

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 12. septembra 2013(*)

„Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člena 17 in 19 – Odbitek vstopnega davka – Hkratna uporaba blaga in storitev za obdavčljive in za oproščene transakcije – Odbitni delež – Izračun deleža – Podružnice s sedeži v drugih državah članicah ali tretjih državah – Neupoštevanje njihovega prometa“

V zadevi C-388/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložil Conseil d'État (Francija) z odločbo z dne 11. julija 2011, ki je prispela na Sodišče 22. julija 2011, v postopku

Le Crédit Lyonnais

proti

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. J. Kasel (poročevalec), sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: V. Tourrès, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 27. septembra 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Le Crédit Lyonnais C. Aldebert, E. Ashworth in C. Reinbold, odvetniki,
- za francosko vlado G. de Bergues in J.-S. Pilczer, agenta,
- za ciprsko vlado E. Symeonidou, agentka,
- za vlado Združenega kraljestva L. Seeboruth in A. Robinson, agenta, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in L. Lozano Palacios, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 28. februarja 2013

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 17(2), (3) in (5) ter

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).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med Le Crédit Lyonnais (v nadaljevanju: LCL), kreditno ustanovo s statutarnim sedežem v Franciji, in francosko državo glede izračuna odbitnega deleža davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki se je v obdobju od 1. januarja 1988 do 31. decembra 1990 uporabil za LCL.

Pravni okvir

Ureditev Unije

3 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[...]“

4 Člen 4(1) in (2) te direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 9(1) navedene direktive določa:

„Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.“

6 Člen 13B Šeste direktive določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostitjo:

[...]

(d) naslednje transakcije:

1. dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri;

2. sklepanje ali druge vrste poslovanja v zvezi z garancijami za kredite ali kakršnimi koli drugimi oblikami zavarovanja denarja ter upravljanje garancij za kredite s strani osebe, ki kredit odobri;

3. transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti, tekočimi računi, plačili, transferji,

dolgovi, ?eki ali drugimi pla?ilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov in factoringa;

4. transakcije, vklju?no s posredovanjem, v zvezi z valuto, bankovci in kovanci, ki se uporabljajo kot zakonito pla?ilno sredstvo, razen zbirk; za ‚zbirke‘ se štejejo zlati in srebrni kovanci ter kovanci iz drugih kovin ali bankovci, ki obi?ajno niso v uporabi kot zakonito pla?ilno sredstvo, ali kovanci numizmatičnega pomena;

5. transakcije, vklju?no s posredovanjem, razen upravljanja in hrambe, z delnicami, deleži v družbah ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji, razen z:

- dokumenti, ki ustanavljajo lastništvo na blagu,
- pravicami ali vrednostnimi papirji iz ?lena 5(3);

6. upravljanje posebnih investicijskih skladov, ki jih opredelijo države ?lanice;

[...]“

7 ?len 17 te direktive dolo?a:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?ljivih transakcij, je dav?ni zavezanec upravi?en odbiti davek, ki ga je dolžan pla?ati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan pla?ati ali ga je pla?al za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug dav?ni zavezanec;

(b) [DDV], ki ga je dolžan pla?ati ali ga je pla?al za uvoženo blago;

(c) [DDV], ki ga je dolžan v skladu s ?lenoma 5(7)(a) in 6(3).

3. Države ?lanice vsakemu dav?nemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali vra?ila [DDV] iz odstavka 2, ?e se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz ?lena 4(2), opravljenih v drugi državi, ki bi bile upravi?ene do odbitka davka, ?e bi bile opravljene na ozemlju države;

(b) transakcij, oproš?enih v skladu s ?lenom 14(1)(i) in ?lenoma 15 in 16(1)[(B)], [(C)] in [(D)] ter odstavkom 2;

(c) katerih koli transakcij, oproš?enih v skladu s ?lenom 13B(a) in (d), odstavki [od] 1 do 5, ?e ima naro?nik sedež izven Skupnosti ali ?e so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim izvozu v državo izven Skupnosti.

[...]

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

Ta delež se v skladu s ?lenom 19 dolo?i za vse transakcije, ki jih opravlja dav?ni zavezanec.

Države ?lanice pa lahko:

- (a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;
- (b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;
- (c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev;
- (d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;
- (e) kadar je [DDV], ki za davčnega zavezanca ni odbiten, neznaten, določijo, da se šteje, kakor da ga ni.

[...]"

8 člen 19(1) in (2) Šeste direktive določa:

„1. 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 davek na dodano vrednost 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.

2. Z odstopanjem od določb odstavka 1 se pri izračunu odbitnega deleža ne upošteva znesek prometa, nanašajočega se na dobavo investicijskega blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti. Izključijo se tudi zneski prometa, ki se nanašajo na transakcije iz člena 13B(d), če so to priložnostne transakcije, in na priložnostne transakcije z nepremičninami in priložnostne finančne transakcije. Če države članice uveljavijo izbiro iz člena 20(5), da ne zahtevajo popravka za investicijsko blago, lahko v izračun odbitnega deleža vključijo tudi odtujitev investicijskega blaga.“

Francoska ureditev

9 člen 271 code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) je v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja, določal:

„4. Do odbitka davka so pod enakimi pogoji, kot če bi bile obdavčene z [DDV], upravičene:

[...]

(b) bančne in finančne storitve, oproščene na podlagi določb člena 261C(1), od (a) do (e), kadar se opravijo za osebe s stalnim prebivališčem ali sedežem zunaj Evropske gospodarske skupnosti ali se nanašajo na izvoz blaga v države, ki niso države članice Skupnosti.“

10 člen 212 priloge II h CGI je določal:

„Dav?ni zavezanci, ki ne opravljajo izklju?no transakcij, pri katerih je [DDV] odbiten, so upravi?eni odbiti del [DDV], obra?unanega na blago, ki je osnovno sredstvo, ki je enak znesku tega davka, pomnoženemu z razmerjem med letnim zneskom prihodkov od transakcij, pri katerih je davek odbiten, in letnim zneskom prihodkov od vseh izvedenih transakcij [...]“

11 ?len 213 priloge II h CGI je dolo?al:

„Kadar ima dav?ni zavezanec podro?ja dejavnosti, za katera ne veljajo enake dolo?be glede [DDV], se za ta podro?ja vodijo lo?eni izkazi za uporabo pravice do odbitka.

Vsaka nepremi?nina, ali skupina nepremi?nin, ali del nepremi?nine, ki jo sestavljajo najemniška neprofitna stanovanja, katerih dobava se obdav?i na podlagi zadnjega pododstavka ?lena 257(7), od (c) do (l), [CGI], pomeni podro?je dejavnosti.

Znesek odbitnega davka za blago, skupno razli?nim podro?jem, se dolo?i na podlagi razmerja iz ?lena 212.“

12 ?len 219 priloge II h CGI dolo?a:

„Dav?ni zavezanci, ki ne opravljajo izklju?no transakcij, pri katerih je [DDV] odbiten, so upravi?eni odbiti del [DDV], obra?unanega na to blago in storitve, v spodaj navedenih mejah:

- (a) kadar se to blago in storitve uporabljajo izklju?no za izvajanje transakcij, ki dajejo pravico do odbitka davka, je davek na to blago in storitve odbiten;
- (b) kadar se uporabljajo izklju?no za izvajanje transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka davka, davek na to blago in storitve ni odbiten;
- (c) kadar se uporabljajo hkrati za izvajanje transakcij, ki dajejo pravico do odbitka davka, in transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka davka, je del davka na to blago in storitve odbiten. Ta del se dolo?i pod pogoji, dolo?enimi v ?lenih od 212 do 214.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje

13 LCL je ban?na ustanova s sedežem v Francije, ki ima podružnice v državah ?lanicah Evropske unije in tretjih državah.

14 Po reviziji ra?unovodskih izkazov LCL za obdobje od 1. januarja 1988 do 31. decembra 1989 in dveh odlo?bah o odmeri davka je dav?na uprava LCL naknadno obra?unala DDV za navedeno obdobje. Ti odlo?bi o naknadni odmeri davka sta bili posledica odlo?itve te uprave, da – v nasprotju s tem, kar je storila LCL v svojih napovedih – ne upošteva znesek obresti od posojil, ki jih je sedež družbe odobril svojim podružnicam, ki nimajo sedeža na francoskem ozemlju, v števcu in imenovalcu odbitnega deleža, ki je na podro?ju DDV dolo?en v ?lenu 212 priloge II h CGI.

15 LCL je 20. julija 1994 vložila prvo pritožbo zoper navedeni odločbi o ponovni odmeri davka, v kateri je zatrjevala, da se zadevni znesek obresti lahko upošteva pri izračunu odbitnega deleža DDV. V drugi pritožbi z dne 31. decembra 1996 je zahtevala vračilo zneskov, ki so bili po njenem mnenju preveč plačani za zgoraj navedena obdobja, in zneskov, ki jih je v letih 1990 in 1991 plačala za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 1990, ter v zvezi s tem trdila, da se zneska obresti, ki jih je sedež zaračunal podružnicam, ni mogoče upoštevati, ker sedež in podružnice v tujini sestavljajo isti subjekt, potem je treba prihodke od transakcij, ki jih podružnice izvedejo v razmerju do tretjih oseb, šteti za prihodke družbe in jih upoštevati pri izračunu odbitnih deležev, ki se zanje uporabljajo.

16 Ker je davčna uprava pritožbi zavrnila, je LCL vložila tožbo pri Tribunal administratif de Paris. Navedeno sodišče je tožbo zavrnilo s sodbo z dne 5. oktobra 2004. Ker je bila pritožba, ki jo je vložila zoper to odločbo, prav tako zavrnjena, je LCL pri Conseil d'État vložila kasacijsko pritožbo.

17 LCL je v utemeljitvi pritožbe navedla, da je treba za določitev odbitnega deleža izdatkov njenega sedeža za namene DDV upoštevati prihodke njenih podružnic, ki imajo sedeže v drugih državah članicah Unije in v tretjih državah, saj je treba glede teh podružnic v skladu s sodbo z dne 23. marca 2006 v zadevi FCE Bank (C-210/04, ZOdl., str. I-2803) šteti, da skupaj s tem sedežem, kar zadeva njihova razmerja, sestavljajo enotnega davčnega zavezanca.

18 Zatrjuje, da je cour administrative d'appel de Paris (upravno pritožbeno sodišče v Parizu) s tem, da je razsodilo, prvič, da so podružnice s sedežem v državi članici Unije, same zavezanke za DDV in za določitev svojih odbitnih deležev upoštevajo navedene prihodke, ki torej ne morejo znova dajati pravice do odbitka v korist sedeža, in drugič, da so podružnice s sedežem zunaj Unije, ki so lahko zavezanke za DDV ali pa zanje veljajo druga pravila, „ločene enote“ za uveljavljanje pravice do odbitka, sprejelo razlago, ki ni v skladu z načelom prava Skupnosti o nevtralnosti skupnega sistema DDV.

19 V teh okoliščinah je Conseil d'État prekinil odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložil ta vprašanja:

„1. Ali je člena 17(2) in (5) in 19 Šeste direktive [...] mogoče ob upoštevanju pravil o ozemeljskem področju uporabe [DDV] razlagati tako, da mora za izračun odbitnega deleža, ki ga ta člena uvajata, sedež družbe, ki je v državi članici, upoštevati prihodke, ki jih ustvari vsaka njegova podružnica s sedežem v drugi državi članici, hkrati pa morajo te podružnice upoštevati vse prihodke, ki spadajo na področje uporabe [DDV] in ki jih ustvari družba?

2. Ali je treba enako rešitev uporabiti za podružnice s sedežem zunaj Evropske unije, zlasti z vidika pravice do odbitka, določene v členu 17(3)(a) in (c), za bančne in finančne transakcije iz člena 13B(d), točke od 1 do 5, ki se opravijo za naročnike s sedežem zunaj [Unije]?

3. Ali je odgovor na prvo in drugo vprašanje lahko drugačen za posamezne države članice glede na možnosti, ki jih daje člen 17(5), zadnji pododstavek, zlasti v zvezi z uvedbo različnih področij dejavnosti?

4. Če je odgovor na prvo ali drugo vprašanje pritrdilen, ali je treba omejiti uporabo takega odbitnega deleža za izračun pravic do odbitka [DDV], obračunane na izdatke, ki jih je sedež imel v korist podružnic v tujini, in ali je treba prihodke, ustvarjene v tujini, upoštevati v skladu s pravili, ki veljajo v državi podružnice ali državi sedeža?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 20 Najprej je treba spomniti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso naloga Sodišča, da v okviru postopka sodelovanja z nacionalnimi sodišči, uvedenega s členom 267 PDEU, predložitvenemu sodišču da koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. Zato mora Sodišče po potrebi preoblikovati predloženo vprašanje (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo FCE Bank, točka 21).
- 21 Glede tega je treba navesti, da želi predložitveno sodišče s prvim vprašanjem izvedeti, kako se določi, prvi, odbitni delež DDV sedeža družbe v Franciji in drugi, odbitni delež podružnic te družbe, ki imajo sedež zunaj te države članice. Ker pa se spor o glavni stvari nanaša le na določitev odbitnega deleža, ki se uporablja za sedež družbe, ki je davčna zavezanica, ne bo v nobeno korist podrobno pojasnilo o izražunu odbitnega deleža, ki se uporablja za podružnice te družbe, ki imajo sedež zunaj te države.
- 22 Zato je treba prvo vprašanje razumeti tako, da se z njim v bistvu želi izvedeti, ali je treba člena 17(2) in (5) ter 19(1) Šeste direktive razlagati tako, da lahko družba, ki ima sedež v državi članici, za določitev odbitnega deleža DDV, ki se zanjo uporablja, upošteva promet, ki ga ustvarijo njene podružnice s sedežem v drugih državah članicah.
- 23 Da bi odgovorili na to vprašanje, je nujno opozoriti, da je treba pri določitvi podrobnosti uporabe določbe prava Unije upoštevati hkrati njeno besedilo, njen kontekst in njene cilje (sodba z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 23 in navedena sodna praksa).
- 24 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da besedilo členov 17(2) in (5) ter 19(1) Šeste direktive samo po sebi ne omogoča trditve, da lahko družba, ki ima sedež v državi članici, za določitev odbitnega deleža DDV, ki se zanjo uporablja za družbo, upošteva promet, ki ga ustvarijo njene podružnice s sedežem v drugih državah članicah.
- 25 Glede konteksta, v katerega so umešene te določbe, in njihovih ciljev je treba opozoriti, da sta člena 17 in 19 Šeste direktive del njenega naslova XI, ki je posvečen ureditvi odbitkov.
- 26 Pravica do odbitka, ki jo določajo člen 17 in naslednji Šeste direktive, je sestavni del mehanizma DDV in se na celoma ne sme omejiti (sodbi z dne 6. oktobra 2005 v zadevi Komisija proti Franciji, C-243/03, ZOdl., str. I-8411, točka 28 in navedena sodna praksa, in z dne 18. decembra 2008 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-488/07, ZOdl., str. I-10409, točka 14).
- 27 Ureditev odbitkov je namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti na celoma predmet DDV (glej zgoraj navedeno sodbo Royal Bank of Scotland, točka 15 in navedena sodna praksa).
- 28 Natančneje, člen 17(5) Šeste direktive določa ureditev, ki se uporablja za pravico do odbitka DDV, kadar se ta nanaša na blago ali storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja „bodisi [tako] za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, kot za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten“. V takem primeru je v skladu s prvim pododstavkom člena 17(5) Šeste direktive odbitek dovoljen samo za takšen delež DDV, ki je sorazmeren znesku prvih obdavčenih transakcij (zgoraj navedena sodba Royal Bank of Scotland,

točka 17).

29 Pravica do odbitka se na podlagi drugega pododstavka člena 17(5) Šeste direktive izračuna glede na delež, določen v skladu s členom 19 te direktive (zgoraj navedena sodba Royal Bank of Scotland, točka 18).

30 Ugotoviti pa je treba, da ker je izračun odbitnega deleža element ureditve odbitkov, pravila, po katerih je treba opraviti ta izračun, skupaj to ureditvijo odbitkov spadajo v področje uporabe nacionalne zakonodaje glede DDV, s katerim mora biti dejavnost ali transakcija povezana za namene obdavčitve.

31 Naloga davčnih organov vsake države članice je namreč, da tako kot jim to dovoljuje tretji pododstavek člena 17(5) Šeste direktive, določijo metodo za določitev pravice do odbitka, s tem da jim je dovoljeno, da predvidijo različne deleže za vsako področje dejavnosti, ali določijo odbitek na podlagi uporabe celotnega ali dela blaga in storitev za neko dejavnost, ali pa določijo izključitev pravice do odbitka pod določenimi pogoji (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Royal Bank of Scotland, točka 19).

32 Ugotovitev iz točke 31 te sodbe dalje potrjuje dejstvo, da se način vračila DDV, bodisi z odbitkom bodisi s povračilom, določi glede na kraj, v katerem ima davčni zavezanec sedež (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-244/08, točki 25 in 33).

33 Dalje je treba pojasniti, da se pojem „kraj sedeža“ ne nanaša le na sedež davčnega zavezanca, temveč tudi na stalne poslovne enote v smislu Šeste direktive, ki jih lahko ima v drugih državah članicah. Tako je treba za družbo, ki je ustanovila sedež v eni državi članici in ima stalno poslovno enoto v drugi državi članici, zaradi tega šteti, da ima v tej drugi državi sedež za dejavnosti, ki jih v njej opravlja, in da ne more več zahtevati vračila DDV v smislu Osme direktive Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EEC) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79) in Trinajste direktive Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 129), ki ga je tam plačala. Odbitek DDV za nakupe, opravljene v tej državi članici, bo morala od davčnih organov te države zahtevati stalna poslovna enota (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Italiji, točki 33 in 35).

34 Ker je Sodišče že presodilo, da sta stalna poslovna enota v smislu Šeste direktive, ki ima sedež v državi članici, in glavni sedež, ki je v drugi državi članici, isti zavezanec za DDV (zgoraj navedena sodba Komisija proti Italiji, točka 38), iz tega izhaja, da za enega davčnega zavezanca poleg ureditve, ki se uporablja v državi njegovega sedeža, velja toliko nacionalnih ureditev odbitkov, kot je držav članic, v katerih ima stalne poslovne enote.

35 Ker pa so način izračuna deleža temeljni element ureditve odbitkov, ni mogoče pri izračunu deleža, ki se uporablja za glavni sedež davčnega zavezanca, ki ima sedež v eni državi članici, upoštevati prometa, ki so ga ustvarile vse njegove stalne poslovne enote v drugih državah članicah, ne da bi pri tem resno omajali razumno razdelitev področij uporabe nacionalnih zakonodaj na področju DDV in smisel navedenega deleža.

36 Ta razlaga členov 17(2) in (5) ter 19(1) Šeste direktive je tudi v skladu s ciljem teh določb.

37 Glede na čela nevtralnosti DDV, ki ga je treba izvesti z ureditvijo odbitkov, je namreč treba ugotoviti, da kot je generalni pravobranilec navedel v točkah od 67 do 69 sklepnih predlogov, ni

dokazano, da lahko to, da se dav?nemu zavezancu dovoli pri izra?unu deleža odbitka, ki se uporablja za njegov sedež v neki državi ?lanici, upoštevati promet, ki ga ustvarijo njegove stalne poslovne enote s sedežem v drugih državah ?lanicah, zagotovi, da se v vseh primerih popolnoma spoštuje navedeno na?elo, v primerjavi s sistemom, po katerem mora dav?ni zavezanec v vsaki državi ?lanici, v kateri je mogo?e šteti, da ima stalno poslovno enoto v smislu Šeste direktive, dolo?iti razli?en odbitni delež.

38 Dalje, kot je pravilno navedlo Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska, bi bila posledica takega na?ina dolo?itve odbitnega deleža, ki se uporablja za sedež dav?nega zavezanca, lahko to, da se za vse pridobitve, ki jih je ta dav?ni zavezanec opravil v državi ?lanici, v kateri ima sedež, pove?a del DDV, ki ga ta sedež sme odbiti, ?eprav nekatere pridobitve nikakor niso povezane z dejavnostmi stalnih poslovnih enot, ki imajo sedež zunaj te države. Tako bi bila vrednost uporabljivega odbitnega deleža izkrivljena.

39 Nazadnje, tak na?in dolo?itve odbitnega deleža lahko ogrozi polni u?inek ?lenov 5(7)(a) in 6(3) Šeste direktive, ki dolo?eno diskrecijsko pravico podeljujeta državam ?lanicam, s tem da blaži u?inke njihove izbire glede dav?ne politike.

40 Glede na vse navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?lena 17(2) in (5) ter 19(1) Šeste direktive razlagati tako, da družba, ki ima sedež v državi ?lanici, za dolo?itev odbitnega deleža DDV, ki se zanjo uporablja, ne sme upoštevati prometa, ki ga ustvarijo njene podružnice s sedežem v drugih državah ?lanicah.

Drugo vprašanje

41 Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali sme glede na ?len 17(3)(a) in (c) Šeste direktive družba s sedežem v državi ?lanici za dolo?itev odbitnega deleža DDV, ki se zanjo uporablja, upoštevati promet, ki ga ustvarijo njene podružnice s sedežem v tretjih državah.

42 V zvezi s tem je treba spomniti, da kot je razvidno iz to?k od 30 do 33 te sodbe, ureditev odbitkov temelji na na?elu teritorialnosti veljavnih nacionalnih predpisov in da se, kadar ima dav?ni zavezanec stalno enoto v državi, v kateri nima sedeža, za namene uporabe dolo?b Šeste direktive šteje, da gospodarske dejavnosti, ki jih opravlja v njej, opravlja stalna poslovna enota.

43 Ugotoviti pa je treba, da niti v preambuli Šeste direktive niti v njenih dolo?bah ni mogo?e zaslediti ni?esar, na podlagi ?esar bi lahko sklepali, da bi dejstvo, da ima dav?ni zavezanec stalno poslovno enoto zunaj Unije, lahko vplivalo na ureditev odbitkov, ki za tega dav?nega zavezanca velja v državi ?lanici, v kateri ima sedež.

44 Kot je generalni pravobranilec ugotovil v to?ki 81 sklepnih predlogov, iz tega izhaja, da v položaju, kakršen se obravnava v postopku v glavni stvari, ni mogo?e razumno zatrjevati, da je treba za storitve, ki jih stalne poslovne enote s sedežem zunaj Unije opravijo za naro?nike, ki imajo prav tako sedež v tretjih državah, šteti, da jih opravlja sam sedež družbe.

45 Te ugotovitve ne omaja trditev, da je treba družbo, ki ima sedež v državi ?lanici in podružnico v tretji državi, za namene DDV enako obdav?iti kot družbo, ki ima tudi sedež v državi ?lanici, vendar pa enakih storitev ne opravlja prek take podružnice ali pa ima za to v tej tretji državi h?erinsko družbo. Te razli?ne možnosti namre? odražajo položaje, ki se jasno razlikujejo, in jih zato ni mogo?e enako obravnavati z vidika obdav?itve.

46 V zvezi s tem je treba dodati, da so dav?ni zavezanci na splošno svobodni, da se odlo?ijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, o katerih menijo, da so za njihovo gospodarsko

dejavnost najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davčna bremena (sodba z dne 22. decembra 2010 v zadevi RBS Deutschland Holdings, C-277/09, ZOdl., str. I-13805, točka 53).

47 Tako lahko izbira podjetnika med oproščenimi transakcijami in obdavčljivimi transakcijami temelji na vrsti dejavnikov, zlasti na upoštevanju davčne narave v povezavi z objektivnim sistemom DDV (glej sodbo z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 33).

48 Kot je razvidno iz sodne prakse Sodišča, ima davčni zavezanec, kadar lahko izbira med različnimi transakcijami, pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da bi lahko omejil svoj davčni dolg (glej zlasti sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 73, in zgoraj navedeno sodbo RBS Deutschland Holdings, točka 54).

49 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člena 17(3)(a) in (c) ter 19(1) Šeste direktive razlagati tako, da družba, ki ima sedež v državi članici, za določitev odbitnega deleža DDV, ki se zanjo uporablja, ne sme upoštevati prometa, ki ga ustvarijo njene podružnice s sedežem v tretjih državah.

Tretje vprašanje

50 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba tretji pododstavek člena 17(5) Šeste direktive razlagati tako, da državi članici dopušča sprejeti pravilo za izračun odbitnega deleža za podrožje dejavnosti družbe davčne zavezanke, s katerim ji dovoljuje, da upošteva promet, ki ga ustvari podružnica s sedežem v drugi državi članici ali tretji državi.

51 Za odgovor na to vprašanje je treba spomniti, da je iz povezanega branja besedila členov 17(5) in 19(1) Šeste direktive razvidno, da se slednja določba nanaša le na odbitni delež iz navedenega prvega pododstavka člena 17(5) in torej določa podrobno pravilo izračuna le za delež, ki ga navaja prvonavedena določba, in, razširjeno, za odbitek, ki ga je treba izračunati ob uporabi točke (d) tretjega pododstavka člena 17(5) te direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Royal Bank of Scotland, točka 22, in sodbo z dne 8. novembra 2012 v zadevi BLC Baumarkt, C-511/10, točka 21).

52 Sodišče je tudi presodilo, da morajo države članice, če ni nobenih določb v Šesti direktivi, ob spoštovanju prava Unije in načel, na katerih temelji skupni sistem DDV, določiti metode in pravila, ki urejajo izračun odbitnega deleža vstopnega DDV. Pri izvrševanju tega pooblastila morajo spoštovati cilj in sistematično te direktive (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo BLC Baumarkt, točka 22 in navedena sodna praksa).

53 Vendar je treba ugotoviti, da napotila iz tretjega pododstavka člena 17(5) na „podrožja dejavnosti“ ni mogoče razlagati tako, da zadeva geografska območja.

54 Kot je namreč razvidno iz člena 4(1) in (2) Šeste direktive, se izraz „dejavnost“ v okviru Šeste direktive nanaša na različne vrste gospodarskih dejavnosti, kot so dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve.

55 Iz tega izhaja, da država članica na podlagi določb tretjega pododstavka člena 17(5) davčnemu zavezancu, ki ima sedež na njenem ozemlju, ne sme dovoliti, da pri določitvi odbitnega deleža, ki se uporablja za podrožje njegove gospodarske dejavnosti, upošteva promet, ki ga ustvari njegova stalna poslovna enota, ki nima sedeža v njej.

56 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba tretji pododstavek člena 17(5) Šeste direktive razlagati tako, da državi članici ne dopušča sprejeti pravila za izračun odbitnega deleža

za podrožje dejavnosti družbe davžne zavezanke, s katerim ji dovoljuje, da upošteva promet, ki ga ustvari podružnica, ki ima sedež v drugi državi žlanici ali tretji državi.

žetrto vprašanje

57 Glede na odgovora na prvi dve vprašanji na žetrto vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

58 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodišžem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališž Sodišžu, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišže (prvi senat) razsodilo:

- žlena 17(2) in (5) ter 19(1) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav žlanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da družba, ki ima sedež v državi žlanici, za doložitev odbitnega deleža DDV, ki se zanjo uporablja, ne sme upoštevati prometa, ki ga ustvarijo njene podružnice s sedežem v drugih državah žlanicah.**
- žlena 17(3)(a) in (c) ter 19(1) Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da družba, ki ima sedež v državi žlanici, za doložitev odbitnega deleža DDV, ki se zanjo uporablja, ne sme upoštevati prometa, ki ga ustvarijo njene podružnice s sedežem v tretjih državah.**
- Tretji pododstavek žlena 17(5) Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da državi žlanici ne dopušža sprejeti pravilo za izražun odbitnega deleža za podrožje dejavnosti družbe davžne zavezanke, s katerim ji dovoljuje, da upošteva promet, ki ga ustvari podružnica, ki ima sedež v drugi državi žlanici ali tretji državi.**

Podpisi

* Jezik postopka: francošžina.