

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PEDRA CRUZ VILLALÓNA

přednesené dne 28. února 2013(1)

Věc C-388/11

Le Crédit Lyonnais

proti

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce
podaná Conseil d'État (Francie)]

„Daně – DPH – Šestá směrnice 77/388/EHS – články 17 a 19 – Odpověď daně zaplacené na vstupu – Zboží a služby použité zároveň pro plnění, jež zakládají i nezakládají nárok na odpověď – Výpočet odpovídatelného podílu – Situace, kdy společnost zohlední obrát svých poboček usazených v jiných členských státech nebo ve třetích státech – ‚Celosvětový podíl‘ – Zásada neutrality DPH – Daňová teritorialita“

1. Projednávaná věc umožňuje Soudnímu dvoru zabývat se v souvislosti s nárokem na odpověď, který je součástí společného systému daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), několika výkladovými otázkami, které i přes svůj velký význam z hlediska platných zásad, plynoucí z jejich praktických důsledků, nebyly doposud řešeny.

2. Zásadní otázkou předloženou Soudnímu dvoru k posouzení je, velmi jednoduše řečeno, zda určitá společnost se sídlem na území jednoho členského státu, která má pobočky usazené v jiných členských státech nebo ve třetích státech, musí při plnění svých daňových povinností vůči členskému státu, v němž má své sídlo, a v rozsahu, v němž uskutečňuje plnění, která zakládají i nezakládají nárok na odpověď, vypočítat svůj odpovídatelný podíl ve smyslu čl. 17 odst. 5 a článku 19 šesté směrnice 77/388/EHS(2) tak, že zohlední svůj celkový obrát, tedy součet obrátu dosaženého ústedím této společnosti a obrát jednotlivých poboček, pro což se vžilo označení „celosvětový podíl“.

3. Přestože skutkové okolnosti sporu v původním řízení nastaly před dlouhou dobou, a sice již v letech 1988 a 1989, takže se na ně vztahují ustanovení šesté směrnice ve znění ústinném v oné době, jsou předběžné otázky, které vyvstaly s takovým zpožděním, relevantní i v dnešní době, jelikož příslušná ustanovení uvedená směrnice jsou v téměř totožné podobě převzata do ustanovení směrnice 2006/112/ES(3), která první uvedenou směrnici zrušuje(4). Relevantnost této předběžné otázky podtrhuje i fakt, že žalobkyně ve sporu v původním řízení opírá svůj hlavní nárok o rozsudek ze dne 23. března 2006, FCE Bank(5), a žádá Soudní dvůr, aby s ohledem na

zásadu neutrality vlastní společnému systému DPH zaujal v této souvislosti zásadní stanovisko.

I – Právní rámec

A – Unijní právo: šestá směrnice

4. Článek 17 šesté směrnice(6) stanoví:

„1. Nárok na odpot dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpotitelné dan?.

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

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

b) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;

c) [DPH] splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3.

3. Členské státy mohou piznat [rovněž piznají] každé osob? povinné k dani nárok na odpotet nebo vrácení [DPH] uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží a služby použity za účelem:

a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečnena v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpotet dan?, kdyby byla uskutečnena v tuzemsku;

b) plnění, která jsou osvobozena od dan? podle čl. 14 odst. 1 písm. i), článku 15 a čl. 16 odst. 1 bod? B, C a D a odst. 2;

c) jakýchkoli plnění osvobozených od dan? podle čl. 13 části B písm. a) a d) body 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo je-li toto plnění přímo vázáno na zboží určené k vývozu do zem? mimo Společenství.

[...]

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

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

Členské státy nicmén? mohou:

a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účtnictví;

b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účtnictví;

c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpotet dan? bu? pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část [aby provedla odpotet dan? na základ? použití bu? veškerého zboží a služeb, nebo jejich částí];

d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpout dan? podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech pln?ních tam uvedených;

e) stanovit, že pokud je [DPH], jež není osobou povinnou k dani odpoutatelná, zanedbatelná, nepřehlédne se k ní.“

5. ?lánek 19 odst. 1 a 2 šesté směrnice(7) stanoví:

„1. Podíl odpoutatelný podle ?l. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

– v ?itateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním, u nichž je [DPH] odpoutatelná podle ?l. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],

– ve jmenovateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním zahrnutým do ?itatele a pln?ním, u nichž není [DPH] odpoutatelná, bez [DPH]. ?lenské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací krom? těch, které jsou uvedeny v ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví ro?n? a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.

2. Odchyln? od odstavce 1 se z výpo?tu odpoutatelného podílu vylou?uje výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro pot?eby svého podniku. Rovn?ž se vylou?uje výše obratu vztahující se k pln?ním uvedeným v ?l. 13 ?ásti B písm. d), jsou-li to p?íležitostná pln?ní, a dále vztahující se k p?íležitostným operacím s nemovitostmi a p?íležitostným finan?ním operacím. Uplatní-li ?lenské státy možnost volby danou ?l. 20 odst. 5 a nebudou požadovat opravu dan? vzhledem k investičnímu majetku, mohou k prodeji investičního majetku přehlédnout při výpo?tu odpoutatelného podílu.“

B – *Francouzské právo*

6. Podle předkládacího rozhodnutí byly v dob? rozhodné z hlediska skutkových okolností sporu v p?vodním řízení ?l. 17 odst. 5 a ?lánek 19 šesté směrnice provedeny do ?lánek? 212, 213 a 219 přílohy II code général des impôts (obecného da?ového zákoníku)(8).

7. ?lánek 212 přílohy II CGI stanovil:

„Osoby povinné k dani, které neuskute?ují výlu?n? pln?ní, jež zakládají nárok na odpout, mohou odpoutít ?ást [DPH], kterou bylo zatíženo zboží tvořící dlouhodobý majetek, odpovídající výši této dan? vynásobené pom?rem mezi ro?ní výší p?íjm? vztahujících se k pln?ním, jež zakládají nárok na odpout dan?, a ro?ní výší p?íjm? vztahujících se k veškerým skute?ným pln?ním [...].“

8. ?lánek 213 přílohy II CGI stanovil:

„Pokud osoba povinná k dani p?sobí v oblastech ?innosti, které z pohledu [DPH] podléhají r?zným ustanovením, musí být pro účely uplatn?ní nároku na odpout o těchto oblastech vedeny samostatné ú?ty.

[...]

„Částka odpovídatelné daně za zboží použité současně pro různé oblasti je stanovena poměrem upraveným v článku 212.“

9. Článek 219 pílohy II CGI zní následovně:

„Osoby povinné k dani, které neuskutečňují výlučně plnění, u nichž mají nárok na odpout, mohou odpout [DPH], kterou bylo zatíženo toto zboží a tyto služby, v dále uvedených mezích:

- a. pokud jsou uvedené zboží a služby použity výhradně pro uskutečnění plnění, která zakládají nárok na odpout, je daň, kterou byly tyto zboží a služby zatíženy, odpovídatelná;
- b. pokud jsou použity výhradně pro uskutečnění plnění, která nezakládají nárok na odpout daně, není daň, kterou byly tyto zboží a služby zatíženy, odpovídatelná;
- c. pokud jsou zboží a služby použity současně pro uskutečnění plnění, která zakládají nárok na odpout, a plnění, která nárok na odpout nezakládají, je část daně, kterou byly tyto zboží a služby zatíženy, odpovídatelná. Tato část se určí za podmínek stanovených v článcích 212 až 214.“

10. Článek 271 odst. 4 CGI mimoto stanovil:

„Za stejných podmínek, jako kdyby [DPH] podléhaly, zakládají nárok na odpout:

[...]

- b) bankovní a finanční služby osvobozené od daně podle ustanovení čl. 261 C odst. 1 písm. a) až e), jsou-li poskytnuty osobám majícím bydliště nebo sídlo mimo Evropské hospodářské společenství nebo vztahují-li se k vývozu zboží do jiných zemí než členských států Společenství.“

II – Skutkový základ sporu v povodním řízení

11. Po provedené kontrole účtnictví za období od 1. ledna 1988 do 31. prosince 1989 byla společnost Le Crédit Lyonnais(9) se sídlem ve Francii domáhána dvěma dodatečnými daňovými výměry ze dne 27. prosince 1991 a 7. prosince 1992 DPH a daň z mezd, a to z důvodu, že tato společnost v rozporu s právem zohlednila výši úroků z půjčky, které ústředí poskytlo pobočkám usazeným v jiných členských státech, respektive ve třetích státech, v příteli a ve jmenovateli odpovídatelného podílu podle článku 212 pílohy II CGI.

12. Dvěma stížnostmi ze dne 20. července 1994 se LCL domáhala zrušení těchto dodatečných výměrů DPH a daně z mezd za zdaňovací období let 1988 a 1989 a tvrdila, že výši těchto úroků lze při výpočtu odpovídatelného podílu zohlednit.

13. Platebním výměrem ze dne 17. listopadu 1994 byla LCL vyzvána k úhradě domáhané DPH, jakož i poplatků a úroků, v celkové výši 1 151 573,81 eur za zdaňovací období roku 1988 a 1 349 357,81 eur za zdaňovací období roku 1989. Platebním výměrem ze dne 30. prosince 1994 byla LCL vyzvána k úhradě domáhané daně z mezd, jakož i poplatků a úroků, v celkové výši 1 209 890,89 eur za zdaňovací období roku 1988 a 1 246 611,44 eur za zdaňovací období roku 1989.

14. Další stížností ze dne 31. prosince 1996 požádala LCL o vrácení DPH, kterou za zdaňovací období let 1988 a 1989 odvedla podle svého názoru chybně, a sice částku 46 944 246,96 eur, a o vrácení daně z mezd, kterou podle svého názoru chybně odvedla za zdaňovací období let 1988 a 1989 (23 067 082,45 eur). LCL uvedla, že ve svém odpovídatelném podílu DPH chybně nezohlednila úroky zaplacené jejím zahraničním pobočkám jejich klienty. LCL žádala i o započtení

mezi částkami daní z mezd, o jejichž vrácení žádala, a částkami korporátní daní vyčíslené v rámci kontroly.

15. Správní orgán zamítl stížnosti LCL, která proto dne 28. srpna 1998 podala k Tribunal administratif de Paris (správnímu soudu v Paříži, Francie) žalobu, kterou se domáhala zrušení dodatečných výměr DPH, která jí byla domněna za zdaňovací období let 1988 a 1989, a dále vrácení DPH a daní z mezd, kterou podle svého názoru chybně odvedla za zdaňovací období let 1988 a 1989.

16. Rozsudkem ze dne 5. října 2004 zamítl Tribunal administratif de Paris žalobu v obou uvedených bodech.

17. Rozsudkem ze dne 8. prosince 2006 potvrdil Cour administrative d'appel de Paris (odvolací správní soud v Paříži) rozsudek prvního stupně. Tento soud dospěl k názoru, že pobočky LCL usazené v jiných členských státech byly samy osobami povinnými k DPH a své vlastní příjmy zohledňovaly při stanovování svého vlastního odpovídatelného podílu, takže tyto příjmy nemohly založit nový nárok na odpot ve prospěch ústředí. Soud dále uvedl, že plnění uskutečňovaná pobočkami LCL usazenými ve třetích státech nelze při uplatňování nároku na odpot zohlednit, jelikož tyto pobočky buď nemusí být osobami povinnými k dani, nebo se na ně mohou vztahovat jiná pravidla.

18. Nato podala LCL dne 21. února 2007 kasační opravný prostředek ke Conseil d'État (Státní radě), kterým se domáhá zrušení uvedeného rozsudku ze dne 8. prosince 2006.

III – Předběžné otázky a řízení před Soudním dvorem

19. Za těchto okolností Conseil d'État (na společném zasedání třetího, osmého, devátého a desátého senátu) rozhodnutím ze dne 11. července 2011 přerušila řízení a položila Soudnímu dvoru k rozhodnutí následující předběžné otázky:

„1) Mohou být čl. 17 odst. 2 a 5 a článek 19 šesté směrnice [...] – s ohledem na pravidla týkající se územní působnosti daní z přidáné hodnoty – vykládány v tom smyslu, že pro výpočet podílu, který uvedené články zavádí, musí ústředí společnosti usazené v jednom členském státě zohlednit příjmy dosažené každou ze svých poboček usazených v jiném členském státě a tyto pobočky musí symetricky zohlednit celkové příjmy dosažené společností, jež spadají do působnosti [DPH]?

2) Je třeba přijmout stejné řešení i pro pobočky usazené mimo Evropskou unii, a to zejména s ohledem na nárok na odpot upravený v čl. 17 odst. 3 písm. a) a c), pokud uskutečňují bankovní a finanční operace uvedené v čl. 13 části B písm. d) body 1 až 5 ve prospěch zákazníků usazených mimo území Společenství?

3) Může se odpověď na první dvě otázky v jednotlivých členských státech lišit na základě možností stanovených čl. 17 odst. 5 posledním pododstavcem, zejména pokud se jedná o vytvoření oddělených oblastí činnosti?

4) Bude-li odpověď na jednu z prvních dvou otázek kladná, je třeba omezit uplatnění takového podílu pouze na výpočet nároku na odpot [DPH], kterou byly zatíženy náklady vynaložené ústředím ve prospěch zahraničních poboček, a dále, budou příjmy dosažené v zahraničí zohledňovány podle pravidel státu, ve kterém je umístěna pobočka, nebo podle pravidel státu, kde se nachází ústředí?“

20. Písemná vyjádření předložily LCL, vlády Francouzské republiky, Kyprské republiky a

Spojeného království Velké Británie a Severního Irska a Evropská komise.

21. LCL, Francouzská republika, Spojené království a Komise přednesly i ústní vyjádření, a to na jednání konaném dne 27. září 2012.

IV – Analýza

A – Úvodní poznámky

22. Podstatou pedbžných otázek pedkládajícího soudu položených Soudnímu dvoru je nalezení odpovědi na otázku, zda (první a druhá otázka) a případně do jaké míry (třetí a čtvrtá otázka) ukládá šestá směrnice, především s ohledem na výše uvedený rozsudek FCE Bank, členským státům povinnost uplatňovat takzvaný „celosvětový podíl“, tedy zohledňovat při výpočtu odpoditatelného podílu DPH – stanoveného v čl. 17 odst. 5 a čl. 19 uvedené směrnice – sídla společnosti usazené v jednom členském státě pro účely jejich daňových povinností v tomto členském státě i obrat jejich poboček usazených v jiných členských státech nebo ve třetích státech a reciprocitu i naopak.

23. Zaprvé je třeba poznamenat, že pedkládající soud klade čtvrtou otázku podporně, tedy jen pro případ, že by na některou z prvních dvou otázek byla dána kladná odpověď. Budou-li tedy odpovědi na obě první otázky záporné, nebude třeba odpovídat na čtvrtou otázku. S ohledem na odpověď, kterou navrhuji pro první otázku, ovšem nebude třeba odpovídat ani na třetí otázku.

24. Zadruhé je třeba poukázat na to, že se spor v prvodním řízení týká žádosti, kterou podala společnost se sídlem v členském státě pedkládajícího soudu, v daném případě ve Francii, a kterou se tato společnost domáhá zohlednění obratu svých poboček usazených v jiných členských státech (první otázka) nebo ve třetích státech (druhá otázka) při výpočtu svého odpoditatelného podílu pro účely svých daňových povinností v prvně uvedeném členském státě.

25. Aťkoli se první otázka pedkládajícího soudu týká konkrétní přípustnosti takové žádosti v uvedené situaci, tedy žádosti ústědí společnosti dotčené v prvodním řízení, týká se v konečném důsledku i přípustnosti totožné žádosti v odpovídající obrácené situaci, tedy žádosti poboček usazených v jiných členských státech. Pedkládající soud se potažmo táže Soudního dvora též na to, zda i pobočky usazené v jiných členských státech mohou symetricky zohlednit v rámci svého vlastního odpoditatelného podílu a pro účely svých daňových povinností ve svém vlastním členském státě usazení veškeré příjmy této společnosti jako takové, tedy příjmy ústědí i příjmy každé z ostatních poboček.

26. Vzhledem k tomu, že pro řešení sporu v prvodním řízení však není nezbytné se zabývat zpřesňováním stanovování odpoditatelného podílu poboček LCL usazených v jiných členských státech, v nichž jsou také osobami povinnými k dani, bude na Soudním dvoru, aby pformuloval první položenou otázku, jak navrhla Komise v písemném vyjádření, a tento rozmr vyloučil(10).

27. Zatřetí se jeví jako důvodné držet se rozdílu, který navrhuje pedkládající soud, a odpověďt zvlášť a postupně na první dvě otázky, které se sice obě v zásadě tážou na přípustnost „celosvětového podílu“, avšak jiní rozdíl v postavení společností podle toho, zda jsou jejich pobočky usazené v členských státech, nebo ve třetích státech, a to zejména s ohledem na zvláštní ustanovení čl. 17 odst. 3 písm. c) šesté směrnice(11), která upravují nárok na odpodet DPH ze zboží a služeb použitých za účelem plnění osvobozených od daně podle čl. 13 části B písm. a) a d) bodů 1 až 5 této směrnice(12) a uskutečňovaných se zákazníky usazenými ve třetích státech.

28. V projednávané věci tvrdí LCL především to, že zásada neutrality, která je vlastní

společnému systému DPH zavedenému šestou směrnicí, vede k zavedení „celosvětového podílu“, a to zejména jako logický důsledek výše uvedeného rozsudku FCE Bank.

29. Naopak vlády členských států předloživší písemná a ústní vyjádření a Komise se v podstatě shodují především v názoru, že LCL přisuzuje výše uvedenému rozsudku FCE Bank dosah, který nemá. Každopádně se domnívají, že společný systém DPH zavedený šestou směrnicí, a zvláště pak jeho územní působnost a praktická hlediska, brání zavedení „celosvětového podílu“. Šestá směrnice nedovoluje členským státům, aby umožnily osobám povinným k dani, na které se v důsledku územní působnosti vztahují jejich daňové právní předpisy a které vykonávají svou činnost v několika členských státech prostřednictvím poboček, zohlednit při výpočtu svého odpovídatelného podílu obrátit to poboček.

B – K zohlednění obrátu poboček usazených ve členských státech při výpočtu odpovídatelného podílu ústejí společnosti usazené v jiném členském státě (první otázka)

30. Vzhledem k tomu, že rozsudek FCE Bank hraje v projednávané věci ústejní roli, je před zkoumáním přípustnosti teze o „celosvětovém podílu“, která je jádrem této věci(13), nezbytné přesně stanovit jeho dosah a určit, do jaké míry může podmínit odpověď Soudního dvora na otázky předkládajícího soudu.

1. K rozsudku FCE Bank a jeho dosahu

31. Je třeba předeslat, že řešení přijaté Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku FCE Bank není a nebylo zpochybováno v převodním řízení ani v řízení před Soudním dvorem, a to ani ze strany LCL, ani vládami členských států, které předložily vyjádření, a ani Komisí(14). Tento rozsudek naopak představuje východisko pro požadavky LCL, takže je třeba mít za nesporné, že se situace v něm popsaná skutečně na LCL a pobočky dotčené ve sporu v převodním řízení vztahuje, tedy že jde vskutku o „pobočky“, a nikoli o „dceřiné společnosti“. V tomto ohledu je ovšem nutno podotknout, že ověřit, zda se judikatura vycházející z výše uvedeného rozsudku FCE Bank na situaci dotčenou ve sporu v převodním řízení skutečně vztahuje, musí předkládající soud, neboť odpovědi na jím položené otázky vycházejí z předpokladu, že LCL a její jednotlivé pobočky představují pro účely uplatnění pravidel DPH jedinou právní entitu.

32. Podstatou tvrzení LCL je především a výlučně to, že uplatnění judikatury vycházející z výše uvedeného rozsudku FCE Bank vede u ústejí společnosti v zásadě k zániku nároku na odpot DPH, kterou je zatíženo zboží a služby na vstupu, jsou-li toto zboží a tyto služby použity pro účely zdanitelných plnění uskutečněných na výstupu pobočkami této společnosti usazenými v jiných členských státech. Nemožnost ústejí fakturovat uvedené zboží dodávané a služby poskytované pobočkám totiž v důsledku uplatnění judikatury vycházející z výše uvedeného rozsudku FCE Bank vede u těchto poboček k nemožnosti odpotíst DPH zatěžující toto zboží a tyto služby, kterou ústejí odvedlo na vstupu, od DPH, k níž jsou povinny z titulu zdanitelných plnění, která uskutečňují na výstupu. Odpovídatelná je v takovém případě jen DPH, kterou jsou zatíženy náklady samotných poboček v členském státě, v němž jsou pobočky usazené.

33. LCL z toho dovozuje, že společnost, jejíž ústejí uskutečňuje ve smyslu čl. 17 odst. 5 šesté směrnice zároveň zdanitelná plnění i plnění, od nichž daň odpovídatelná není, musí nevyhnutelně mít při výpočtu svého odpovídatelného podílu DPH, kterou jsou zatíženy náklady související s jejími zdanitelnými plněními, možnost zohlednit veškerá plnění, s nimiž souvisely tyto náklady, tedy plnění uskutečněná ústejí v členském státě, v němž je samo usazeno, i plnění uskutečněná pobočkami v jejich vlastních členských státech usazení, jinak by v rozporu se zásadou neutrality DPH ztratila tato společnost nárok na odpotet.

34. Velmi stručně řečeno, podle výše uvedeného rozsudku FCE Bank společnost, která má

svou hlavní provozovnu (své ústředí) v jednom členském státě (FCE Bank) a stálou provozovnu (pobočku) usazenou v jiném členském státě (FCE IT), tvoří z hlediska členského státu, v němž je usazena pobočka (Itálie) a v rozsahu, v němž ústředí dodávalo pobočce zboží a služby, jednu jedinou osobu povinnou k dani(15) v jejich vzájemných „vztazích“(16), takže případná plnění dodávána pobočce ústředím společnosti nelze považovat za poskytování služeb za protiplnění ve smyslu článku 2 šesté směrnice, jehož nevyhnutelným důsledkem je skutečnost, že toto poskytování nepodléhalo DPH, v projednávaném případě v členském státě pobočky.

35. Poskytování služeb totiž podle judikatury Soudního dvora(17) podléhá DPH jen tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění. Takový právní vztah ovšem nemůže existovat mezi ústředím určité společnosti a pobočkou téže společnosti, jestliže pobočka neprovádí samostatnou hospodářskou činnost, tedy pokud ji nelze považovat za samostatnou v tom, že nese hospodářské riziko vyplývající ze své činnosti(18). To byl případ FCE IT, pobočky FCE Bank, která neměla k dispozici kapitál(19).

36. V této souvislosti je třeba poznamenat, že vlády členských států, které předložily vyjádření, ani Komise nezpochybují, že uplatnění judikatury vycházející z výše uvedeného rozsudku FCE Bank může teoreticky(20) vést k možnosti, že společnost usazená v jednom členském státě, která má pobočky usazené v jiných členských státech, ztratí do jisté míry svůj nárok na odpočet DPH, jestliže v jednom členském státě, v projednávaném případě ve státě svého sídla, soustředí nákup zboží a služeb použitých pro plnění uskutečňovaná v jiných členských státech, nebo plnění uskutečňovaná na výstupu nebudou zakládat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

37. Ve výše uvedeném rozsudku FCE Bank však Soudní dvůr rozhodl jen tolik, že plnění uskutečňovaná mezi ústředím společnosti a jejími jednotlivými pobočkami je třeba považovat za interní transakce, a tímto kvalifikováním je dosah tohoto rozsudku vyčerpán.

38. Soudní dvůr se v uvedeném rozsudku nijak nevyjádřil k podmínkám odpočtu DPH. Ažkoli „může“ vést k „možnosti“, že DPH, kterou jsou na vstupu zatíženy uvedené náklady v členském státě ústředí, nebude odečtena úměrně jejich použití pro operace na výstupu v členských státech poboček, jedná se v takové situaci jen o vyloučení jedné z možností uplatnění nároku na odpočet.

39. Nelze však dospět k závěru, že implicitním, ale nevyhnutelným důsledkem výše uvedeného rozsudku FCE Bank je povinnost jaksi doprovodit nebo jako jakési započtení uložená členským státem, aby v souladu se zásadou neutrality, která je vlastní společnému systému DPH zavedenému šestou směrnicí, umožnily určité společnosti, jejíž činnost je částečně osvobozena od DPH podle čl. 13 část B písm. d) uvedené směrnice, takže v zásadě nezakládá nárok na odpočet DPH, aby zohlednila při výpočtu svého odpočitatelného podílu podle čl. 17 odst. 5 a článku 19 uvedené směrnice obrát všech svých poboček.

40. Konečně je třeba konstatovat, že výše uvedený rozsudek FCE Bank sice vylučuje možnost odpočtu DPH, kterou jsou zatíženy náklady ústředí společnosti usazeného v jednom členském státě, jsou-li tyto náklady použity pro plnění uskutečňovaná pobočkami této společnosti v jiných členských státech, avšak nedává implicitní ani výslovnou odpověď na zásadní otázku, která vyvstala v projednávané věci, a sice zda taková společnost musí při výpočtu svého odpočitatelného podílu podle čl. 17 odst. 5 a článku 19 šesté směrnice zohlednit obrát svého ústředí i obrát svých poboček. Odpověď na tuto otázku bude tudíž třeba hledat jinde.

41. Před samotným posouzením ustanovení čl. 17 odst. 5 a článku 19 šesté směrnice, o která LCL opírá své požadavky a v nichž je upraven nárok na odpočet DPH, kterou jsou zatíženy zboží a služby použité zároveň pro zdanitelná plnění i plnění, která nezakládají nárok na odpočet, je ovšem nutno připomenout, jakým způsobem je rozsah nároku na odpočet stanoven v článku 17

šesté směrnice a vyložen Soudním dvorem.

2. K nároku na odpot, zásad? neutrality a územní p?sobnosti spole?ného systému DPH

42. Soudní dv?r opakovan? zd?raznil, že systém odpot? zavedený ?láanky 17 až 20 šesté směrnice je základním prvem(21) spole?ného systému DPH, jelikož jeho ú?elem je zaru?it neutralitu dan? z hlediska všech ekonomických ?inností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, a to za podmínky, že uvedené ?innosti samy rovn?ž podléhají DPH(22). Ú?elem DPH je p?edevším zatížit spot?ebu, a to spot?ebu v míst?, kde k ní dochází(23), úm?rn? cen? zboží a služeb(24), a proto se až na výjimky(25) vztahuje na každé pln?ní v rámci výroby nebo distribuce, p?i?emž DPH p?ímo zat?žující jednotlivé prvky spoluur?ující cenu tohoto zboží a t?chto služeb se ode?ítá(26).

43. Ú?elem nároku na odpotet stanoveného v ?láanku 17 šesté směrnice je tedy snížit zát?ž, kterou osoba povinná k dani nese v podob? DPH splatné nebo odvedené v souvislosti se všemi ekonomickými ?innostmi, které nejsou od ní osvobozené. Osoba povinná k dani tak má na základ? této směrnice možnost od DPH, kterou získá z jí uskute?n?ných zdanitelných pln?ní a kterou je povinna odvést, odpotíst DPH, která na vstupu zat?žuje zboží a služby po?ízené pro ú?ely takových pln?ní, za podmínky, že tyto náklady mají p?ímou a bezprost?ední souvislost s pln?ními na výstupu(27) nebo že je lze zahrnout do režijních výdaj? osoby povinné k dani, takže p?edstavují prvky spoluur?ující cenu pln?ní na výstupu(28).

44. Osoba povinná k dani m?že od DPH, kterou je povinna odvést, odpotíst DPH, která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo službu, pouze v rozsahu, ve kterém je toto zboží nebo služba použita pro ú?ely zdanitelných pln?ní(29). Odpotet DPH na vstupu, který má také zabránit dvojímu zdan?ní(30), je tudíž svázán s výb?rem DPH na výstupu(31).

45. Uskute?né nebo zamýšlené použití zboží nebo služeb ur?uje dále rozsah po?áte?ního odpotu, na který má osoba povinná k dani nárok na základ? ?láanku 17 šesté směrnice, a rozsah p?ípadných oprav v pr?b?hu následujících období, které musejí být uskute?ny za podmínek stanovených v ?láanku 20 této směrnice(32).

46. Význam nároku na odpotet p?iznaného osobám povinným k dani objas?uje, pro? se – s výjimkou podvodu ?i zneužití(33) – musí každé omezení nároku na odpotet DPH v d?sledku svého dopadu na úrove? da?ové zát?že uplat?ovat ve všech ?lenských státech podobn?, a pro? je tudíž musí výslovn? povolit p?edpis unijního práva(34).

47. Naproti tomu v p?ípadech, kdy jsou zboží a služby nabyté osobou povinnou k dani použity pro ú?ely pln?ní, která jsou osvobozena od DPH nebo která této dani nepodléhají(35), což je d?ležit? pro správné pochopení dosahu zásady neutrality, nem?že dojít k výb?ru dan? na výstupu a potažmo ani k odpotu ?i k vrácení dan? odvedené na vstupu(36).

48. Podle ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice platí, že pokud osoba povinná k dani dodá zboží nebo poskytne služby jiné osob? povinné k dani, která je použije k uskute?ní pln?ní, které je osvobozené nap?íklad na základ? ?l. 13 ?ásti A téže směrnice, nemá tato osoba v zásad? nárok na odpotet DPH na vstupu, jelikož v takovém p?ípad? nejsou dot?ené služby ani dot?ené zboží použity pro zdanitelná pln?ní(37). Tím se vysv?tluje fenomén n?kdy nazývaný „skrytá DPH“, který spo?ívá v tom, že do ceny výrobk? nebo služeb použitých pro následná pln?ní osvobozená od dan? jsou zahrnuty dodate?né náklady(38).

49. Jen pro výjime?né p?ípady stanoví šestá směrnice – zejména v ?l. 17 odst. 3 písm. b) a c)(39) – nárok na odpotet DPH ze zboží nebo služeb použitých pro pln?ní osvobozená od dan?(40); proto je nutno vykládat p?íslušná ustanovení této směrnice restriktivn?(41).

50. Zásada daňové neutrality, která jakožto nedílná součást mechanismu DPH představuje základní zásadu vlastní společnému systému DPH zavedenému právními předpisy Společenství(42), plyne z ustanovení čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, konkrétně tedy z nároku na odpotet.

51. Zásada neutrality, někdy označovaná za obecnou zásadu unijního práva vlastní společnému systému DPH, je zároveň vyjádřením obecné zásady rovného zacházení(43), podle které se osoby povinné k dani musí z hlediska DPH nacházet ve stejných soutěžních podmínkách, ledaže je rozdílné zacházení objektivně odvodné(44).

52. Soudní dvůr nicméně poukázal na to, že na rozdíl od jiných obecných zásad unijního práva nemá zásada neutrality sílu ústavní normy a vyžaduje legislativní úpravu, která může být přijata pouze aktem sekundárního práva Společenství(45). Nejedná se tudíž o normu primárního práva, nýbrž spíše o výkladovou zásadu(46), která má především vést členské státy při přijímání svých právních předpisů zajišťujících provedení šesté směrnice.

53. V této souvislosti je třeba zdraznit, že společný systém DPH zavedený šestou směrnicí, která si podle druhého bodu svého odvodnění jako jeden z cílů klade zajistit Unii vlastní zdroje výborem daní uplatněním společné sazby daní na vyměňovací základ určený jednotným způsobem podle pravidel Společenství, je i přes tuto harmonizaci nadále silně poznačen svou územní, a tedy státní působností. Vzhledem k tomu, že harmonizace provedená uvedenou směrnicí je jen částečná, existuje v každém členském státě odlišný zákonný režim DPH. Lze to shrnout tak, že aťkoli se na DPH vztahuje společný systém, zůstává i nadále daní spadající do daňové suverenity členských států, která se projevuje v různých ustanoveních šesté směrnice, z nichž je patrná územní působnost společného systému.

54. Soudní dvůr již dříve poukázal na to, že úelem článku 9 šesté směrnice, který jednotným způsobem určuje místo poskytnutí služby pro účely určení daňové příslušnosti, je stanovit, jak plyne i ze sedmého bodu odvodnění uvedené směrnice, racionální rozdělení oblastí použití vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH, takže jeho cílem je zabránit kompetenčním sporům, jež by mohly vést k dvojímu zdanění, nebo naopak k nezdanění příjmů(47).

55. Výše připomenutá zásada, podle které „musí být DPH bez ohledu na její výši zaplacená v členském státě, ve kterém dochází ke konečné spotřebě zboží“(48), umožňuje „přesné rozdělení příjmů z DPH z plnění uvnitř Společenství a jasné vymezení daňové suverenity dotčených členských států“(49).

56. Na podporu výše uvedeného je před samotným posouzením odpovědi na otázky předkládajícího soudu třeba stručně vysvětlit způsob výpočtu nároku na odpotet přiznaného osobám povinným k dani, které samy dodávají zboží nebo poskytují služby, jež zcela nepodléhají DPH.

3. K odpotitelnému podílu (čl. 17 odst. 5 a články 19 šesté směrnice)

57. V případech, kdy osoba povinná k dani uskutečňuje zároveň a v zásadě bez rozlišování zdanitelná plnění i plnění, která nezakládají nárok na odpotet, je podle čl. 17 odst. 5 prvního a druhého pododstavce šesté směrnice odpotitelný jen podíl DPH celkově odvedené na vstupu, který připadá na hodnotu zdanitelných plnění, přičemž tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 uvedené směrnice pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

58. Cílem těchto ustanovení je umožnit osobě povinné k dani, která poizuje zboží nebo služby pro výkon zdanitelných činností a zároveň i činností osvobozených od daní, odpotíst ze všech

uskutečňujících plnění část DPH zatěžující pořízení tohoto zboží nebo těchto služeb, která by měla odpovídat poměru, ve kterém jsou používány pro účely zdanitelných činností(50), a která je tedy součástí podstaty samotného nároku na odpočet.

59. Paragraf 17 odst. 5 této pododstavce šesté směrnice ovšem opravuje členské státy zejména k tomu, aby odchýlně od předchozích pododstavců stanovily osobám povinným k dani možnost nebo povinnost provést individualizovaný, a v tomto smyslu oddělený výpočet pro každou „oblast činnosti“ [písmena a) a b)] nebo určit odpočet na základě kritéria „skutečného použití“ veškerého použitého zboží a služeb nebo jejich části [písmeno c)], ale zároveň nastavit hlavní podíl jako povinný nebo volitelný, přičemž poslední uvedený případ znamená možnost jiných podílů [písmeno d)].

60. Celkově vzato je cílem ustanovení čl. 17 odst. 5 této pododstavce šesté směrnice, která jsou předmětem této otázky předkládajícího soudu, zejména umožnit členským státům dosáhnout při zohlednění zvláštních charakteristik, které jsou vlastní činností osoby povinné k dani, přesnějších výsledků, než jakých lze dosáhnout pomocí metody odpočitatelného podílu(51), při soustavném zohlednění užitečného úniku čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce uvedené směrnice a zásad, které jsou základem společného systému DPH, zejména zásady daňové neutrality a zásady proporcionality(52).

61. Jak poznamenala vláda Spojeného království, že samotné existence těchto alternativních možností lze dovodit, že systém odpočitatelného podílu nemusí vždy vést k tomu, že podíl DPH, kterou lze vybrat z nákladů na vstupu, bude naprosto odpovídat skutečnému použití těchto nákladů pro plnění na výstupu.

4. K otázce, zda ze šesté směrnice vyplývá povinnost uplatnit „celosvětový podíl“

62. Jak plyne z výše uvedených úvah a jak podotkly LCL, francouzská vláda a Komise, čl. 17 odst. 2 a 5 ani paragraf 19 šesté směrnice nepodávají výslovnou odpověď na otázku, zda ústředí společnosti usazené v jednom členském státě musí při výpočtu svého odpočitatelného podílu zohlednit obrat svých poboček usazených v jiných členských státech.

63. V obecné rovině rozvinuli zastánci i odpůrci „celosvětového podílu“ mnoho argumentů, jimiž se jedni snaží podložit tvrzení, že podle zásady neutrality společného systému DPH zavedeného šestou směrnicí a při jejím uplatnění je nutné jej zohlednit, a druzí naopak tvrzení, že takové zohlednění je s ohledem na územní působnost zmíněného systému a na praktické potíže, které při jeho provádění mají osoby povinné k dani i kontrolní daňové orgány, vyloučeno.

64. Z výše uvedených úvah ovšem plyne, že konkrétní podmínky uplatnění nároku na odpočet u plnění uskutečňovaných takovou společností usazenou v jednom členském státě, jako je LCL, a jejími pobočkami usazenými v jiných členských státech i rozsah tohoto nároku závisí do velké míry na několika rozhodnutích svobodně učiněných členskými státy, v nichž mají tyto subjekty postavení osoby povinné k dani, a zejména(53) na volbě jednoho ze způsobů určení nároku na odpočet stanovených v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice. Toto ustanovení ponechává členským státům nepochybný prostor pro uvážení(54), aby s cílem co nejprecizněji zaručit neutralitu DPH upravily nárok na odpočet způsobem, který nejlépe odpovídá zvláštní povaze činností osob povinných k dani.

65. Vzhledem k tomu, že v této otázce neexistuje výslovné ustanovení unijního práva, musí v rámci mezí stanovených paragrafem 17 šesté směrnice a při dodržení zásad vlastních společnému systému DPH zavedenému touto směrnicí určit konkrétní podmínky uplatnění nároku na odpočet, jenž podle názoru LCL musí být přiznán osobám povinným k dani, které v jednom členském státě poskytují zboží nebo služby použité pro plnění uskutečňovaná na výstupu

pobožkami usazenými v jiných členských státech, především příslušné vnitrostátní orgány a soudy.

66. LCL ostatně ve své odpovědi na této otázku předkládajícího soudu poukázala v této souvislosti v podstatě na to, že s ohledem na vnitrostátní právo upravující nárok na odpočet v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení nemohla oddělit jednotlivé oblasti činnosti, neboť toto právo nestanovilo žádné rozdíly v závislosti na organizační formě společnosti(55).

67. Z výše analyzované judikatury Soudního dvora sice plyne, že nárok na odpočet musí v zásadě co nejvíce odpovídat DPH zaplacené na vstupu při pořízení zboží a služeb používaných pro plnění neosvobozená od daně. Z tohoto požadavku ovšem nutně neplyne, že by členské státy musely pro výpočet odpočitatelného podílu společnosti povinné k dani podle čl. 17 odst. 5 prvního a druhého pododstavce a článku 19 šesté směrnice stanovit systematické zohlednění jejího celkového obrátu, tedy jak obrátu jejího sídla, tak obrátu všech jejích poboček usazených v jiných členských státech, neboť jinak by mohlo dojít – jak podotkly všechny vlády členských států, které předložily vyjádření, i Komise – k překroucení samotného smyslu odpočitatelného podílu.

68. V této souvislosti je nutno poukázat na to, jak učinily ve svých písemných vyjádřeních vláda Spojeného království a Komise, že úelem argumentace LCL je navrhnout Soudnímu dvoru, aby v obecné rovině definoval teoretické zásady, jimiž se má řídit určení odpočitatelného podílu v případě společnosti, jejíž ústředí usazené v jednom členském státě soustřeďuje náklady používané zejména pro plnění uskutečňovaná jejími pobočkami v jiných členských státech, a to bez předložení jakéhokoli vyčíslení(56) ať už celkové výše těchto společných nákladů či podílu zdanitelných plnění poboček, které je používají, nebo uvedení informací o přímé a bezprostřední souvislosti, vyžadované judikaturou Soudního dvora, mezi náklady na vstupu vynaloženými ústředím této společnosti a plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet a uskutečněními pobočkami této společnosti.

69. Zánik nároku na odpočet DPH, který namítá LCL, je přitom nejistý, neboť vedle výše zmíněných příslušných rozhodnutí učiněných jednotlivými členskými státy závisí i na relativní hodnotě zdanitelných plnění v poměru k plněním osvobozeným od daně, jež uskutečnilo ústředí společnosti a její pobočky, a na hodnotě společných nákladů vynaložených ústředím ve prospěch svých poboček.

70. Nelze souhlasit s tvrzením LCL, podle kterého by nezohlednění obrátu poboček vedlo k porušení rovného zacházení s různými společnostmi, které je samo v rozporu se zásadou neutrality, a to podle toho, zda tyto společnosti mají pobočky jen ve svém vlastním členském státě usazení nebo i v jiných členských státech, anebo podle toho, zda mají pobočky nebo zda ovládají dceřiné společnosti(57).

71. Společnost, která má své ústředí i pobočky v jediném členském státě, není z hlediska objektivního režimu zavedeného šestou směrnicí ve stejném postavení jako společnost, která má pobočky v jiných členských státech. První je totiž v zásadě povinná k dani v jediném členském státě, a spadá tudíž do územní působnosti právních předpisů z oblasti DPH tohoto jediného členského státu, zatímco druhá zmíněná společnost je povinná k dani v tolika členských státech, v kolika má své pobočky(58), takže s ohledem na místo své činnosti, které určuje daňovou příslušnost, spadá do územní působnosti právních předpisů z oblasti DPH každého z těchto členských států.

72. Společnost s pobočkami navíc v zásadě není z hlediska DPH a podle judikatury vycházející z výše uvedeného rozsudku FCE Bank ani ve stejném postavení jako mateřská společnost ve

vztahu ke svým dceřiným společnostem(59). Jak připomenul Soudní dvůr, osoby, které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, mohou být považovány za jedinou osobu povinnou k dani podle čl. 4 odst. 4 šesté směrnice jen tehdy, jsou-li usazeny na území jednoho členského státu(60).

73. Soudní dvůr konečně poukázal i na to, že osoby povinné k dani jsou oprávněny zvolit si organizační struktury a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro účely omezení svého daňového zatížení(61), což zahrnuje i skupinové uspořádání a rozdělení nákladů.

74. Na první otázku předkládajícího soudu je proto třeba odpovědět, že čl. 17 odst. 2 a 5 a čl. 19 šesté směrnice musí být vykládány tak, že neukládají členským státům povinnost stanovit, že při výpočtu odpodíratelného podílu společnosti, jejíž ústředí je usazeno na jejich území, musí být zohledněn obrát poboček této společnosti usazených v jiných členských státech.

C – K zohlednění obrátu poboček usazených ve třetích státech při výpočtu odpodíratelného podílu ústředí společnosti usazené v některém členském státě (druhá otázka)

75. V rámci druhé otázky se předkládající soud táže Soudního dvora, zda s ohledem na čl. 17 odst. 3 písm. a) a c) šesté směrnice(62) musí společnost se sídlem na území některého členského státu zohlednit při výpočtu svého odpodíratelného podílu obrát svých poboček usazených ve třetích státech, a tedy zda odpověď na první otázku týkající se poboček usazených v jiných členských státech platí i pro pobočky usazené ve třetích státech.

76. Článek 17 odst. 3 písm. a) šesté směrnice stanoví, že členské státy rovněž přiznají každé osobě povinné k dani nárok na odpodet nebo vrácení DPH zatěžující zboží a služby použité pro účely jejich zdanitelných plnění, která byla uskutečněna „v jiné zemi“ a na která by se vztahoval nárok na odpodet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku.

77. Otázka, zda k poskytnutí služeb došlo „v jiné zemi“, musí být zodpovězena podle pravidel stanovených v článku 9 šesté směrnice(63). V daném případě čl. 9 odst. 2 písm. e) pátá odrážka šesté směrnice(64) stanoví, že za místo poskytování bankovních a finančních operací poskytnutých zákazníkovi usazenému v jiném členském státě nebo mimo Společenství se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu.

78. Článek 17 odst. 3 písm. c) šesté směrnice stanoví, že členské státy rovněž přiznají každé osobě povinné k dani nárok na odpodet nebo vrácení DPH zatěžující zboží a služby použité pro účely plnění osvobozených od daně podle čl. 13 části B písm. a) a d) bodů 1 až 5 této směrnice(65) mimo jiné tehdy, je-li zákazník usazen mimo Společenství.

79. Vývozy do třetích zemí jsou tedy definovány stejným způsobem jako plnění „uskutečněná v jiné zemi“ podle čl. 17 odst. 3 písm. a) a čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice.

80. Z citovaných ustanovení lze dovodit, že na vývozy bankovních a finančních služeb osvobozených od daně, uvedených ve výtu čl. 13 část B písm. a) a d) bodů 1) až 5) šesté směrnice, se vztahuje nárok na odpodet nebo vrácení daně jen tehdy, jsou-li poskytnuty zákazníkům usazeným ve třetích státech.

81. V projednávaném případě však ze spisu plyne, že se LCL domáhá nároku na odpodet nikoli z plnění, která by ústředí poskytlo zákazníkům usazeným ve třetích státech, tedy z vývozu finančních a bankovních služeb poskytovaných jejím ústředím, nýbrž zohlednění obrát dosaženého jejími pobočkami usazenými ve třetích státech při výpočtu odpodíratelného podílu jejího ústředí. Vzhledem k tomu, že se tato ustanovení na situaci dotýkají ve sporu v původním

řízení nevztahují, nemohou mít vliv na odpověď na druhou otázku předkládajícího soudu.

82. Za těchto podmínek je třeba na druhou otázku, v jejímž rámci předkládající soud žádá Soudní dvůr o upřesnění, zda odpověď na první otázku týkající se poboček usazených v jiných členských státech platí i pro pobočky usazené ve třetích státech, odpověďt, že stejn jako nemůže mít členský stát povinnost stanovit, že při výpočtu odpodíratelného podílu společnosti povinné k dani v tomto stát musí být zohledn obrat jejich poboček usazených v jiných členských státech, nemůže mít ze stejných dód povinnost stanovit, že musí být zohledn obrat poboček této společnosti usazených ve třetích státech.

83. Jelikož na první dvé otázky předkládajícího soudu navrhuji zápornou odpověď, není namíst odpovídat na jeho třetí a čtvrtou otázku.

V – Závry

84. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky položené Conseil d'État odpověd takto:

„článek 17 odst. 2, 3 a 5 a článek 19 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpis členských stát týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládány tak, že neukládají členským státům povinnost stanovit, že při výpočtu odpodíratelného podílu společnosti, jejíž ústředí je usazeno na jejich území, musí být zohledn obrat poboček této společnosti usazených v jiných členských státech nebo ve třetích státech.“

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpis členských stát týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Ú. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

3 – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Ú. v. st. L 347, s. 1).

4 – Viz článek 411 směrnice 2006/112.

5 – C-210/04, Sb. rozh. s. I-2803.

6 – Nyní viz ustanovení článků 167 až 173 směrnice 2006/112.

7 – Nyní viz ustanovení článků 174 a 175 směrnice 2006/112.

8 – Dále jen „CGI“.

9 – Dále jen „LCL“.

10 – Viz zejména výše uvedený rozsudek FCE Bank (body 21 a 22) a citovaná judikatura.

11 – Nyní viz ustanovení čl. 169 písm. c) směrnice 2006/112.

12 – Nyní viz ustanovení článků 135 a 136 směrnice 2006/112.

13 – Rapporteur public (veřejný zpravodaj) ve věci v původním řízení vyjádřil před Conseil d'État názor, že „zásada neutrality“ DPH podle všeho nahrává tezi o „celosvětovém podílu“, a podotkl, že jde o významnou otázku, která „se dotýká základ společného systému DPH“;

francouzskému nejvyššímu správnímu soudu pak doporučil, aby Soudnímu dvoru položil projednávané předběžné otázky. Viz Legras, C., *Le prorata de TVA peut-il être mondialisé?*, conclusions sous Conseil d'État, 11 juillet 2011, n° 301849, Sté Crédit Lyonnais, Revue de jurisprudence fiscale, 2011, ? 10, Études et doctrines, s. 917. Viz též Guichard, M., a Stemmer, W., *Prestations intra-entreprises et TVA*, Droit fiscal, 2007, ? 11, s. 273; Amand, C., a Lenoir, V., *Prorata de déduction de la TVA par les intermédiaires financiers: le chiffre d'affaires des opérations de crédit est-il constitué par les intérêts bruts ou la marge brute?*, Banque & Droit, 2005, ? 101, s. 10; Bouchard, J.-C., a Courjon, O., *Le prorata et le principe de neutralité*, Droit fiscal, 2006, ? 48, s. 2058; Stemmer, W., *TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!*, Droit fiscal, 2011, ? 30, act. ? 241; Sniadower, C., *Faut-il craindre la mondialisation? À propos de la décision Sté Le Crédit Lyonnais sur le calcul du prorata de déduction de la TVA*, Droit fiscal, 2011, ? 44, Comm. ? 573; Grundt, V., a Hamacher, R., *Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne*, Droit fiscal, 2007, ? 15, s. 404.

14 – Jak zdůrazňuje rapporteur public před Conseil d'État ve stanovisku uvedeném výše v poznámce pod čarou 13 tohoto stanoviska, Conseil d'État sama přijala řešení, které Soudní dvůr vyjádřil ve výše uvedeném rozsudku FCE Bank. Viz rozsudky ze dne 9. ledna 1981, Société Timex Corporation (? 10145, Droit fiscal, 1981, ? 23, comm. ? 1237) a ze dne 29. června 2001, Banque Sudameris (? 176105, Revue de jurisprudence fiscale 10/01, ? 1217, stanovisko Goulard G., s. 811, Droit fiscal, 2001, ? 46, comm. ? 1056). K této judikatuře viz též Guichard, M. a Stemmer, W., *op. cit.*, a Sniadower, C., *op. cit.*

15 – Výše uvedený rozsudek FCE Bank (bod 37). V bodě 41 onoho rozsudku je také upřesněno, že pobočka nemůže být právní entitou odlišnou od ústředí společnosti.

16 – Výše uvedený rozsudek FCE Bank (bod 41).

17 – Tamtéž (bod 34).

18 – Výše uvedený rozsudek FCE Bank (bod 35).

19 – Tamtéž (bod 37). K tomu viz i bod 38 a násl. stanoviska generálního advokáta P. Légera ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek.

20 – Vláda Spojeného království předkládá v této souvislosti konkrétní příklady na podporu toho, že s ohledem na rozlišené faktory zasahující do výpočtu podílu je zánik odpůčtu DPH nepředvídatelný.

21 – Viz rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19).

22 – Viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie (50/87, Recueil, s. 4797, bod 15); ze dne 26. dubna 2005, „Goed Wonen“ (C-376/02, Sb. rozh. s. I-3445, bod 26), a ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, body 43 a 44).

23 – V souladu s cílem uvedeným v článku 4 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. ? 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3); v této souvislosti viz též sedmý bod odvodnění směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a první směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160).

- 24 – Podle ?látku 2 výše uvedené sm?rnice 67/227/EHS. Viz mimo jiné rozsudek ze dne 3. ?íjna 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, Sb. rozh. s. I?9373, bod 21).
- 25 – K p?echodnému režimu osvobození dodání zboží uvnit? Spole?enství podle ?l. 28c ?ásti A písm. a) prvního pododstavce šesté sm?rnice viz zejména rozsudky ze dne 6. ?ervence 1995, BP Soupergaz (C?62/93, Recueil, s. I?1883, bod 16); ze dne 6. ?ervence 2006, Kittel a Recolta Recycling (C?439/04 a C?440/04, Sb. rozh. s. I?6161, bod 49), a ze dne 27. zá?í 2012, VSTR (C?587/10, body 27 a 28).
- 26 – Viz zejména výše uvedený rozsudek BP Soupergaz (bod 16), jakož i rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další (C?354/03, C?355/03 a C?484/03, Sb. rozh. s. I?483, bod 54), a ze dne 6. prosince 2012, Bonik (C?285/11, bod 28).
- 27 – Viz zejména rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C?4/94, Recueil, s. I?983, bod 19); ze dne 8. ?ervna 2000, Midland Bank (C?98/98, Recueil, s. I?4177, bod 20); ze dne 3. b?ezna 2005, Fini H (C?32/03, Sb. rozh. s. I?1599, bod 26), a ze dne 8. února 2007, Investrand (C?435/05, Sb. rozh. s. I?1315, bod 23).
- 28 – Viz zejména rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National (C?408/98, Recueil, s. I?1361, body 35 a 38 až 40); ze dne 27. zá?í 2001, Cibo Participations (C?16/00, Recueil, s. I?6663), a ze dne 6. zá?í 2012, Portugal Telecom, (C?496/11, bod 37).
- 29 – Viz zejména rozsudky ze dne 4. ?íjna 1995, Armbrecht (C?291/92, Recueil, s. I?2775, bod 27), a ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C?63/04, Sb. rozh. s. I?11087, bod 54).
- 30 – Viz rozsudek ze dne 30. b?ezna 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, Sb. rozh. s. I?3039, bod 24).
- 31 – Viz zejména výše uvedený rozsudek Uudenkaupungin kaupunki (bod 24), jakož i rozsudky ze dne 14. zá?í 2006, Wollny (C?72/05, Sb. rozh. s. I?8297, bod 20), a ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, Sb. rozh. s. I?13805, bod 35).
- 32 – Viz zejména rozsudky ze dne 11. ?ervence 1991, Lennartz (C?97/90, Recueil, s. I?3795, bod 15); ze dne 8. ?ervna 2000, Schlo?stra?e (C?396/98, Recueil, s. I?4279, bod 37), a výše uvedený rozsudek Centralan Property (bod 54).
- 33 – Viz zejména výše uvedený rozsudek Fini H (bod 31), rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C?255/02, Sb. rozh. s. I?1609), a výše uvedený rozsudek RBS Deutschland Holdings (bod 48 a násl.).
- 34 – Viz výše uvedené rozsudky Komise v. Francie (bod 15) a BP Soupergaz (bod 18), jakož i rozsudek ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler (C?409/99, Recueil, s. I?81, bod 42).
- 35 – V této souvislosti viz rozsudek ze dne 22. ?ervna 1993, Sofitam (C?333/91, Recueil, s. I?3513, body 13 a 14); výše uvedený rozsudek Cibo Participations (bod 44) a rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM (C?77/01, Recueil, s. I?4295, bod 44).
- 36 – Viz kup?íkladu výše uvedené rozsudky Uudenkaupungin kaupunki (bod 24) a Wollny (bod 20), jakož i rozsudky ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, Sb. rozh. s. I?839, bod 28); ze dne 29. ?íjna 2009, SKF (C?29/08, Sb. rozh. s. I?10413, bod 59), a ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt (C?118/11, bod 44).
- 37 – Viz zejména rozsudky ze dne 19. ledna 1982, Becker (8/81, Recueil, s. 53, bod 44); ze

dne 26. září 1996, Debouche (C-302/93, Recueil, s. I-4495, bod 16), a ze dne 7. prosince 2006, Eurodental (C-240/05, Sb. rozh. s. I-11479, bod 26).

38 – V této souvislosti viz popis tohoto fenoménu uvedený Komisí v jejím *Konzultačním dokumentu týkajícím se modernizace povinností k dani z přidané hodnoty u finančních služeb a pojištění*, předloženém v rámci připomínkového řízení zahájeného v březnu 2006 a týkajícím se revize právních předpisů Společenství o zacházení s finančními službami z hlediska DPH (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT).

39 – K dopadu čl. 17 odst. 3 písm. c) šesté směrnice na spor v původním řízení viz níže uvedené úvahy v novaném pobožkám LCL usazeným ve třetích státech.

40 – Viz výše uvedený rozsudek BLP Group (bod 23).

41 – Viz výše uvedený rozsudek Eurodental (bod 33).

42 – Rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, body 39 až 45).

43 – Viz zejména rozsudky ze dne 8. června 2006, L.u.P. (C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 48), a ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 49).

44 – Stran ilegálních výrobků, například omamných látek, které vylučují jakoukoli hospodářskou soutěž, viz rozsudky ze dne 5. července 1988, Mol (269/86, Recueil, s. 3627, body 17 a 18), a Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, Recueil, s. 3655, body 19 a 20); stran zboží, u něhož platí zákaz vývozu do některých oblastí, viz rozsudek ze dne 2. srpna 1993, Lange (C-111/92, Recueil, s. I-4677, body 16 a 17).

45 – Viz výše uvedený rozsudek NCC Construction Danmark (bod 42).

46 – Viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, bod 45), a stanovisko generální advokátky E. Sharpston ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, bod 60.

47 – Viz zejména rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, Recueil, s. 2251, bod 14); ze dne 23. ledna 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Recueil, s. 231, bod 14); ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, Recueil, s. I-1005, bod 18); ze dne 6. listopadu 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, Recueil, s. I-6103, bod 12); ze dne 11. září 2003, Cookies World (C-155/01, Recueil, s. I-8785, bod 46); ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 43), a ze dne 26. ledna 2012, ADV Allround (C-218/10, bod 27).

48 – Viz zejména rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 37).

49 – Rozsudek ze dne 6. dubna 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Sb. rozh. s. I-3227, bod 40). Viz též mé stanovisko ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R. (C-285/09, Sb. rozh. s. I-12605), bod 67 a citovaná judikatura.

50 – Rozsudek ze dne 6. března 2008, Nordania Finans a BG Factoring (C-98/07, Sb. rozh. s. I-1281, bod 20).

51 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, Sb. rozh. s. I-10409, bod 24).

- 52 – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, body 15 a 16).
- 53 – Na tomto místě je třeba připomenout, že podle čl. 13 část C šesté směrnice mohou členské státy poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění mimo jiné v případě plnění uvedených v čl. 13 části B písm. d) této směrnice, při němž uplatnění volby, kterou případně členský stát umožní, je v cí pouze osoby povinné k dani; viz zejména výše uvedené rozsudky Becker (bod 38); Komise v. Francie (bod 18) a Uudenkaupungin kaupunki (body 44 až 47).
- 54 – V tomto smyslu viz Stemmer, W., *op. cit.*
- 55 – K francouzské judikatuře a právní nauce o oddělených oblastech činnosti viz zejména Tournès, P., *Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts*, Revue de jurisprudence fiscale, 2000, č. 2, s. 99.
- 56 – Jak plyne z rozsudku cour administrative d'appel de Paris ze dne 8. prosince 2006, zmíněného v bodě 17 tohoto stanoviska.
- 57 – V tomto smyslu viz též s. 924 stanoviska rapporteur public předneseného před předkládajícím soudem.
- 58 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2009, Komise v. Itálie (C-244/08).
- 59 – V tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111, body 9 až 17); ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, Recueil, s. I-9567, bod 19), a ze dne 8. března 2001, Skandia (C-240/99, Recueil, s. I-1951, bod 43 a 44), dále usnesení Soudního dvora ze dne 12. července 2001, Welthgrove (C-102/00, Recueil, s. I-5679, bod 16), a výše uvedený rozsudek RBS Deutschland Holdings (bod 50).
- 60 – Viz výše uvedený rozsudek Polysar Investments Netherlands (bod 15). Viz též rozsudek ze dne 22. května 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C-162/07, Sb. rozh. s. I-4019, body 17 až 23).
- 61 – Rozsudek ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 33), jakož i výše uvedené rozsudky Halifax a další (bod 73) a RBS Deutschland Holdings (body 53 a 54).
- 62 – K ustanovením čl. 169 písm. a) a c) směrnice 2006/112 viz rozsudek ze dne 15. července 2010, Komise v. Spojené království (C-582/08, Sb. rozh. s. I-7195, body 25 a 31).
- 63 – Rozsudek ze dne 2. července 2009, EGN (C-377/08, Sb. rozh. s. I-5685, body 23 až 34).
- 64 – Nyní viz ustanovení čl. 56 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112.
- 65 – Nyní viz ustanovení článku 135 směrnice 2006/112.