřcř odliczeniu naleřy uwzglřdniř transakcje realizowane zarówno przez ten oddziař, jak i przez ten zakřad gřówny, przy czym w liczniku tego uřamka, oprřcz transakcji opodatkowanych zrealizowanych przez tenře oddziař naleřy umieřciř tylko transakcje opodatkowane zrealizowane przez rzeczony zakřad gřówny, które równieř uprawniařyby do odliczenia, gdyby zostařy dokonane w pařstwie rejestracji danego oddziařu.

W przedmiocie kosztów

61 Dla stron w postřpowaniu gřównym niniejsze postřpowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sřdem odsřajřcym, do niego zatem naleřy rozstrzygniřcie o kosztach. Koszty poniesione w zwiřzku z przedstawieniem uwag Trybunařowi, inne niř koszty stron w postřpowaniu gřównym, nie podlegajř zwrotowi.

Z powyřszych wzglřdów Trybunař (czwarta izba) orzeka, co nastřpuje:

1) **Artykuř 17 ust. 2, 3 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szřstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pařstw czřonkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspřólny system podatku od wartořci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, a takře art. 168, 169 i 173–175 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspřólnego systemu podatku od wartořci dodanej, naleřy interpretowař w ten sposřb, ře w odniesieniu do wydatków poniesionych przez oddziař zarejestrowany w jednym pařstwie czřonkowskim, które sř przeznaczone wyřřcznie jednoczeřnie do realizacji transakcji opodatkowanych podatkiem od wartořci**

dodanej i transakcji zwolnionych z tego podatku, dokonanych przez zakład główny tego oddziału znajdujący się w innym państwie członkowskim, należy zastosować proporcję podlegającą odliczeniu wynikającą z ułamka, na którego mianownik składa się obrót, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, złożony z tych tylko transakcji, a na którego licznik składają się transakcje opodatkowane, które uprawniałyby do odliczenia także wtedy, gdyby zostały dokonane w państwie członkowskim rejestracji tego oddziału, także wtedy, gdy to prawo do odliczenia wynika z dokonania przez ten oddział wyboru opodatkowania podatkiem od wartości dodanej transakcji dokonanych w tym państwie.

2) Artykuł 17 ust. 2, 3 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388, a także art. 168, 169 i 173–175 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że aby ustalić proporcję podlegającą odliczeniu mającą zastosowanie do kosztów ogólnych oddziału zarejestrowanego w jednym państwie członkowskim, które są jednocześnie do realizacji transakcji dokonanych przez ten oddział w tym państwie i transakcji dokonanych przez jego zakład główny z siedzibą w innym państwie członkowskim, w mianowniku ułamka stanowiłoby to proporcję podlegającą odliczeniu należy uwzględnić transakcje realizowane zarówno przez ten oddział, jak i przez ten zakład główny, przy czym w liczniku tego ułamka, oprócz transakcji opodatkowanych zrealizowanych przez ten oddział należy umieścić tylko transakcje opodatkowane zrealizowane przez rzeczony zakład główny, które również uprawniałyby do odliczenia, gdyby zostały dokonane w państwie rejestracji danego oddziału.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.