

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PEDRO CRUZ VILLALÓN

prednesené 28. februára 2013 (1)

Vec C-388/11

Le Crédit Lyonnais

proti

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Conseil d'État (Francúzsko)]

„Dane – DPH – Šiesta smernica 77/388/EHS – články 17 a 19 – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Tovary a služby používané pri plneniach zakladajúcich i nezakladajúcich právo na odpočet – Výpočet odpočítateľnej sumy – Zohľadnenie obratu pobožiek spoločnosti, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch alebo v tretích štátoch, touto spoločnosťou – ‚Celosvetová pomerná časť‘ – Zásada neutrality DPH – Územná pôsobnosť dane“

1. Prejednávaná vec poskytuje Súdnemu dvoru príležitosť preskúmať viacero otázok týkajúcich sa výkladu práva na odpočet vlastného spoločnému systému DPH, ktoré napriek tomu, že majú vzhľadom na svoje praktické dôsledky veľký význam v rovine zásad, ešte neboli preskúmané.
2. Základnou – veľmi všeobecne sformulovanou – otázkou, ktorú má Súdny dvor posúdiť, je, či spoločnosť, ktorá má ústredie v jednom členskom štáte a pobočky so sídlom v iných členských štátoch alebo v tretích štátoch, musí pri plnení svojich daňových povinností voči členskému štátu, v ktorom má ústredie, pokiaľ uskutočňuje tak plnenia zakladajúce právo na odpočet, ako aj plnenia, ktoré nezakladajú právo na odpočet, vypočítať svoju odpočítateľnú pomernú časť v zmysle článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice 77/388 s prihliadnutím na svoj celkový obrat, teda so zahrnutím tak obratu ústredia, ako aj obratu jednotlivých pobožiek spoločnosti, čo sa zvyčajne označuje ako „celosvetová pomerná časť“.

3. Hoci skutkové okolnosti posudzované v konaní vo veci samej nastali dávnejšie, keďže siahajú do rokov 1988 a 1989 a spadajú do pôsobnosti šiestej smernice 77/388/EHS(2) platnej v tom čase, prejudiciálne otázky, ktoré tieto skutkové okolnosti oneskorene vyvolali, majú význam aj v súčasnosti, keďže relevantné ustanovenia uvedenej smernice sú takmer doslovne prebraté v ustanoveniach smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(3), ktorou bola uvedená smernica zrušená.(4) Tento význam je ešte väčší vzhľadom na to, že hlavný nárok dovolateľky v konaní vo veci samej je založený na rozsudku Súdneho dvora z 23. marca 2006 vydaného vo veci FCE Bank(5), pričom Súdnemu dvoru prináleží s prihliadnutím na zásadu neutrality vlastnú spoločnému systému DPH zaujať v tejto súvislosti zásadné stanovisko.

I – Právny rámec

A – Právo Únie: šiesta smernica

4. Článok 17 šiestej smernice 77/388/EHS(6) stanovuje:

„1. Právo na odpúšťanie dane vzniká v čase vyrubenia odpúšťateľnej dane [v okamihu, keď sa odpúšťateľná daň stane splatnou – *neoficiálny preklad*].

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo odpúšťať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba,

b) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za dovezené tovary,

c) daň z pridanej hodnoty splatnú podľa článku 5 [ods. 7 písm.] a) a článku 6 [ods. 3].

3. členské štáty taktiež poskytnú každej zdaniteľnej osobe právo na odpúšťanie alebo vrátenie dane z pridanej hodnoty podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa článku 4 [ods. 2] realizovaných v inej krajine, ktoré spôsobujú nárok na zníženie dane, ak sa uskutočnili na území daného štátu [v inej krajine, na ktoré by sa vzťahovalo právo na odpustet, ak by sa vykonali v tuzemsku – *neoficiálny preklad*],

b) plnení, ktoré sú oslobodené od dane podľa článku 14 [ods. 1 písm. i)] a článku 15 a 16 [ods. 1 B, C a D] a odsek[u] 2,

c) všetkých plnení oslobodených od dane podľa článku 13 B [písm.] a) a d) [bodov] 1 až 5, keď zákazník má sídlo mimo spoločenstva alebo keď tieto plnenia priamo súvisia s tovarom a službami na vývoz do štátu mimo spoločenstva.

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby zdaniteľnej osoby obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3 [V prípade tovarov a služieb, ktoré zdaniteľná osoba používa súčasnne na uskutočňovanie plnení uvedených v odsekoch 2 a 3 – *neoficiálny preklad*], kde ide o odpúšťateľnú daň z pridanej hodnoty, a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpúšťateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované zdaniteľnou osobou.

Členské štáty však majú právo:

- a) splnomocniť zdaniteľnú osobu, aby určila pomernú časť za každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti s tým, že za každý sektor bude vedený samostatný účet,
- b) nútiť zdaniteľnú osobu, aby určila časť za každý sektor svojej podnikateľskej činnosti a viedla samostatné účty za každý sektor,
- c) splnomocniť alebo nútiť zdaniteľnú osobu, aby robila odpodane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo časti tovarov a služieb,
- d) splnomocniť alebo nútiť zdaniteľnú osobu, aby robila odpodane podľa pravidiel uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach,
- e) v prípade, keď ide o daň z pridanej hodnoty, ktorá sa zdaniteľnej osobe neodpočíta, táto je nesignifikantná a treba ju považovať za nulu [stanoviť, že v prípade, ak je daň z pridanej hodnoty, ktorú zdaniteľná osoba nemôže odpočítať, zanedbateľná, neprihliada sa na ňu – *neoficiálny preklad*].“

5. Článok 19 ods. 1 a 2 šiestej smernice 77/388(7) stanovuje:

„1. Čiastka odpodateľná podľa prvého pododseku článku 17 [ods. 5] sa vypočíta podľa vzorca [sa určí podľa zlomku – *neoficiálny preklad*], kde:

- ako čiastka sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za rok za plnenia, pri ktorých možno daň z pridanej hodnoty znížiť [odpočítať – *neoficiálny preklad*] podľa článku 17 [ods. 2 a 3],
- ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za plnenia zahrnuté do čiastky a za plnenia, kde sa daň z pridanej hodnoty neznižuje [neodpočítava – *neoficiálny preklad*]. Členské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v článku 11 A [ods. 1 písm. a)].

Táto časť sa určí z ročného základu [sa určí za každý rok – *neoficiálny preklad*] ako percento so zaokrúhlením na číslu neprevyšujúcu ďalšiu jednotku.

2. Odchyľne od [Ako výnimka z – *neoficiálny preklad*] ustanovenia odseku 1 budú z výpočtu odpodateľnej čiastky vylúčené sumy obratu pri dodávkach investičných tovarov používaných zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej činnosti. Sumy obratov súvisiacich s plneniami, ktoré definuje článok 13 B [písm.] d), pokiaľ ide o náhodilé [vedajšie – *neoficiálny preklad*] plnenia, a taktiež náhodilé [vedajšie – *neoficiálny preklad*] plnenia s nehnuteľnosťami a finančné plnenia, tieto budú vylúčené. Ak členské štáty využívajú možnosť vo by definovanej v [článku 20 ods. 5], ktorý nevyžaduje [nevyžadovať – *neoficiálny preklad*] úpravu, pokiaľ ide o investičné tovary, môžu zahrnúť manipuláciu s kapitálovými tovarmi [nakladanie s investičnými tovarmi – *neoficiálny preklad*] do výpočtu odpodateľnej čiastky.“

B – *Vnútroštátne právo*

6. Ako sa uvádza v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, v čase skutkových okolností sporu vo veci samej bol článok 17 ods. 5 a článok 19 šiestej smernice 77/388 prebratý prostredníctvom článkov 212, 213 a 219 prílohy II Všeobecného daňového zákonníka (Code

général des impôts)(8).

7. ?lánok 212 prílohy II CGI stanovoval:

„Zdaniteľné osoby, ktoré neuskutočujú len plnenia zakladajúce právo na odpočet, sú oprávnené odpočítať časť dane z pridanej hodnoty z tovarov, ktoré predstavujú investičný majetok, zodpovedajúcu výške tejto dane vynásobenej pomerom medzi ročnou sumou príjmov z plnení zakladajúcich právo na odpočet a ročnou sumou príjmov zo všetkých uskutočnených plnení...“

8. ?lánok 213 prílohy II CGI stanovoval:

„Ak má zdaniteľná osoba oblasti činnosti, ktoré z hľadiska dane z pridanej hodnoty nepodliehajú rovnakým ustanoveniam, vedú sa pre tieto oblasti samostatné úty na uplatnenie práva na odpočet.

...

Výška odpočítateľnej dane za tovar spoločný rôznym oblastiam sa určí na základe pomeru uvedeného v ?lánku 212.“

9. ?lánok 219 prílohy II CGI znel:

„Zdaniteľné osoby, ktoré neuskutočujú len plnenia zakladajúce právo na odpočet, sú oprávnené odpočítať daň z pridanej hodnoty z tohto tovaru a služieb v rámci týchto obmedzení:

- a) ak sa tieto tovary a služby používajú výlučne na uskutočňovanie plnení zakladajúcich právo na odpočet, daň z nich možno odpočítať;
- b) ak sa používajú výlučne na uskutočňovanie plnení, ktoré nezakladajú právo na odpočet, daň z nich nemožno odpočítať;
- c) ak sa používajú súčasne na uskutočňovanie plnení, z ktorých niektoré zakladajú právo na odpočet a iné nezakladajú právo na odpočet, možno odpočítať časť dane z nich. Táto časť sa určí za podmienok stanovených v ?lánoch 212 až 214.“

10. Okrem toho ?lánok 271 ods. 4 CGI stanovoval:

„Právo na odpočet zakladajú za rovnakých podmienok, ako keby podliehali dani z pridanej hodnoty:

...

- b) Bankové a finančné služby oslobodené na základe ?lánku 261 C ods. 1 písm. a) až e), ak sa poskytujú osobám s bydliskom alebo sídlom mimo Európskeho hospodárskeho spoločenstva alebo sa týkajú vývozu tovaru do iných krajín, ako sú členské štáty Spoločenstva.“

II – Skutkové okolnosti sporu vo veci samej

11. Po kontrole účtovníctva týkajúcej sa obdobia od 1. januára 1988 do 31. decembra 1989 bola spoločnosť Le Crédit Lyonnais(9), ktorej ústredie sa nachádza vo Francúzsku, dvoma oznámeniami o oprave dane z 27. decembra 1991 a zo 7. decembra 1992 dodatočne vyrubená DPH a daň z miezd z dôvodu, že táto spoločnosť nesprávne zohľadnila výšku úrokov z pôžičiek poskytnutých jej pobočkám so sídlom v iných členských štátoch alebo v tretích štátoch v žiadateľi a v menovateli pomeru odpôtu uvedeného v článku 212 prílohy II Všeobecného daňového zákonníka.

12. Dvoma sťažnosťami z 20. júla 1994 LCL požiadala o zrušenie týchto dodatočných výmerov na DPH, ako aj na daň z miezd za roky 1988 a 1989, pričom tvrdila, že výšku týchto úrokov bolo možné zohľadniť pri výpočte pomeru odpôtu.

13. Platobným výmerom zo 17. novembra 1994 bola LCL vyzvaná na zaplatenie dodatočne vyrubenej DPH vo výške 1 151 573,81 eura za rok 1988 a 1 349 357,81 eura za rok 1989, vrátane poplatkov a úrokov. Platobným výmerom z 30. decembra 1994 bola LCL vyzvaná na zaplatenie dodatočne vyrubenej dane z miezd vo výške 1 209 890,89 eura za rok 1988 a 1 246 611,44 eura za rok 1989, vrátane poplatkov a úrokov.

14. Ďalšou sťažnosťou z 31. decembra 1996 LCL požiadala o vrátenie DPH, ktorú podľa jej názoru nesprávne zaplatila za roky 1988 a 1989, teda 46 944 246,96 eura, ako aj dane z miezd, ktorú podľa jej názoru nesprávne zaplatila za roky 1988 a 1989 (23 067 082,45 eura). LCL tvrdila, že omylom nezohľadnila vo svojom pomere odpôtu DPH úroky, ktoré jej pobočkám v zahraničí zaplatili ich klienti. LCL tiež požiadala o započítanie dane z miezd, o vrátenie ktorej žiadala, na daň z príjmu právnických osôb vyčíslenú na základe kontroly.

15. Keďže správca dane zamietol tieto sťažnosti, LCL podala 28. augusta 1998 na Tribunal administratif de Paris (Správny súd v Paríži) žalobu, ktorou sa domáhala jednak zrušenia výmerov na DPH, ktoré voči nej boli vydané za roky 1988 a 1989, a jednak vrátenia DPH a dane z miezd, ktorú podľa jej názoru nesprávne zaplatila za roky 1988 a 1989.

16. Tribunal administratif de Paris rozsudkom z 5. októbra 2004 zamietol tieto jednotlivé návrhy.

17. Cour administrative d'appel de Paris (Odvolací správny súd v Paríži) rozsudkom z 8. decembra 2006 potvrdil tento rozsudok. Po prvé konštatoval, že pobočky spoločnosti LCL so sídlom v iných členských štátoch samy podliehajú DPH a zohľadňujú vlastné príjmy pri určovaní vlastného pomeru odpôtu, takže na základe uvedených príjmov nemôže ústrediu vzniknúť nové právo na odpôet. Po druhé konštatoval, že plnenia uskutočnené pobočkami spoločnosti LCL so sídlom v tretích štátoch nemožno zohľadniť pri uplatnení práva na odpôet, keďže tieto pobočky buď nemusia byť zdaniteľnými osobami, alebo sa na ne môžu vzťahovať iné pravidlá.

18. LCL preto podala 21. februára 2007 dovolanie na Conseil d'État (Štátna rada), ktorým sa domáha zrušenia uvedeného rozsudku z 8. decembra 2006.

III – Prejudiciálne otázky a konanie pred Súdnym dvorom

19. Za týchto okolností Conseil d'État (spojený tretí, ôsmy, deviaty a desiaty senát) rozhodnutím z 11. júla 2011 rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Možno článok 17 ods. 2 a 5 a článok 19 šiestej smernice 77/388/EHS zo 17. mája 1977 vzťahom na pravidlá týkajúce sa územnej pôsobnosti dane z pridanej hodnoty vykladať v tom

zmysle, že ústredie spoločnosti so sídlom v členskom štáte musí pri výpočte pomernej časti upravenej týmito ustanoveniami zohľadniť príjmy, ktoré dosiahla každá z jej pobočiek so sídlom v inom členskom štáte, a tieto pobočky musia rovnako zohľadniť všetky príjmy dosiahnuté spoločnosťou, ktoré patria do pôsobnosti dane z pridanej hodnoty?

2. Treba rovnaké riešenie použiť aj v prípade pobočiek so sídlom mimo Európskej únie, najmä z hľadiska práva na odpočítanie dane stanoveného článkom 17 ods. 3 písm. a) a c), v súvislosti s bankovými a finančnými transakciami uvedenými v článku 13 ods. B písm. d) bodoch 1 až 5, ktoré sa vykonávajú v prospech zákazníkov so sídlom mimo Spoločenstva?

3. Môže sa odpoveď na prvú a druhú otázku v rôznych členských štátoch líšiť v dôsledku možností, ktoré poskytuje článok 17 ods. 5 posledný pododsek, najmä pokiaľ ide o vytváranie samostatných oblastí činnosti?

4. Je v prípade kladnej odpovede na prvú alebo druhú otázku potrebné jednak obmedziť uplatňovanie takej pomernej časti na výpočet nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vzťahujúcej sa na výdavky, ktoré vynaložilo ústredie v prospech zahraničných pobočiek, a jednak zohľadniť príjmy dosiahnuté v zahraničí podľa pravidiel, ktoré sa uplatňujú v štáte pobočky, alebo v štáte ústredia?

20. LCL, Francúzska republika, Cyperská republika, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, ako aj Komisia predložili písomné pripomienky.

21. LCL, Francúzska republika, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, ako aj Komisia tiež predniesli svoje ústne pripomienky počas verejného pojednávania, ktoré sa konalo 27. septembra 2012.

IV – Analýza

A – Úvodné pripomienky

22. Vnútroštátny súd svojimi prejudiciálnymi otázkami Súdny dvor v podstate žiada, aby rozhodol, či (prvá a druhá otázka) a prípadne v akom rozsahu (tretia a štvrtá otázka) šiesta smernica 77/388 ukladá členským štátom, osobitne vzhľadom na rozsudok Súdneho dvora vydaný vo veci FCE Bank, povinnosť uplatniť takzvanú „celosvetovú pomernú časť“, teda vypočítať odpočítateľnú pomernú časť DPH ústredia spoločnosti so sídlom v členskom štáte uvedenú v článku 17 ods. 5 a článku 19 uvedenej smernice s prihliadnutím – z dôvodu jej daňových povinností v uvedenom členskom štáte – na obrat jej pobočiek so sídlom v iných členských štátoch alebo v tretích štátoch, ako aj naopak a navzájom.

23. Po prvé treba poznamenať, že vnútroštátny súd kladie štvrtú otázku subsidiárne, teda len pokiaľ bude odpoveď na prvú alebo druhú otázku kladná. Za predpokladu, že odpoveď na prvé dve otázky bude záporná, nebude teda potrebné odpovedať na štvrtú otázku. Vzhľadom na odpoveď, ktorú navrhujem na prvú otázku, nebude navyše potrebné odpovedať ani na tretiu otázku.

24. Po druhé je potrebné zdôrazniť, že spor vo veci samej sa týka návrhu podaného spoločnosťou, ktorej ústredie sa nachádza v členskom štáte vnútroštátneho súdu, konkrétne vo Francúzsku, ktorým sa táto spoločnosť domáha zohľadnenia obratu jej pobočiek so sídlom v iných členských štátoch (prvá otázka) alebo v tretích štátoch (druhá otázka) pri výpočte jej odpočítateľnej pomernej časti z dôvodu jej daňových povinností v prvom uvedenom členskom štáte.

25. Hoci sa však prvá otázka položená vnútroštátnym súdom týka práve prípustnosti tohto návrhu v tomto prípade, a teda z pohľadu ústredia spoločnosti, jej záverečná časť sa týka aj prípustnosti toho istého návrhu v opačnom prípade z hľadiska pobočiek so sídlom v iných členských štátoch. Vnútroštátny súd sa totiž pýta Súdneho dvora aj na možnosť pobočiek so sídlom v iných členských štátoch tiež rovnako zohľadniť vo svojej odpovedateľnej pomernej časti z dôvodu svojich daňových povinností v členských štátoch, v ktorých majú sídlo, všetky príjmy spoločnosti ako také, teda tak príjmy ústredia, ako aj príjmy každej z ostatných pobočiek.

26. Keďže však na vyriešenie sporu vo veci samej nie je potrebné preskúmať pravidlá určenia odpovedateľnej pomernej časti pobočiek spoločnosti LCL, ktoré majú sídlo a sú zdaniteľnými osobami v iných členských štátoch, Súdny dvor bude musieť – ako Komisia navrhla vo svojich písomných pripomienkach –, preformulovať prvú otázku, ktorá mu bola položená, tak, aby vylúčil tento aspekt.(10)

27. Napokon po tretie sa zdá opodstatnené osvojiť si rozlíšenie navrhované vnútroštátnym súdom a odpovedať samostatne a postupne na jeho dve prvé otázky, ktoré sa síce týkajú tej istej zásadnej problematiky prípustnosti „celosvetovej pomernej časti“, ale rozlišujú situáciu spoločností podľa toho, či majú pobočky so sídlom v členských štátoch alebo v tretích štátoch, najmä vzhľadom na osobitné ustanovenia článku 17 ods. 3 písm. c) šiestej smernice 77/388,(11) ktoré upravujú právo na odpočet DPH z tovarov a služieb používaných na účely plnení uskutočnených so zákazníkmi so sídlom v tretích štátoch, oslobodených podľa článku 13 B písm. a) a d) bodov 1 až 5.(12)

28. V rámci prejednávanej veci LCL v podstate tvrdí, že zásada neutrality vlastná spoločnému systému DPH zavedenému šiestou smernicou 77/388 vyžaduje stanovenie „celosvetovej pomernej časti“, a to najmä ako logický dôsledok už citovaného rozsudku FCE Bank.

29. Naopak, vlády členských štátov, ktoré predložili písomné a ústne pripomienky, ako aj Komisia sa zhodujú v prvom rade v podstate na tom, že LCL pripisuje rozsudku FCE Bank význam, ktorý mu nepatrí. V každom prípade sa domnievajú, že spoločný systém DPH zavedený šiestou smernicou 77/388 a osobitne jeho územný dosah, ako aj úvahy praktickej povahy bránia stanoveniu „celosvetovej pomernej časti“. Šiesta smernica 77/388 podľa ich názoru vylučuje možnosť členských štátov dovoliť zdaniteľným osobám, ktoré patria do územnej pôsobnosti ich daňových právnych predpisov a vykonávajú činnosť vo viacerých členských štátoch prostredníctvom pobočiek, zohľadniť obrát týchto pobočiek pri výpočte ich odpovedateľnej pomernej časti.

B – O zohľadnení obrátu pobočiek so sídlom v iných členských štátoch pri výpočte odpovedateľnej pomernej časti ústredia spoločnosti so sídlom v členskom štáte (prvá otázka)

30. Keďže rozsudok FCE Bank je stredobodom prejednávanej veci, ešte pred posúdením prípustnosti tvrdenia týkajúceho sa „celosvetovej pomernej časti“, ktorá má v tejto veci rozhodujúci význam,(13) je nevyhnutné presne vymedziť význam tohto rozsudku s cieľom určiť, do akej miery môže ovplyvniť odpoveď na otázky, ktoré vnútroštátny súd položil Súdnemu dvoru.

1. O rozsudku FCE Bank a jeho význame

31. V prvom rade treba poznamenať, že riešenie, ktoré Súdny dvor prijal vo svojom rozsudku FCE Bank, vôbec nie je spochybované, či už v konaní vo veci samej, alebo v konaní pred Súdnym dvorom, a to ani spoločnosťou LCL, ani členskými štátmi, ktoré predložili pripomienky, ani Komisiou.(14) Naopak, rozsudok FCE Bank predstavuje východisko nárokov spoločnosti LCL a v dôsledku toho treba považovať za preukázané, že LCL a pobočky, o ktoré ide v konaní vo veci

samej, sa skutočne nachádzajú v situácii posudzovanej v tomto rozsudku, teda že skutočne ide o „pobočky“ a nie o „dcérske spoločnosti“. V tejto súvislosti však treba uviesť, že je úlohou vnútroštátneho súdu ubezpečiť sa, či sa situácia posudzovaná v konaní vo veci samej skutočne týka prípadu posudzovaného v rozsudku FCE Bank, keďže odpovede na otázky, ktoré kladie, vychádzajú z predpokladu, že LCL a jej jednotlivé pobočky predstavujú na účely uplatňovania pravidiel DPH jeden právny subjekt.

32. LCL v podstate hlavne a výlučne tvrdí, že uplatnenie rozsudku FCE Bank v zásade spôsobuje zánik práva na odpočet DPH z tovarov a služieb nadobudnutých na vstupe ústredím spoločnosti, pokiaľ sa uvedené tovary a služby používajú na účely zdaniteľných plnení uskutočnených na výstupe pobočkami uvedenej spoločnosti, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch. Ak totiž ústredie na základe rozsudku FCE Bank nemôže fakturovať uvedené tovary a služby dodané pobočkám, pobočky nemôžu odpočítať DPH z týchto tovarov a služieb, ktorú zaplatilo na vstupe ústredie, od DPH, ktorú majú zaplatiť za zdaniteľné plnenia, ktoré uskutočnia na výstupe. Možno teda údajne odpočítať len DPH z výdavkov vynaložených samotnými pobočkami v členských štátoch, v ktorých majú sídlo.

33. LCL z toho vyvodzuje, že pokiaľ nemá dôjsť k zániku práva na odpočet, ktorý by bol v rozpore so zásadou neutrality DPH, spoločnosť, ktorej ústredie uskutočňuje súčasne zdaniteľné plnenia a plnenia, ktoré nezakladajú právo na odpočet, v zmysle článku 17 ods. 5 šiestej smernice 77/388, by nevyhnutne mala byť oprávnená zohľadniť pri výpočte svojej odpočítateľnej pomernej časti DPH z výdavkov súvisiacich so zdaniteľnými plneniami všetky plnenia, na ktoré boli uvedené výdavky použité, a to tak plnenia uskutočnené ústredím v členskom štáte, v ktorom má sídlo, ako aj plnenia uskutočnené pobočkami v členských štátoch, v ktorých majú sídlo.

34. Z rozsudku Súdneho dvora vydaného vo veci FCE Bank, ktorý je sformulovaný veľmi stručne, vyplýva, že spoločnosť, ktorá má hlavnú prevádzkareň (ústredie) v členskom štáte (FCE Bank), a stála prevádzkareň (pobočka) so sídlom v inom členskom štáte (FCE IT) tvoria z pohľadu členského štátu, v ktorom má pobočka sídlo (Taliansko), v rozsahu, v akom ústredie dodalo pobočke tovary alebo služby, v ich vzájomných „vzáťahoch“(15) jedinú zdaniteľnú osobu(16), takže prípadné plnenia, ktoré dodalo ústredie spoločnosti pobočke, nemožno považovať za dodávky služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 šiestej smernice 77/388, z čoho nevyhnutne vyplýva, že tieto dodávky nepodliehali DPH, v posudzovanom prípade v členskom štáte pobočky.

35. Dodávka služby totiž podľa judikatúry Súdneho dvora(17) podlieha DPH len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom služby existuje právny vzťah, v rámci ktorého si recipročne vymieňajú plnenia. Taký právny vzťah však nemôže existovať medzi ústredím spoločnosti a pobočkou tejto spoločnosti, ak pobočka nevykonáva nezávislú hospodársku činnosť, teda ak ju nemožno považovať za samostatnú v tom zmysle, že znáša ekonomické riziko vyplývajúce z jej činnosti.(18) Tak to bolo v prípade FCE IT, pobočky FCE Bank, ktorá nedisponovala dotačným kapitálom.(19)

36. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že členské štáty, ktoré predložili pripomienky, ani Komisia nespochybujú, že uplatňovanie rozsudku FCE Bank môže teoreticky(20) viesť k situácii, v ktorej spoločnosť so sídlom v členskom štáte, ktorá má pobočky so sídlom v iných členských štátoch, môže zaznamenať určitú stratu svojho práva na odpočet DPH, ak sústreďuje v členskom štáte, v prejednávanom prípade v členskom štáte, kde má ústredie, nadobúdanie tovarov a služieb používaných na plnenia uskutočňované v iných členských štátoch, keďže plnenia uskutočnené na výstupe nezakladajú právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

37. Súdny dvor však vo svojom rozsudku FCE Bank len konštatoval, že plnenia uskutočnené ústredím spoločnosti s jej jednotlivými pobočkami sa majú považovať za vnútorné plnenia, a

význam tohto rozsudku je obmedzený na toto posúdenie.

38. Súdny dvor sa totiž v uvedenom rozsudku vôbec nevyjadril k pravidlám odpôtu DPH. Hoci je pravda, že tento rozsudok „môže“ viesť k tomu, že DPH z uvedených výdavkov na vstupe v členskom štáte ústredia sa „možno“ neodpočíta v pomere k ich použitiu pri plneniach na výstupe v členských štátoch poboiek, ide tu len o vylúčenie jednej z prípadných možností uplatnenia práva na odpôet.

39. Nemožno však konštatovať, že implicitným, ale nevyhnutným dôsledkom tohto rozsudku je, že členské štáty by boli povinné – v určitom zmysle súbežne alebo v rámci náhrady – na základe zásady neutrality vlastnej spoločnému systému DPH zavedenému šiestou smernicou 77/388 umožniť spoločnosti, ktorej časť činností je oslobodená od DPH podľa článku 13 B písm. d) uvedenej smernice, a teda v zásade nezakladá právo na odpôet DPH, vypočítať svoju odpôítateľnú pomernú časť na základe článku 17 ods. 5 a článku 19 uvedenej smernice s prihliadnutím na obrat všetkých svojich poboiek.

40. Na záver poukazujem na to, že hoci je pravda, že rozsudok FCE Bank vylučuje možnosť odpôtu DPH z výdavkov vynaložených ústredím spoločnosti so sídlom v členskom štáte, ak sa tieto výdavky používajú na plnenia uskutočňované jej pobočkami v iných členských štátoch, neposkytuje výslovnú ani implicitnú odpoveď na hlavnú otázku, ktorú vyvoláva prejednávaná vec, a to či taká spoločnosť musí pri výpočte svojej odpôítateľnej pomernej časti v zmysle článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice 77/388 zohľadniť tak obrat ústredia, ako aj obrat svojich poboiek. Odpoveď na túto otázku teda treba hľadať inde.

41. Pred preskúmaním ustanovení článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice 77/388, na ktorých LCL zakladá svoje nároky a ktoré upravujú právo na odpôet DPH z tovarov a služieb používaných súčasne na plnenia zakladajúce právo na odpôet a plnenia, ktoré nezakladajú právo na odpôet, je však potrebné najprv pripomenúť pôsobnosť práva na odpôet tak, ako je stanovené v článku 17 šiestej smernice 77/388 a ako ho vyložil Súdny dvor.

2. O práve na odpôet, zásade neutrality a územnom dosahu spoločného systému DPH

42. Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, systém odpôtov zavedený článkami 17 až 20 šiestej smernice 77/388 predstavuje základný prvok(21) spoločného systému DPH, keďže jeho cieľom je zabezpečiť daťovú neutralitu vo vzťahu ku všetkým hospodárskym činnostiam, odhliadajúc od ich účelu a výsledkov, pokiaľ samy podliehajú DPH.(22) DPH ako daň, ktorá má postihovať v zásade spotrebu a má sa vyberať v mieste tejto spotreby(23) pomerne k cene tovarov a služieb(24), sa uplatňuje okrem výnimiek(25) na všetky plnenia výroby a distribúcie po odpôítaní DPH, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu uvedených tovarov a služieb.(26)

43. Právo na odpôet stanovené v článku 17 šiestej smernice 77/388 má teda odbremeniť zdaniteľnú osobu od DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej hospodárskych činností, pokiaľ nie sú oslobodené od dane. Uvedená smernica teda umožní zdaniteľnej osobe odpôítať od DPH, ktorú vyberie zo zdaniteľných plnení, ktoré uskutočňuje, a ktorú je povinná zaplatiť, DPH na vstupe z tovaru alebo služieb, ktoré nadobudla na účely uvedených plnení, pokiaľ tieto výdavky na vstupe priamo a bezprostredne súvisia s plneniami na výstupe(27) alebo tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby, a tak predstavujú podstatné prvky ceny plnení na výstupe.(28)

44. Zdaniteľná osoba môže odpôítať od DPH, ktorú má zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar alebo službu len v rozsahu, v akom sa tento tovar alebo služba používa na účely jej zdaniteľných plnení.(29) Odpôet DPH na vstupe, ktorý je tiež nevyhnutný na

zamedzenie dvojitému zdaneniu,(30) je tak spojený s výberom DPH na výstupe.(31)

45. Skutočné alebo plánované použitie tovarov alebo služieb navyše vymedzuje rozsah pôvodného odpočtu, na ktorý má zdaniteľná osoba právo na základe článku 17 šiestej smernice 77/388, a rozsah prípadných opráv počas nasledujúcich období, ktoré sa musia vykonať za podmienok stanovených v článku 20 tejto smernice.(32)

46. Význam práva na odpočet priznaného zdaniteľným osobám odôvodňuje, že okrem prípadu podvodu alebo zneužitia(33) sa musí každé obmedzenie z dôvodu svojho vplyvu na úroveň daňového zaťaženia uplatňovať vo všetkých členských štátoch podobne a v dôsledku toho si vyžaduje ustanovenie práva Únie, ktoré ho výslovne povoľuje.(34)

47. Naopak, pokiaľ sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou používajú na účely plnení, ktoré sú oslobodené od dane alebo ktoré nespádajú do pôsobnosti DPH(35), čo je dôležité na správne pochopenie významu zásady neutrality, nemôže dôjsť k výberu dane na výstupe a v dôsledku toho ani k odpočtu alebo vráteniu dane zaplatenej na vstupe.(36)

48. Podľa článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice 77/388, ak zdaniteľná osoba dodá tovary alebo služby inej zdaniteľnej osobe, ktorá ich použije na uskutočnenie plnenia, ktoré je oslobodené od dane napríklad podľa článku 13 A tej istej smernice, táto zdaniteľná osoba v zásade nemá právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keďže v tomto prípade sa dotknuté tovary a služby nepoužijú na účely zdaniteľných plnení.(37) To vysvetľuje jav, ktorý sa niekedy označuje ako „skrytá DPH“, keď sa cena výrobkov alebo služieb použitých pri po sebe nasledujúcich plneniach oslobodených od dane zvýši o dodatočné náklady.(38)

49. Šiesta smernica 77/388 len výnimočne, okrem iného v článku 17 ods. 3 písm. b) a c),(39) stanovuje právo na odpočet DPH týkajúcej sa tovarov alebo služieb používaných na plnenia oslobodené od dane,(40) pričom výrazy použité v tejto súvislosti v uvedenej smernici sa majú vykladať doslovne.(41)

50. Zásada daňovej neutrality, ktorá ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH predstavuje základnú zásadu vlastného spoločného systému DPH zavedenému právnou úpravou Spoločenstva, vyplýva z ustanovení článku 17 ods. 2 šiestej smernice 77/388, a teda osobitne z práva na odpočet.(42)

51. Zásada neutrality, ktorá sa niekedy označuje ako všeobecná zásada práva Únie vlastného spoločného systému DPH, je tiež vyjadrením všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania,(43) ktorá vyžaduje, aby zdaniteľné osoby mali z hľadiska DPH rovnaké podmienky v oblasti hospodárskej súťaže, pokiaľ rozdielne zaobchádzanie nie je objektívne odôvodnené.(44)

52. Ako však Súdny dvor zdôraznil, zásada neutrality nemá – na rozdiel od ostatných všeobecných zásad práva Únie – ústavnú povahu a vyžaduje si legislatívnu úpravu, ktorá sa dá realizovať len aktom sekundárneho práva Spoločenstva.(45) Nejde teda o pravidlo primárneho práva, ale skôr o výkladovú zásadu(46), ktorou sa musia riadiť najmä členské štáty pri prijímaní právnych predpisov na prebratie šiestej smernice 77/388.

53. Pokiaľ ide o tento posledný uvedený aspekt, treba zdôrazniť, že hoci jedným z hlavných cieľov spoločného systému DPH zavedeného šiestou smernicou 77/388 je – ako vyplýva z jej druhého odôvodnenia – zabezpečiť vlastné prostriedky Únii získané použitím spoločnej daňovej sadzby na základe jednotného spôsobu jej stanovenia v súlade so spoločnými pravidlami, tento systém je do veľkej miery poznačený územným, a teda štátnym dosahom jeho fungovania. Keďže harmonizácia uskutočnená uvedenou smernicou je len čiastočná, v každom členskom štáte platí iná právna úprava DPH. Hoci DPH podlieha spoločnému systému, v konečnom dôsledku je

na?alej da?ou, ktorá spadá do da?ovej zvrchovanosti ?lenských štátov, ktorá sa prejavuje v rôznych ustanoveniach šiestej smernice 77/388, ktoré sved?ia o územnom dosahu uvedeného spoločného systému.

54. Ako Súdny dvor zdôraznil, ?lánok 9 šiestej smernice 77/388, ktorý jednotne upravuje hraničný ukazovateľ určujúci miesto poskytnutia služieb na da?ové účely, konkrétne smeruje – ako vyplýva zo siedmeho odôvodnenia uvedenej smernice – k stanoveniu racionálneho rozdelenia sfér uplatňovania vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti DPH a jeho cieľom je teda jednak predísť konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a jednak nezdaneniu príjmov.(47)

55. Vyššie spomenutá zásada, podľa ktorej „DPH sa musí zaplatiť bez ohľadu na jej výšku v ?lenskom štáte, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe tovaru“(48), umožňuje „presné rozdelenie príjmov z DPH vybratej z plnení v rámci Spoločenstva a jasné vymedzenie da?ovej suverenity dotknutých ?lenských štátov“(49).

56. Na podporu vyššie uvedených úvah je pred konkrétnym posúdením odpovede na otázky vnútroštátneho súdu potrebné zhrnúť pravidlá výpočtu nároku na odpôčet vzťahujúce sa na zdaniteľné osoby, ktoré samy dodávajú tovary alebo služby, ktoré nepodliehajú v celom rozsahu DPH.

3. O odpôčítateľnej pomernej ?asti (?lánok 17 ods. 5 a ?lánok 19 šiestej smernice 77/388)

57. V prípadoch, v ktorých zdaniteľná osoba uskutočňuje súčasne a v zásade bez rozlíšenia zdaniteľné plnenia a plnenia, ktoré nezakladajú právo na odpôčet, je odpôčet dane podľa ?lánku 17 ods. 5 prvého a druhého odseku šiestej smernice 77/388 prípustný len v súvislosti s tou ?asťou celej DPH zaplatenej na vstupe, ktorá pomerne zodpovedá sume týkajúcej sa zdaniteľných plnení, pričom tento pomer sa určí pre všetky plnenia zdaniteľnej osoby v súlade s ?lánkom 19 uvedenej smernice.

58. Tieto ustanovenia majú za cieľ umožniť zdaniteľnej osobe, ktorá nadobudla tovary alebo služby na súasný výkon zdaniteľných plnení a plnení oslobodených od DPH, odpôčítať od všetkých uskutočnených plnení pomernú ?asť DPH z nadobudnutia uvedených tovarov alebo služieb, ktorá by mala zodpovedať ich používaniu pri jej zdaniteľných plneniach(50), a teda je súčasťou logiky samotného práva na odpôčet.

59. ?lánok 17 ods. 5 tretí pododsek šiestej smernice 77/388 však dovoľuje ?lenským štátom, aby prijali právnu úpravu odlišnú od ustanovení predchádzajúcich pododsekov a stanovili právo alebo povinnosť zdaniteľných osôb vykonať individualizovaný a v tomto zmysle samostatný výpočet pre každú „oblasť ?innosti“ [písm. a) a b)] alebo určiť odpôčet podľa „skutočného použitia“ všetkých alebo niektorých použitých tovarov a služieb [písm. c)], ale tiež vyžadovať alebo povoliť hlavnú pomernú ?asť, pričom táto druhá uvedená možnosť pripúšťa okrem iného iné odpôčítateľné ?asti [písm. d)].

60. Účelom ustanovení ?lánku 17 ods. 5 tretieho pododseku šiestej smernice 77/388, ktoré sú predmetom tretej otázky vnútroštátneho súdu, posudzovaných ako celok je predovšetkým zohľadniť špecifické vlastnosti ?inností zdaniteľnej osoby a tým ?lenským štátom umožniť dôjsť k presnejším výsledkom ako v prípade použitia metódy pomernej ?asti(51), a to pri dodržaní potrebného úinku ?lánku 17 ods. 5 prvého pododseku uvedenej smernice, ako aj zásad, na ktorých je založený spoločný systém DPH, predovšetkým zásad da?ovej neutrality a proporcionality(52).

61. Ako poznamenala vláda Spojeného kráľovstva, samotná existencia týchto alternatívnych

možností umožní konštatovať, že systém odpodátanej pomernej ásti nemusí vždy viesť k tomu, že pomer DPH, ktorú možno získať späť z výdavkov na vstupe, bude presne zodpovedať skutočnému použitiu uvedených výdavkov pri plneniach na výstupe.

4. O otázke, či šiesta smernica 77/388 vyžaduje uplatňovanie „celosvetovej pomernej ásti“

62. Ako vyplýva z vyššie uvedených úvah a ako zdôraznila tak LCL, ako aj francúzska vláda a Komisia, článok 17 ods. 2 a 5 a článok 19 šiestej smernice 77/388 neposkytujú výslovnú odpoveď na otázku, či ústredie spoločnosti so sídlom v ílenskom štáte musí pri výpočte svojej odpodátanej pomernej ásti zohľadniť obrát svojich poboiek so sídlom v iných ílenských štátoch.

63. Vo všeobecnosti zástancovia, ako aj odporcovia „celosvetovej pomernej ásti“ uviedli viaceré tvrdenia, ktorými sa usilovali preukázať buď to, že toto zohľadnenie je nevyhnutné na základe zásady neutrality spoločného systému DPH zavedeného šiestou smernicou 77/388, alebo to, že je vylúčené vzhľadom na územný dosah uvedeného systému a na praktické ťažkosti, ktoré by jeho uplatnenie vyvolávalo, a to tak pre zdaniteľné osoby, ako aj pre orgány daňovej kontroly.

64. Ako však vyplýva z vyššie uvedenej analýzy, konkrétne pravidlá uplatnenia práva na odpodet z plnení uskutočnených takou spoločnosťou, ako je LCL, so sídlom v ílenskom štáte a jej pobočkami so sídlom v iných ílenských štátoch, rovnako ako rozsah tohto práva, závisia do veľkej miery od určitých slobodných rozhodnutí prijatých ílenskými štátmi, vo vzťahu ku ktorým majú postavenie zdaniteľnej osoby, a najmä(53) od výberu konkrétnej metódy určenia práva na odpodet stanovenej v článku 17 ods. 5 šiestej smernice 77/388. Toto ustanovenie priznáva ílenským štátom určitú mieru voľnej úvahy(54) pri úprave práva na odpodet spôsobom, ktorý najviac zodpovedá špecifickým vlastnostiam činností zdaniteľných osôb, s cieľom čo najpresnejšie zaručiť neutralitu DPH.

65. Vzhľadom na neexistenciu výslovného ustanovenia práva Únie v tejto súvislosti teda prináleží v prvom rade príslušným vnútroštátnym orgánom a súdom, aby v rámci obmedzení stanovených článkom 17 šiestej smernice 77/388 a v súlade so zásadami, ktoré sú vlastné spoločnému systému DPH zavedenému touto smernicou, určili konkrétne pravidlá uplatnenia práva na odpodet, ktoré musia mať zdaniteľné osoby, ktoré, ako tvrdí LCL, nadobudnú v jednom ílenskom štáte tovary alebo služby používané na plnenia uskutočnené na výstupe pobočkami so sídlom v iných ílenských štátoch.

66. LCL navyše v tejto súvislosti v rámci svojej odpovede na tretiu otázku vnútroštátneho súdu v podstate zdôraznila, že nemohla vytvoriť samostatné oblasti činnosti vzhľadom na vnútroštátne právo uplatniteľné na právo na odpodet v ťase skutkových okolností veci samej, takže toto právo nestanovovalo nijaké rozlíšenie podľa spôsobu organizácie spoločností.(55)

67. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora rozobratej vyššie, je pravda, že právo na odpodet musí v zásade, a pokiaľ je to možné, zodpovedať DPH zaplatenej na vstupe z nadobudnutia tovarov a služieb používaných pri plneniach, ktoré nie sú oslobodené od dane. Táto požiadavka však nevyhnutne neznamená, že ílenské štáty sú povinné stanoviť, aby sa pri výpočte odpodátanej pomernej ásti spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou, uvedenej v článku 17 ods. 5 prvom a druhom pododseku a článku 19 šiestej smernice 77/388 vždy zohľadnil celkový obrát tejto spoločnosti, teda tak obrát ústredia, ako aj obrát všetkých jej poboiek so sídlom v iných ílenských štátoch, lebo – ako zdôraznili vlády ílenských štátov, ktoré predložili pripomienky, ako aj Komisia – inak by hrozilo skreslenie samotného zmyslu odpodátanej pomernej ásti.

68. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, ako vláda Spojeného kráľovstva a Komisia zdôraznili vo svojich písomných pripomienkach, že LCL svojou argumentáciou vyzýva Súdny dvor, aby

všeobecne vymedzil teoretické zásady, ktorými sa má riadiť určenie odpôvitateľnej pomernej časti v prípade spoločnosti, ktorej ústredie so sídlom v jednom členskom štáte sústreďuje výdavky, ktoré sa používajú okrem iného na plnenia uskutočnené jej pobočkami v iných členských štátoch, bez uvedenia akéhokoľvek špecifického údaju(56) týkajúceho sa celkovej výšky uvedených spoločných výdavkov alebo pomeru zdaniteľných plnení pobočiek, ktoré používajú tieto výdavky, a akéhokoľvek dôkazu o priamej a bezprostrednej súvislosti, ktorá podľa judikatúry Súdneho dvora musí existovať medzi výdavkami na vstupe vynaloženými ústredím a plneniami na výstupe uskutočnenými pobočkami, ktoré zakladajú právo na odpôčet.

69. Zánik práva na odpôčet DPH, ktorý LCL namietala, je pritom neistý, keďže – okrem rozhodnutí jednotlivých predmetných členských štátov uvedených vyššie – tento zánik závisí od pomerného objemu zdaniteľných plnení vo vzťahu k plneniam oslobodeným od dane uskutočneným ústredím spoločnosti a jej pobočkami a od objemu spoločných výdavkov vynaložených ústredím v prospech jej pobočiek.

70. Na rozdiel od toho, čo tvrdí LCL, nemožno konštatovať, že nezohľadnenie obratu pobočiek by spôsobilo narušenie rovnosti zaobchádzania, ktoré samo osebe odporuje zásade neutrality, so spoločnosťami podľa toho, či majú pobočky len v členských štátoch, v ktorých majú sídlo, alebo či majú pobočky v iných členských štátoch, ako aj so spoločnosťami, ktoré majú pobočky, a spoločnosťami, ktoré vykonávajú kontrolu nad dcérskymi spoločnosťami.(57)

71. Spoločnosť, ktorá má ústredie a pobočky len v jednom členskom štáte, sa z hľadiska objektívneho systému zavedeného šiestou smernicou 77/388 nenachádza v rovnakej situácii ako spoločnosť, ktorá má pobočky v iných členských štátoch. Prvá uvedená spoločnosť je totiž v zásade zdaniteľnou osobou len v jednom členskom štáte a v dôsledku toho spadá len do územnej pôsobnosti právnych predpisov týkajúcich sa DPH tohto jedného členského štátu, zatiaľ čo druhá uvedená spoločnosť je zdaniteľnou osobou v toľkých členských štátoch, koľko je miest, v ktorých má pobočku.(58) a teda vzhľadom na hraničný ukazovateľ určujúci miesto jej činnosti na daňové účely spadá do územnej pôsobnosti všetkých právnych úprav uvedených členských štátov týkajúcich sa DPH.

72. Spoločnosť, ktorá má pobočky, sa navyše z hľadiska DPH vzhľadom na rozsudok FCE Bank v zásade nenachádza v rovnakej situácii ako materská spoločnosť vo vzťahu s dcérskymi spoločnosťami.(59) Ako Súdny dvor pripomenul, osoby, ktoré sú právne nezávislé, ale súťasne vzájomne úzko prepojené finančnými, hospodárskymi a organizačnými väzbami, možno považovať za jednu zdaniteľnú osobu podľa článku 4 ods. 4 šiestej smernice 77/388 len vtedy, ak majú sídlo na území toho istého členského štátu.(60)

73. Napokon Súdny dvor tiež zdôraznil, že zdaniteľné osoby sú oprávnené zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia svojich daňových nákladov(61), čo zahŕňa organizáciu a rozdelenie výdavkov skupiny.

74. V dôsledku toho je potrebné odpovedať na prvú otázku položenú vnútroštátnym súdom tak, že článok 17 ods. 2 a článok 19 šiestej smernice 77/388 sa majú vykladať v tom zmysle, že neukladajú členským štátom povinnosť stanoviť, aby sa pri výpočte odpôvitateľnej pomernej časti spoločnosti, ktorej ústredie má sídlo na ich území, zohľadnil obrat pobočiek uvedenej spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch.

C – O zohľadnení obratu pobočiek so sídlom v tretích štátoch pri výpočte odpôvitateľnej pomernej časti ústredia spoločnosti so sídlom v členskom štáte (druhá otázka)

75. Vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou tiež pýta Súdneho dvora, či spoločnosť, ktorej

ústredie má sídlo v členskom štáte, musí vzhľadom na článok 17 ods. 3 písm. a) a c) šiestej smernice 77/388(62) pri výpočte svojej odpodátatenej pomernej ásti zohadní obrat svojich poboiek so sídlom v tretích štátoch, a teda v podstate í odpove poskytnutá na prvú otázku týkajúcu sa poboiek so sídlom v iných členských štátoch platí aj pre poboiky so sídlom v tretích štátoch.

76. Článok 17 ods. 3 písm. a) šiestej smernice 77/388 stanovuje, že členské štáty taktiež poskytnú každej zdanitenej osobe právo na odpodátanie alebo vrátenie DPH z tovarov a služieb používaných na účely jej plnení „realizovaných v inej krajine“, na ktoré by sa vzáhovalo právo na odpodet, ak by sa vykonali v tuzemsku.

77. Otázka, í dodávky služieb boli realizované „v inej krajine“, sa musí posúdiť na základe pravidiel stanovených článkom 9 šiestej smernice 77/388.(63) Článok 9 ods. 2 písm. e) piata zarážka šiestej smernice 77/388(64) v prejednávanom prípade stanovuje, že miestom poskytovania bankových a finančných služieb zákazníkom sídliaim v inom členskom štáte alebo treom štáte je okrem iného miesto, kde si zákazník založil podnik alebo kde má trvalé pôsobisko.

78. Článok 17 ods. 3 písm. c) šiestej smernice 77/388 stanovuje, že členské štáty taktiež poskytnú každej zdanitenej osobe právo na odpodátanie alebo vrátenie DPH z tovarov a služieb používaných na účely jej plnení oslobodených od dane podľa článku 13 B písm. a) a d) bodov 1 až 5(65) okrem iného vtedy, keď má zákazník sídlo mimo Spoloenstva.

79. Tieto vývozy do tretích štátov sú teda vymedzené rovnako ako plnenia „realizované v inej krajine“ podľa článku 17 ods. 3 písm. a) a článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice 77/388.

80. Z týchto ustanovení vyplýva, že na vývozy bankových a finančných služieb oslobodených od dane, vymenovaných v článku 13 B písm. a) a d) bodoch 1 až 5 šiestej smernice 77/388, sa vzáhuje právo na odpodet alebo vrátenie dane len vtedy, ak sú určené zákazníkom sídliaim v tretích štátoch.

81. V prejednávanom prípade však zo spisu vyplýva, že LCL sa nedomáha práva na odpodet z plnení uskotoenených jej ústredím určených zákazníkom sídliaim v tretích štátoch, teda vývozov finančných a bankových služieb uskotoenených jej ústredím, ale zohadnenia obratu dosiahnutého jej poboikami so sídlom v tretích štátoch pri výpočte odpodátatenej pomernej ásti uvedeného ústredia. Keže tieto ustanovenia sa netýkajú situácie posudzovanej v konaní vo veci samej, nemôžu mať vplyv na odpoveť na druhú otázku vnútroštátneho súdu.

82. Za týchto podmienok, pokiaľ vnútroštátny súd svojou druhou otázkou žiada Súdny dvor, aby spresnil, í odpoveť na prvú otázku týkajúcu sa poboiek so sídlom v iných členských štátoch platí aj pre poboiky so sídlom v tretích štátoch, je potrebné rozhodnúť, že rovnako ako členský štát nemôže byť povinný stanoviť, aby sa pri výpočte odpodátatenej pomernej ásti spoločnosti, ktorá je zdanitenou osobou v uvedenom členskom štáte, zohadnil obrat jej poboiek so sídlom v iných členských štátoch, z tých istých dôvodov nemôže byť povinný stanoviť, aby sa zohadnil obrat poboiek uvedenej spoločnosti so sídlom v tretích štátoch.

83. Vzhľadom na to, že navrhujem odpovedať na prvé dve otázky položené vnútroštátnym súdom záporne, nie je potrebné odpovedať na tretiu a štvrtú otázku.

V – Návrh

84. Vzhľadom na vyššie uvedenú analýzu navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položila Conseil d'État, takto:

§ 17 ods. 2, 3 a § 19 šiestej smernice Rady 77/388 zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa majú vykladať v tom zmysle, že neukladajú členským štátom povinnosť stanoviť, aby sa pri výpočte odpodátenej pomernej ásti spoločnosti, ktorej ústredie má sídlo na ich území, zohádnil obrat podoiek uvedenej spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch alebo v tretích štátoch.

1 – Jazyk prednesu: francúzština.

2 – Smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

3 – Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

4 – Pozri § 412 smernice 2006/112.

5 – C-210/04, Zb. s. I-2803.

6 – V súasnosti pozri § 167 až 173 smernice 2006/112.

7 – V súasnosti pozri § 174 a 175 smernice 2006/112.

8 – áalej len „CGI“.

9 – áalej len „LCL“.

10 – Pozri najmä rozsudok FCE Bank (už citovaný, body 21 a 22, ako aj tam citovanú judikatúru).

11 – V súasnosti pozri § 169 písm. c) smernice 2006/112.

12 – V súasnosti pozri § 135 a 136 smernice 2006/112.

13 – Verejný spravodajca v konaní vo veci samej pred Conseil d'État, ktorý dospel k záveru, že „zásada neutrality“ DPH zrejme nasvedčuje tvrdeniu týkajúcemu sa „celosvetovej pomernej ásti“, zdôraznil význam otázky, ktorá „sa týka základov spoločného systému DPH“, a v dôsledku toho odporúčil najvyššiemu francúzskemu správnomu súdu položiť Súdnomu dvoru prejednávane prejudiciálne otázky. Pozri LEGRAS, C.: Le prorata de TVA peut-il être mondialisé, conclusions sous Conseil d'État, 11 juillet 2011, n° 301849, Sté. Crédit Lyonnais. In: *RFJ*, 2011, ?. 10, études et doctrines, s. 917. Pozri tiež GUICHARD, M., STEMMER, W.: Prestations intra-entreprises et TVA. In: *Droit fiscal*, 2007, ?. 11, s. 273; AMAND, C., 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? In: *Banque & Droit*, 2005, ?. 101, s. 10; BOUCHARD, J.-C., COURJON, O.: Le prorata et le principe de neutralité. In: *Droit fiscal*, 2006, ?. 48, s. 2058; STEMMER, W.: TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume! In: *Droit fiscal*, 2011, ?. 30, actualité ?. 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. In: *Droit fiscal*, 2011, ?. 44, commentaire ?. 573, a GRUNDT, V., HAMACHER, R.: Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne. In: *Droit fiscal*, 2007, ?. 15, s. 404.

14 – Ako verejný spravodajca v konaní pred Conseil d'État zdôrazňuje vo svojich už citovaných návrhoch, Conseil d'État sama prijala riešenie, ktoré Súdny dvor použil vo svojom rozsudku FCE Bank. Pozri rozsudky z 9. januára 1981, Société Timex Corporation (?. 10145, *Droit fiscal*, 1981,

?. 23, komentár ?. 1237), a z 29. júna 2001, Banque Sudameris (?. 176105, *RJF* 10/01, ?. 1217, návrhy Goulard G., s. 811, *Droit fiscal*, 2001, ?. 46, komentár ?. 1056). K tejto judikatúre pozri najmä GUICHARD, M., STEMMER, W.: c. d., a SNIADOWER, C.: c. d.

15 – Bod 41 rozsudku.

16 – Bod 37 rozsudku. V bode 41 rozsudku sa tiež uvádza, že pobožka nemôže predstavovať právny subjekt odlišný od ústredia spoločnosti.

17 – Bod 34 rozsudku.

18 – Bod 35 rozsudku.

19 – Bod 37 rozsudku. Pozri v tejto súvislosti aj bod 38 a nasl. návrhov, ktoré v uvedenej veci predniesol generálny advokát Léger.

20 – Vláda Spojeného kráľovstva v tejto súvislosti na konkrétnych príkladoch vysvetľuje, že zánik práva na odpôčet DPH je neistý vzhľadom na rôzne faktory, ktoré sa zohľadňujú pri výpočte pomernej časti.

21 – Pozri rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman (268/83, Zb. s. 655, bod 19).

22 – Pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko (50/87, Zb. s. 4797, bod 15); z 26. apríla 2005, „Goed Wonen“ (C-376/02, Zb. s. I-3445, bod 26), a z 12. júla 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, body 43 a 44).

23 – V súlade s cieľom uvedeným v článku 4 prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3). Pozri v tejto súvislosti aj siedme odôvodnenie smernice Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplní spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplní smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160).

24 – V súlade s článkom 2 už citovanej prvej smernice 67/227/EHS. Pozri najmä rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 21).

25 – K prechodnému režimu oslobodenia dodávok tovaru v rámci Spoločenstva od dane stanovenému v článku 28c A písm. a) prvom odseku šiestej smernice 77/388 pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 16); zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 49), ako aj z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, body 27 a 28).

26 – Pozri najmä rozsudky BP Soupergaz (už citovaný, bod 16); z 12. januára 2006, Optigen a i. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 54), ako aj zo 6. decembra 2012, Bonik (C-285/11, bod 28).

27 – Pozri najmä rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, Zb. s. I-983, bod 19); z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 20); z 3. marca 2005, Fini H (C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 26), ako aj z 8. februára 2007, Investrand (C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 23).

28 – Pozri najmä rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National (C-408/98, Zb. s. I-1361, body 35 a 38 až 40); z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, Zb. s. I-6663), ako aj zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, bod 37).

29 – Pozri najmä rozsudky zo 4. októbra 1995, Armbrrecht (C?291/92, Zb. s. I?2775, bod 27), ako aj z 15. decembra 2005, Centralan Property (C?63/04, Zb. s. I?11087, bod 54).

30 – Pozri rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, Zb. s. I?3039, bod 24).

31 – Pozri najmä rozsudky Uudenkaupungin kaupunki (už citovaný, bod 24); zo 14. septembra 2006, Wollny (C?72/05, Zb. s. I?8297, bod 20), ako aj z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, Zb. s. I?13805, bod 35).

32 – Pozri najmä rozsudky z 11. júla 1991, Lennartz (C?97/90, Zb. s. I?3795, bod 15); z 8. júna 2000, Schlo?stra?e (C?396/98, Zb. s. I?4279, bod 37), ako aj Centralan Property (už citovaný, bod 54).

33 – Pozri najmä rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C?255/02, Zb. s. I?1609); Fini H (už citovaný, bod 31), ako aj RBS Deutschland Holdings (už citovaný, bod 48 a nasl.).

34 – Pozri rozsudky Komisia/Francúzsko (už citovaný, bod 15); BP Soupergaz (už citovaný, bod 18), ako aj z 8. januára 2002, Metropol a Stadler (C?409/99, Zb. s. I?81, bod 42).

35 – Pozri, v tejto súvislosti rozsudky z 22. júna 1993, Sofitam (C?333/91, Zb. s. I?3513, body 13 a 14); Cibo Participations (už citovaný, bod 44), ako aj z 29. apríla 2004, EDM (C?77/01, Zb. s. I?4295, bod 44).

36 – Pozri napríklad rozsudok Uudenkaupungin kaupunki (už citovaný, bod 24); Wollny (už citovaný, bod 20); z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, Zb. s. I?839, bod 28); z 29. októbra 2009, SKF (C?29/08, Zb. s. I?10413, bod 59), ako aj zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjunt (C?118/11, bod 44).

37 – Pozri najmä rozsudky z 19. januára 1982, Becker (8/81, Zb. s. 53, bod 44); z 26. septembra 1996, Debouche (C?302/93, Zb. s. I?4495, bod 16), ako aj zo 7. decembra 2006, Eurodental (C?240/05, Zb. s. I?11479, bod 26).

38 – Pozri v tejto súvislosti opis tohto javu Komisiou v jej *Konzulta?nom dokumente o modernizácii povinností vyplývajúcich z DPH týkajúcich sa finan?ných a poistných služieb*, ktorý bol predložený v rámci výzvy na predkladanie príspevkov týkajúcich sa revízie právnej úpravy Spolo?enstva týkajúcej sa posudzovania finan?ných služieb z h?adiska DPH otvorenej v marci 2006 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT).

39 – K vplyvu ?lánku 17 ods. 3 písm. c) šiestej smernice 77/388 na spor vo veci samej pozri ?alej uvedené úvahy týkajúce sa pobo?iek spoločnosti LCL so sídlom v tretích štátoch.

40 – Pozri rozsudok BLP Group (už citovaný, bod 23).

41 – Pozri rozsudok Eurodental (už citovaný, bod 33).

42 – Rozsudok z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C?174/08, Zb. s. I?10567, body 39 až 45).

43 – Pozri najmä rozsudky z 8. júna 2006, L.u.P. (C?106/05, Zb. s. I?5123, bod 48), a z 10. apríla 2008, Marks & Spencer (C?309/06, Zb. s. I?2283, bod 49).

44 – Pokia? ide o nelegálne výrobky, akými sú omamné látky, v prípade ktorých neexistuje nijaká

hospodárska súťaž, pozri rozsudky z 5. júla 1988, Mol (269/86, Zb. s. 3627, body 17 a 18), a Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, Zb. s. 3655, body 19 a 20). Pokiaľ ide o zakázaný tovar vyvážený na určité miesto, pozri rozsudok z 2. augusta 1993, Lange (C-111/92, Zb. s. I-4677, body 16 a 17).

45 – Pozri rozsudok NCC Construction Danmark (už citovaný, bod 42).

46 – Pozri rozsudok z 19. júla 2012, Deutsche Bank (C-44/11, bod 45), ako aj bod 60 návrhov, ktoré v uvedenej veci predniesla generálna advokátka Sharpston.

47 – Pozri najmä rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz (168/84, Zb. s. 2251, bod 14); z 23. januára 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Zb. s. 231, bod 14); z 20. februára 1997, DFDS (C-260/95, Zb. s. I-1005, bod 18); zo 6. novembra 1997, Reisebüro Binder (C-116/96, Zb. s. I-6103, bod 12); z 11. septembra 2003, Cookies World (C-155/01, Zb. s. I-8785, bod 46); z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Zb. s. I-2697, bod 43), a z 26. januára 2012, ADV Allround (C-218/10, bod 27).

48 – Pozri najmä rozsudok z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 37).

49 – Rozsudok zo 6. apríla 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, Zb. s. I-3227, bod 40). Pozri tiež bod 67 návrhov, ktoré som predniesol vo veci R. (rozsudok zo 7. decembra 2010, C-285/09, Zb. s. I-12605), a tam citované odkazy.

50 – Rozsudok zo 6. marca 2008, Nordania Finans a BG Factoring (C-98/07, Zb. s. I-1281, bod 20, kde sú prevzaté návrhy, ktoré v uvedenej veci predniesol generálny advokát Bot).

51 – Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2008, Royal Bank of Scotland (C-488/07, Zb. s. I-10409, bod 24).

52 – Rozsudok z 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, body 15 a 16).

53 – V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 13 C šiestej smernice 77/388 dovoľuje členským štátom poskytnúť svojim zdaniteľným osobám právo voľby v otázke zdanenia okrem iného v prípade, ak ide o plnenia zahrnuté v článku 13 B písm. d), pričom právo voľby prípadne poskytnuté členským štátom môže uplatniť len zdaniteľná osoba. Pozri najmä rozsudky Becker (už citovaný, bod 38); Komisia/Francúzsko (už citovaný, bod 18), ako aj Uudenkaupungin kaupunki (už citovaný, body 44 až 47).

54 – V tomto zmysle STEMMER, W.: c. d.

55 – K francúzskej judikatúre a právnej náuke týkajúcej sa oblastí činnosti pozri najmä TOURNÈS, Ph.: Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts. In: *RJF*, 2000, ? 2, s. 99.

56 – Ako to vyplýva z rozsudku Cour administrative d'appel de Paris z 8. decembra 2006.

57 – Pozri v tomto zmysle tiež návrhy, ktoré predniesol verejný spravodajca v konaní pred vnútroštátnym súdom, s. 924.

58 – Pozri v tejto súvislosti rozsudok zo 16. júla 2009, Komisia/Taliansko (C-244/08, Zb. s. I-130*).

59 – Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Zb. s. I-3111, body 9 až 17); zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, Zb. s. I-9567, bod 19); z 8. marca 2001, Skandia (C-240/99, Zb. s. I-1951, body 43 a

44); uznesenie Súdneho dvora z 12. júla 2001, Welthgrove (C?102/00, Zb. s. I?5679, bod 16), ako aj rozsudok RBS Deutschland Holdings (už citovaný, bod 50).

60 – Pozri rozsudok Polysar Investments Netherlands (už citovaný, bod 15). Pozri tiež rozsudok z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin (C?162/07, Zb. s. I?4019, body 17 až 23).

61 – Rozsudky Halifax a i. (už citovaný, bod 73); z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International (C?108/99, Zb. s. I?7257, bod 33), ako aj RBS Deutschland Holdings, už citovaný (body 53 a 54).

62 – K ?lánku 169 písm. a) a c) smernice 2006/112 pozri rozsudok z 15. júla 2010, Komisia/Spojené krá?ovstvo (C?582/08, Zb. s. I?7195, body 25 a 31).

63 – Rozsudok z 2. júla 2009, EGN (C?377/08, Zb. s. I?5685, body 23 až 34).

64 – V sú?asnosti pozri ?lánok 56 ods. 1 písm. e) smernice 2006/112.

65 – V sú?asnosti pozri ?lánok 135 smernice 2006/112.