

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

PEDRA CRUZA VILLALÓNA,

predstavljeni 28. februarja 2013(1)

Zadeva C-388/11

Crédit Lyonnais

proti

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Conseil d'État (Francija))

„Obdavčenje – DDV – Šesta direktiva 77/388 – Člena 17 in 19 – Odbitek vstopnega davka – Blago in storitve, ki se uporabljajo hkrati za obdavčljive in oproščene transakcije – Izražun odbitnega deleža – Promet podružnic s sedeži v drugih državah članicah ali tretjih državah, ki ga upošteva družba – ‚Svetovni odbitni delež‘ – Načelo nevtralnosti DDV – Davčna teritorialnost“

1. Sodišče ima v tej zadevi priložnost preučiti več vprašanj v zvezi z razlago pravice do odbitka v okviru skupnega sistema DDV, ki še niso bila obravnavana, čeprav so zaradi praktičnih posledic zelo pomembna z vidika načela.
2. Sodišču je postavljeno glavno vprašanje, orisano v nekaj osnovnih točkah, ali mora družba s sedežem v državi članici, ki ima podružnice s sedeži v drugih državah članicah ali tretjih državah, pri plačilu svojih davčnih obveznosti do države članice, v kateri ima sedež, če opravlja tako transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, kot transakcije, pri katerih ta davek ni odbiten, svoj odbitni delež v smislu členov 17(5) in 19 Šeste direktive izražunati ob upoštevanju skupnega prometa, to je prometa sedeža družbe in prometa svojih različnih podružnic, ki ga je treba imenovati „svetovni odbitni delež“.
3. Čeprav so dejstva, ki so predmet spora o glavni stvari, stara, saj so se zgodila v letih 1988 in 1989, in se zanje uporabljajo določbe Šeste direktive 77/388/EGS,(2) ki je veljala v tistem obdobju, pa vprašanja za predhodno odločanje, ki so jih tako pozno obudila, ostajajo aktualna, ker so upoštevne določbe navedene direktive skoraj enake določbam Direktive Sveta 2006/112/ES,(3) s katero je bila prvonavedena direktiva razveljavljena.(4) Ta interes je toliko pomembnejši, ker se tožena stranka v sporu o glavni stvari v glavni zahtevi opira na sodbo Sodišča z dne 23. marca 2006 v zadevi FCE Bank(5) in poziva Sodišče, naj ob upoštevanju načela nevtralnosti, ki velja za skupni sistem DDV, sprejme načelno odločitev o tem.

I – Pravni okvir

A – *Pravo Unije: Šesta direktiva*

4. Člen 17 Šeste direktive(6) določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

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

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

(b) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za uvoženo blago;

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

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

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

(b) transakcij, oproščenih v skladu s členom 14(1)(i) in členoma 15 in 16(1)(B), (C) in (D) ter odstavkom 2;

(c) katerih koli transakcij, oproščenih v skladu s členom 13B(a) in (d), odstavki 1 do 5, če ima naročnik sedež izven Skupnosti ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim izvozu v državo izven Skupnosti.

[...]

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

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

Države članice pa lahko:

(a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;

(b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;

(c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev;

(d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;

(e) kadar je [DDV], ki za davčnega zavezanca ni odbiten, neznaten, določijo, da se šteje, kakor da ga ni.“

5. Člen 19(1) in (2) Šeste direktive(7) določa:

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

- v števcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, pri katerih je [DDV] odbiten po členu 17(2) in (3),
- v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten. Države članice lahko v imenovalcu vključijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz člena 11A(1)(a).

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

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

B – *Francosko pravo*

6. V času nastanka dejstev v sporu o glavni stvari sta bila člena 17(5) in 19 Šeste direktive, kot izhaja iz predložitvene odločbe, prenesena s členi 212, 213 in 219 priloge II k splošnemu davčnemu zakoniku.(8)

7. Člen 212 priloge II k CGI je določal:

„Davčni zavezanci, ki ne opravljajo izključno transakcij, pri katerih je [DDV] odbiten, so upravičeni odbiti del [DDV], obračunanega na blago, ki je osnovno sredstvo, ki je enak znesku tega davka, pomnoženemu z razmerjem med letnim zneskom prihodkov od transakcij, pri katerih je davek odbiten, in letnim zneskom prihodkov od vseh izvedenih transakcij.“

8. Člen 213 priloge II k CGI je določal:

„Kadar ima davčni zavezanec področja dejavnosti, za katere ne veljajo enake določbe glede [DDV], se za ta področja vodijo ločeni izkazi za uporabo pravice do odbitka.

[...]

Znesek odbitnega davka za blago, skupno različnim področjem, se doloži na podlagi razmerja iz člena 212.“

9. Člen 219 priloge II k CGI je določal:

„Davčni zavezanci, ki ne opravljajo izključno transakcij, pri katerih je [DDV] odbiten, so upravičeni odbiti del [DDV], obračunanega na to blago in storitve, v spodaj navedenih mejah:

- (a) kadar se to blago in storitve uporabljajo izključno za izvajanje transakcij, ki dajejo pravico do odbitka davka, je davek na to blago in storitve odbiten;
- (b) kadar se uporabljajo izključno za izvajanje transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka davka,

davek na to blago in storitve ni odbiten;

(c) kadar se uporabljajo hkrati za izvajanje transakcij, ki dajejo pravico do odbitka davka, in transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka davka, je del davka na to blago in storitve odbiten. Ta del se doloži pod pogoji, doloženimi v členih od 212 do 214.“

10. Poleg tega je člen 271(4) CGI določal:

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

[...]

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

II – Dejansko stanje v sporu o glavni stvari

11. Po reviziji računovodskih izkazov za obdobje od 1. januarja 1988 do 31. decembra 1989 je družba Le Crédit Lyonnais(9) s sedežem v Franciji prejela dve odločbi o odmeri davka z dne 27. decembra 1991 in 7. decembra 1992, s katerima sta ji bila naknadno obračunana DDV in davek na izplačane plače, ker je neupravičeno upoštevala zneska obresti od posojil, ki jih je odobrila podružnicam v drugih državah članicah ali tretjih državah, v števcu in imenovalcu odbitnega deleža, določenega v členu priloge II k splošnemu davčnemu zakoniku.

12. LCL je s pritožbama z dne 20. julija 1994 zahtevala odpravo teh odločb o odmeri DDV in davka na izplačane plače za leti 1988 in 1989 ter v zvezi s tem trdila, da se znesek teh obresti lahko upošteva pri izračunu odbitnih deležev.

13. LCL je bila v obvestilu o izterjavi z dne 17. novembra 1994 pozvana k plačilu naknadno obračunane DDV skupaj z obrestmi v znesku 1.151.573,81 EUR za leto 1988 in 1.349.357,81 EUR za leto 1989. LCL je bila v odločbi o odmeri davka z dne 30. decembra 1994 pozvana k plačilu naknadno obračunane davka na izplačane plače skupaj z obrestmi v znesku 1.209.890,89 EUR za leto 1988 in 1.246.611,44 EUR za leto 1989.

14. LCL je v drugi pritožbi z dne 31. decembra 1996 zahtevala vračilo, prvič, DDV, ki je bil po njenem mnenju neupravičeno plačan za leti 1988 in 1989 (46.944.246,96 EUR), in, drugič, davka na izplačane plače, ki je bil po njenem mnenju neupravičeno plačan za leti 1988 in 1989 (23.067.082,45 EUR). LCL je trdila, da v odbitnem deležu DDV neupravičeno ni upoštevala obresti, ki so jih njenim podružnicam v tujini plačale njihove stranke. Zahtevala je tudi pobot med davkom na izplačane plače, katerega vračilo se je zahtevalo, in davkom od dobička pravnih oseb, plačanim v okviru revizije.

15. Ker je davčna uprava ti pritožbi zavrnila, je LCL v tožbi, vloženi 28. avgusta 1998 pri Tribunal administratif de Paris, predlagala, prvič, davčno olajšavo za naknadno obračunan DDV, ki ga je morala plačati za leti 1988 in 1989, in, drugič, vračilo zneska DDV in davka na izplačane plače, za katera je menila, da ju je neupravičeno plačala za leti 1988 in 1989.

16. Tribunal administratif de Paris je s sodbo z dne 5. oktobra 2004 zavrnilo ta predloga.

17. Cour administrative d'appel je to sodbo potrdilo s sodbo z dne 8. decembra 2006. Razsodilo je, prvič, da so podružnice s sedeži v drugih državah članicah zavezane DDV ter da za določitev svojih odbitnih deležev upoštevajo svoje prihodke, ki torej ne morejo znova dajati pravice do odbitka v korist sedeža družbe. Drugič, menilo je, da se transakcije, ki jih opravljajo podružnice

LCL s sedeži v tretjih državah, ne upoštevajo pri uveljavljanju pravice do odbitka, ker morda te podružnice niso zavezane temu davku ali pa zanje veljajo druga pravila.

18. LCL je nato 21. februarja 2007 pri Conseil d'État vložila pritožbo za razveljavitev navedene sodbe z dne 8. decembra 2006.

III – Vprašanja za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

19. V teh okoliščinah je Conseil d'État (združeni 3., 8., 9. in 10. pododdelek) z odločbo z dne 11. julija 2011 prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

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

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

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

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

20. LCL, Francoska republika, Republika Ciper, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska ter Komisija so vložili pisna stališča.

21. LCL, Francoska republika, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska ter Komisija so podali tudi ustne navedbe na javni obravnavi 27. septembra 2012.

IV – Analiza

A – Uvodne ugotovitve

22. Predložitveno sodišče z vprašanji za predhodno odločanje v bistvu poziva Sodišče, naj odgovori na vprašanje, ali (prvo in drugo vprašanje) in – če je treba – v kolikšnem obsegu (tretje in četrto vprašanje) Šesta direktiva za države članice, zlasti ob upoštevanju zgoraj navedene sodbe FCE Bank, določa obveznost, da uporabijo splošno poimenovani „svetovni odbitni delež“, to je, da odbitni delež DDV iz členov 17(5) in 19 navedene direktive za družbo s sedežem v državi članici za njene davčne obveznosti v navedeni državi članici izračunajo ob upoštevanju prometa njenih podružnic s sedeži v drugih državah članicah ali tretjih državah ter obratno in vzajemno.

23. Prvič, ugotoviti je treba, da predložitveno sodišče četrto vprašanje postavlja podredno, to je samo, če bo odgovor na prvo ali drugo vprašanje pritrdilen. Če bo odgovor na prvo in drugo vprašanje nikalen, torej ne bo treba odgovoriti na četrto vprašanje. Poleg tega glede na odgovor, ki ga predlagam na prvo vprašanje, ne bo treba odgovoriti niti na tretje vprašanje.

24. Drugi?, poudariti je treba, da se spor o glavni stvari nanaša na zahtevo družbe s sedežem v državi ?lanici predložitvenega sodiš?a, v tem primeru v Franciji, za upoštevanje prometa podružnic te družbe s sedeži v drugih državah ?lanicah (prvo vprašanje) ali tretjih državah (drugo vprašanje) pri izra?unu njenega odbitnega deleža za dav?ne obveznosti, ki jih ima v prvi državi ?lanici.

25. ?eprav se prvo vprašanje, ki ga postavlja predložitveno sodiš?e, nanaša prav na dopustnost te zahteve v tem primeru, torej z vidika sedeža družbe, se nazadnje nanaša tudi na dopustnost iste zahteve v simetri?nem primeru, to je z vidika podružnic s sedeži v drugih državah ?lanicah. Predložitveno sodiš?e namre? Sodiš?e sprašuje še, ali lahko podružnice s sedeži v drugih državah ?lanicah v svojem odbitnem deležu in na podlagi svojih dav?nih obveznosti v državi ?lanici ustanovitve tudi in simetri?no upoštevajo vse prihodke družbe kot take, to je prihodke sedeža in prihodke vsake od podružnic.

26. Ker rešitev spora o glavni stvari ne zahteva preu?itve podrobnih pravil za dolo?itev odbitnega deleža podružnic LCL, ki imajo sedeže in so dav?ne zavezanke v drugih državah ?lanicah, bo torej moralo Sodiš?e, kot je Komisija predlagala v pisnih stališ?ih, preoblikovati prvo vprašanje, ki mu je bilo postavljeno, in izklju?iti to razsežnost.(10)

27. Nazadnje in tretji?, zdi se utemeljeno uporabiti razlikovanje, ki ga predlaga predložitveno sodiš?e, da se lo?eno in zaporedoma odgovori na prvo in drugo vprašanje, ki – ?eprav se z njima postavlja isto na?elno vprašanje dopustnosti „svetovnega odbitnega deleža“ – razlikujeta med položaji družb glede na to, ali imajo podružnice s sedeži v državah ?lanicah ali tretjih državah, zlasti glede na posebne dolo?be ?lena 17(3)(c) Šeste direktive,(11) ki dolo?ajo pravico do odbitka DDV za blago in storitve, ki se uporabljajo za namene transakcij, oproš?enih v skladu s ?lenom 13(B)(a) in (b), odstavki od 1 do 5 te direktive,(12) ki se opravijo za naro?nike s sedeži v tretjih državah.

28. LCL v tej zadevi predvsem trdi, da na?elo nevtralnosti, ki je del skupnega sistema DDV, uvedenega s Šesto direktivo, zahteva potrditev „svetovnega odbitnega deleža“, in to zlasti kot logi?no posledico zgoraj navedene sodbe FCE Bank.

29. Nasprotno se vlade držav ?lanic, ki so vložile pisna stališ?a in podale ustne navedbe, in Komisija v bistvu najprej strinjajo, da LCL pripisuje zgoraj navedeni sodbi FCE Bank pomen, ki ga ta nima. Vsekakor menijo, da skupni sistem DDV, uveden s Šesto direktivo, in predvsem njegovo ozemeljsko podro?je uporabe ter prakti?ni preudarki nasprotujejo potrditvi „svetovnega odbitnega deleža“. Šesta direktiva naj bi izklju?evala možnost, da države ?lanice dav?nim zavezancem, ki spadajo na ozemeljsko podro?je uporabe njihove dav?ne zakonodaje in prek podružnic opravljajo svoje dejavnosti v ve? državah ?lanicah, dovolijo upoštevati promet teh podružnic pri izra?unu odbitnega deleža.

B – *Upoštevanje prometa podružnic s sedeži v drugih državah ?lanicah pri izra?unu odbitnega deleža družbe s sedežem v državi ?lanici (prvo vprašanje)*

30. Ker ima zgoraj navedena sodba FCE Bank osrednjo vlogo v tej zadevi, je pred obravnavo dopustnosti teze o „svetovnem odbitnem deležu“, ki je glavni izziv te zadeve,(13) nujno raz?leniti njen pomen, da bi ugotovili, koliko lahko pogojuje odgovor na vprašanja, ki jih je Sodiš?u postavilo predložitveno sodiš?e.

1. Sodba FCE Bank in njen pomen

31. Najprej je treba ugotoviti, da se v postopku v glavni stvari ali postopku pred Sodiš?em nikakor ne razpravlja o rešitvi, ki jo je Sodiš?e sprejelo v zgoraj navedeni sodbi FCE Bank, niti o

njej ne razpravljajo LCL in države članice, ki so vložile stališča, ali Komisija.(14) Ta sodba je prav nasprotno izhodišče zahtev LCL, zato je treba sklepati, da LCL in podružnice, ki so predmet spora o glavni stvari, res spadajo v primer, obravnavan v tej sodbi, to je, da gre res za „podružnice“ in ne za „hčerinske družbe“. Vseeno je treba v zvezi s tem pojasniti, da mora predložitveno sodišče preveriti, ali položaj, ki se obravnava v sporu o glavni stvari, res spada v primer, ki ga pokriva sodna praksa, ki izhaja iz zgoraj navedene sodbe FCE Bank, saj odgovori na vprašanja, ki jih postavlja, izhajajo iz predpostavke, da so LCL in njene različne podružnice enoten pravni subjekt za namen uporabe pravil o DDV.

32. LCL predvsem in izključno trdi, da uporaba sodne prakse iz zgoraj navedene sodbe FCE Bank na celoma povzroči izgubo pravice do odbitka DDV, obračunana na blago in storitve, ki jih je z vstopno transakcijo pridobil sedež družbe, vsakič ko se navedeno blago in storitve uporabijo za potrebe izstopnih obdavčljivih transakcij podružnic navedene družbe s sedeži v drugih državah članicah. Ker sedež ne more zaračunati navedenega blaga in storitev, dobavljenih podružnicam, te namreč na podlagi sodne prakse iz zgoraj navedene sodbe FCE Bank ne bi mogle odtegniti vstopnega DDV za to blago in storitve, ki ga je plačal sedež, od DDV, ki ga morajo plačati za svoje izstopne obdavčljive transakcije. Tako bi bilo mogoče odtegniti le DDV, obračunan na izdatke, ki jih imajo podružnice same v državi članici ustanovitve.

33. LCL iz tega sklepa, da bi morala družba – razen če bi izgubila pravico do odbitka, kar bi bilo v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV – katere sedež opravlja obdavčljive transakcije in transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, v smislu člena 17(5) Šeste direktive nujno imeti možnost, da pri izračunu odbitnega deleža DDV, obračunana na izdatke v zvezi z obdavčljivimi transakcijami, upošteva vse transakcije, pri katerih so nastali navedeni izdatki, to je transakcije, ki jih opravi družba v državi članici ustanovitve, in transakcije, ki jih opravijo podružnice v svoji državi članici ustanovitve.

34. Zgoraj jedrnato navedena sodba FCE Bank kaže, da sta družba, ki ima glavni kraj poslovanja (sedež) v državi članici (FCE Bank), in stalna poslovna enota (podružnica) s sedežem v drugi državi članici (FCE IT), za državo članico ustanovitve podružnice (Italija), če družba za podružnico dobavlja blago ali storitve, en davčni zavezanec(15) v njunih medsebojnih „odnosih“(16), tako da morebitnih storitev, ki jih družba opravlja za podružnico, ni mogoče šteti za storitve, opravljene za plačilo, v smislu člena 2 Šeste direktive, kar nujno povzroči, da te storitve niso obdavčljive z DDV v državi članici podružnice.

35. Dobava namreč v skladu s sodno prakso Sodišča(17) ni obdavčljiva z DDV, razen če obstaja med dobaviteljem in prejemnikom pravna vez, v času katere se izmenjajo vzajemne dobave. Taka pravna vez ne more obstajati med sedežem družbe in podružnico te družbe, če ta ne opravlja neodvisne gospodarske dejavnosti, torej če ni neodvisna, kar zadeva ekonomska tveganja, ki izhajajo iz njenega poslovanja.(18) To je v obravnavanem primeru veljalo za FCE IT, podružnico FCE Bank, ki ni razpolagala z dotacijskim kapitalom.(19)

36. V zvezi s tem je treba ugotoviti, da niti države članice, ki so vložile stališča, niti Komisija ne zanikajo, da lahko uporaba sodne prakse iz zgoraj navedene sodbe FCE Bank teoretično(20) pripelje do položaja, v katerem lahko družba, ki ima sedež v državi članici in podružnice s sedeži v drugih državah članicah, nekako izgubi pravico do odbitka DDV, če v državi članici, v obravnavanem primeru v državi svojega sedeža, centralizira pridobivanje blaga in storitev, ki se uporabljajo za transakcije, opravljene v drugih državah članicah, saj pri izstopnih transakcijah DDV, plačan pri vstopnih transakcijah, ni odbiten.

37. Sodišče je v zgoraj navedeni sodbi FCE Bank vseeno razsodilo le, da je treba transakcije, ki jih sedež družbe opravi s svojimi različnimi podružnicami, šteti za interne transakcije, pri tej opredelitvi pa se izrpa pomen te sodbe.

38. Sodišče namreč v tej sodbi nikakor ni odločilo o podrobnih pravilih za odbitek DDV. Čeprav je res, da „lahko povzroči“, da se DDV, obračunan na navedene vstopne izdatke v državi članici družbe, ne odbije sorazmerno z njihovo uporabo v izstopnih transakcijah v državah članicah podružnic, gre le za izključitev ene od možnosti izvajanja pravice do odbitka.

39. Zato ni mogoče šteti, da bi ta sodba implicitno, vendar nujno povzročila, da se državam članicam nekako hkrati ali kot kompenzacija na podlagi načela nevtralnosti skupnega sistema DDV, uvedenega s Šesto direktivo, naloži obveznost, da družbi, katere del dejavnosti je oproščen DDV v skladu s členom 13(B)(d) navedene direktive in torej načeloma ne daje pravice do odbitka DDV, dovoli, da svoj odbitni delež na podlagi členov 17(5) in 19 navedene direktive izražuna ob upoštevanju prometa vseh svojih podružnic.

40. Skratka, čeprav je res, da zgoraj navedena sodba FCE Bank izključuje možnost odbitka DDV, obračunanega na izdatke, ki jih ima družba s sedežem v državi članici, če se uporabljajo za transakcije, ki jih njene podružnice opravijo v drugih državah članicah, pa ne ponuja niti izrecnega niti implicitnega odgovora na glavno vprašanje, postavljeno v tej zadevi, in sicer, ali mora taka družba upoštevati tako svoj promet kot promet svojih podružnic pri izražunu odbitnega deleža v smislu členov 17(5) in 19 Šeste direktive. Torej bo treba odgovor na to vprašanje poiskati drugje.

41. Pred preužitvijo določb členov 17(5) in 19 Šeste direktive, na katere LCL opira svoje zahteve in ki določajo pravico do odbitka DDV, obračunanega na blago in storitve, ki se hkrati uporabljajo za transakcije, pri katerih je DDV odbiten, in transakcije, pri katerih ni odbiten, je treba vseeno najprej opozoriti na pomen pravice do odbitka, kot je določena v členu 17 Šeste direktive in kot jo razlaga Sodišče.

2. Pravica do odbitka, načelo nevtralnosti in ozemeljsko področje uporabe skupnega sistema DDV

42. Kot je Sodišče večkrat poudarilo, je ureditev odbitkov, uvedena s členi od 17 do 20 Šeste direktive, temeljni element(21) skupnega sistema DDV, ker zagotavlja nevtralnost davka, kar zadeva vse gospodarske dejavnosti, ne glede na namen oziroma rezultate teh dejavnosti, pod pogojem, da so navedene dejavnosti same predmet plačila DDV.(22) Ker je DDV davek, s katerim se predvsem obdavči potrošnja, in to v kraju te potrošnje,(23) sorazmerno s cenami blaga in storitev,(24) se, razen izjemoma,(25) uporablja za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije po odbitku DDV, ki je neposredno bremenil sestavne dele cene navedenega blaga in storitev.(26)

43. Namen pravice do odbitka iz člena 17 Šeste direktive je razbremeniti davčnega zavezanca bremena DDV, ki ga dolguje ali plača v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti, če niso oproščene davka. Na podlagi navedene direktive lahko torej odbije DDV, ki ga prejme za obdavčljive transakcije, ki jih opravlja in za katere mora plačati davek, saj se vstopni DDV obračuna na blago ali storitve, ki jih je pridobil za potrebe navedenih transakcij, če imajo ti izdatki za vstopne transakcije neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi transakcijami(27) ali jih je mogoče povezati s splošnimi stroški davčnega zavezanca, tako da so sestavni del cene izstopnih transakcij.(28)

44. Samo če sta blago ali storitev uporabljena za potrebe obdavčljivih transakcij, lahko davčni zavezanec odbije DDV, ki ga mora plačati ali ga je plačal za to blago ali to storitev.(29) Odbitek vstopnega DDV, ki se zahteva tudi za izognitev dvojne obdavčitve,(30) je tako povezan s

pobiranjem izstopnega DDV.(31)

45. Uporaba blaga in storitev oziroma predvidena uporaba blaga določa obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen v skladu s členom 17 Šeste direktive, ter obseg kakršnih koli popravkov v naslednjih obdobjih, ki jih je treba izvesti v skladu s pogoji, določenimi v členu 20 te direktive.(32)

46. Pomen pravice do odbitka, ki jo imajo davčni zavezanci, pojasnjuje, da se mora vsaka omejitev – razen v primeru goljufije ali zlorabe(33) – zaradi svojega vpliva na višino davčnega bremena podobno uporabljati v vseh državah članicah, in zato predpostavlja, da je izrecno dovoljena z določbo prava Unije.(34)

47. Nasprotno, vsakič, ko se blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabijo za potrebe oproščenih transakcij ali transakcij, ki ne spadajo na področje uporabe DDV,(35) kar je pomembno za dobro razumevanje obsega načela nevtralnosti, ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti, posledično, odbiti ali povrniti vstopnega davka(36).

48. V skladu s členom 17(2)(a) Šeste direktive davčni zavezanec, ki dobavlja blago ali storitve davčnemu zavezancu, ki jih uporablja za transakcije, oproščene na podlagi člena 13(A) te direktive, praviloma nima pravice do odbitka vstopnega davka, ker v tem primeru zadevno blago in storitve niso uporabljeni za namene obdavčljivih transakcij.(37) To pojasnjuje pojav, ki je včasih opredeljen kot „skriti DDV“, ko se ceni proizvodov ali blaga, uporabljenega za oproščene zaporedne transakcije, prištejejo dodatni stroški.(38)

49. Šesta direktiva le izjemoma – predvsem v členu 17(3)(b) in (c)(39) – določa pravico do odbitka DDV za blago ali storitve, ki se uporabljajo za namene oproščenih transakcij,(40) tako da je treba izraze, uporabljene v navedeni direktivi, razlagati ozko.(41)

50. Iz določbe člena 17(2) Šeste direktive in torej posebej iz pravice do odbitka izhaja načelo davčne nevtralnosti, ki kot sestavni del mehanizma DDV pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, uvedenega z zakonodajo Skupnosti.(42)

51. Načelo nevtralnosti, ki je včasih opredeljeno kot splošno načelo prava Unije, ki je del skupnega sistema DDV, je tudi izraz splošnega načela enakega obravnavanja,(43) ki zahteva, da so davčni zavezanci z vidika DDV v enakih pogojih konkurence, razen če je razlikovanje objektivno utemeljeno.(44)

52. Kot je Sodišče vseeno poudarilo, načelo nevtralnosti v nasprotju z drugimi splošnimi načeli prava Unije ni na ravni ustavne določbe in zahteva zakonodajno obravnavo, ki se lahko opravi le z aktom sekundarne zakonodaje Skupnosti.(45) Torej ne gre za pravilo primarnega prava, temveč bolj za razlagalno načelo,(46) ki mu morajo države članice predvsem slediti pri sprejemanju svoje zakonodaje, s katero zagotovijo prenos Šeste direktive.

53. V zvezi s tem je treba poudariti, da je področje uporabe skupnega sistema DDV, uvedenega s Šesto direktivo, žeprav je eden od njegovih objektivnih ciljev, kot izhaja iz njene druge uvodne izjave, zagotoviti lastna sredstva Unije s pobiranjem obračunane davka z uporabo skupne davčne stopnje od osnove za odmero, ki se enotno določi v skladu s skupnimi pravili, kljub usklajevanju še vedno zelo ozemeljsko in torej državno. Ker je uskladitev, izvedena z navedeno direktivo, le delna, v vsaki državi članici obstaja drugačen zakonski sistem DDV. Skratka, žeprav za DDV velja skupni sistem, ostaja davek, ki spada na področje davčne suverenosti držav članic, ki je izražena v različnih določbah Šeste direktive, kar kaže na ozemeljsko področje uporabe navedenega skupnega sistema.

54. Kot je imelo Sodišče priložnost poudariti, je namen člena 9 Šeste direktive, ki enotno določa davčno upoštevno navezno okoliščino za opravljanje storitev, vzpostaviti, kot izhaja iz sedme uvodne izjave navedene direktive, razumno razdelitev področij izvajanja nacionalnih zakonodaj na področju DDV, cilj teh določb pa je preprečevanje, prvi, sporov glede pristojnosti, ki lahko pripeljejo do dvojnega obdavčevanja, in, drugi, neobdavčenja prihodkov.(47)

55. Zgoraj navedeno namelo, da „je treba DDV ne glede na njegov znesek obračunati v državi članici končne porabe blaga“, (48) omogoča „strogo razmejitev pobiranja DDV za transakcije znotraj Skupnosti in jasno razmejitev davčne pristojnosti zadevnih držav članic“. (49)

56. Glede na zgoraj navedeno in pred natančno obravnavo odgovora na vprašanja predložitvenega sodišča je treba na kratko predstaviti podrobna pravila za izračun pravice do odbitka, priznana davčnim zavezancem, ki sami dobavljajo blago ali storitve, ki niso v celoti obdavčene z DDV.

3. Odbitni delež (člena 17(5) in 19 Šeste Direktive)

57. V primerih, ko davčni zavezanec hkrati in neločoma brez razlikovanja opravlja obdavčljive transakcije in transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, je v skladu s členom 17(5), prvi in drugi pododstavek, Šeste direktive odbiten samo takšen delež celotnega vstopnega davka, ki se pripiše obdavčljivim transakcijam, pri čemer se v skladu s členom 19 navedene direktive ta delež določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

58. Namen teh določb je, da davčnemu zavezancu, ki pridobi blago in storitve za izvajanje obdavčene dejavnosti in oproščene dejavnosti hkrati, omogočijo, da od vseh opravljenih transakcij v celoti odbije del DDV, ki je obremenjeval pridobitev tega blaga ali teh storitev in za katerega se šteje, da ustreza njihovi uporabi za obdavčene dejavnosti, (50) in sledi logiki same pravice do odbitka.

59. Člen 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive vseeno državam članicam dovoljuje, da različno in z odstopanjem od določb prejšnjih pododstavkov določijo možnost ali obveznost za davčne zavezance, da izračunajo individualen in v tem smislu ločen odbitni delež za vsako „področje dejavnosti“ (točka a in b) oziroma da odbitek določijo na podlagi „dejanske uporabe“ vsega ali dela uporabljenega blaga in storitev (točka c), vendar tudi, da zahtevajo ali dovolijo glavni odbitni delež, pri čemer ta druga možnost pomeni, da se predvsem omogočijo drugi odbitni deleži (točka d).

60. Cilj določb člena 17(5), tretji pododstavek, Šeste direktive, ki so predmet tretjega vprašanja predložitvenega sodišča, če se obravnavajo skupaj, je predvsem omogočiti državam članicam, da ob upoštevanju specifičnih značilnosti za dejavnosti davčnega zavezanca dosežejo natančnejše rezultate, kot jih lahko omogoči metoda odbitnega deleža, (51) ob upoštevanju polnega učinka člena 17(5), prvi pododstavek, navedene direktive in namel, na katerih temelji skupni sistem DDV, zlasti namel davčne nevtralnosti in sorazmernosti. (52)

61. Kot je ugotovila vlada Združenega kraljestva, je zaradi samega obstoja teh alternativnih možnosti mogoče ugotoviti, da sistem odbitnega deleža ne more vedno zagotoviti popolnoma natančnega ujemanja med deležem DDV, ki ga je mogoče pobrati od vstopnih izdatkov, in dejansko uporabo navedenih izdatkov za izstopne transakcije.

4. Vprašanje, ali Šesta direktiva določa obveznost uporabe „svetovnega odbitnega deleža“

62. Kot izhaja iz zgoraj navedenega in kot so poudarile LCL, francoska vlada in Komisija, člena

17(2) in (5) ter 19 Šeste direktive ne dajeta jasnega odgovora na vprašanje, ali mora družba s sedežem v državi članici pri izračunu odbitnega deleža upoštevati promet svojih podružnic s sedeži v drugih državah članicah.

63. Zagovorniki in nasprotniki „svetovnega odbitnega deleža“ so zelo na splošno razvili številne argumente, s katerimi poskušajo dokazati, da je to upoštevanje bodisi obvezno v skladu z načelom nevtralnosti skupnega sistema DDV, uvedenega s Šesto direktivo, bodisi izključeno ob upoštevanju ozemeljskega področja uporabe navedenega sistema in praktičnih težav, ki bi jih njegovo izvajanje povzročilo davčnim zavezancem in davčnim nadzornim organom.

64. Kot izhaja iz zgornje analize, so konkretna podrobna pravila za izvajanje pravice do odbitka za transakcije, ki jih opravljajo družbe s sedeži v državi članici, kot je LCL, in njene podružnice s sedeži v drugih državah članicah, ter obseg te pravice zelo odvisni od določenega števila svobodnih odločitev držav članic, v katerih so te družbe davčne zavezanke, zlasti (53) od izbire med eno ali drugo metodo določitve pravice do odbitka, ki sta določeni v členu 17(5) Šeste direktive. Ta določba daje državam članicam določen manevrski prostor, (54) da organizirajo pravico do odbitka tako, da bo čim bolj prilagojena specifičnim značilnostim za dejavnosti davčnih zavezancev, da se čim bolj natančno zagotovi nevtralnost DDV.

65. Ker v pravu Unije ni izrecne določbe v zvezi s tem, morajo torej najprej in predvsem pristojni nacionalni organi in sodišča v mejah, določenih s členom 17 Šeste direktive, in ob upoštevanju načel skupnega sistema DDV, uvedenega s to direktivo, določiti konkretna podrobna pravila za uveljavljanje pravice do odbitka, do katere so lahko upravičeni davčni zavezanci, ki – kot trdi LCL – v državi članici pridobijo blago ali storitve, ki se uporabljajo za izstopne transakcije, ki jih opravljajo podružnice s sedeži v drugih državah članicah.

66. Poleg tega je LCL v zvezi s tem v okviru odgovora na tretje vprašanje predložitvenega sodišča v bistvu poudarila, da ni mogla uvesti ločenih sektorjev dejavnosti zaradi nacionalnega prava, ki se je za pravico do odbitka uporabljalo v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, tako da to pravo ni določalo nobenega razlikovanja glede na način organizacije družb. (55)

67. Kot izhaja iz zgoraj analizirane sodne prakse Sodišča, mora pravica do odbitka v skladu z načelom in kolikor je mogoče ustrezati vstopnemu DDV, plačanemu za pridobitev blaga in storitev, ki se uporabljajo za neoprosjene transakcije. Ta zahteva vseeno ne pomeni nujno obveznosti, da države članice določijo, da se pri izračunu odbitnega deleža družbe zavezanke iz členov 17(5), prvi in drugi pododstavek, in 19 Šeste direktive sistematično upošteva njen skupni promet, to je promet družbe in promet vseh njenih podružnic s sedeži v drugih državah članicah, ker bi to lahko pomenilo tveganje, da bodo izkrivile sam pomen odbitnega deleža, kot so poudarile vlade držav članic, ki so vložile stališča, in Komisija.

68. V zvezi s tem je treba poudariti, kot sta storili vlada Združenega kraljestva in Komisija v pisnih stališčih, da želi LCL s svojo utemeljitvijo pozvati Sodišče, naj na splošno opredeli teoretična načela, ki jih je treba upoštevati pri določitvi odbitnega deleža v primeru družbe, ki na sedežu v državi članici centralizira izdatke, ki se uporabljajo predvsem za transakcije, ki jih opravijo njene podružnice v drugih državah članicah, brez kakršne koli navedbe številnih podatkov (56) niti o skupnem znesku navedenih skupnih izdatkov niti o deležu obdavčenih transakcij podružnic, ki uporabljajo te izdatke, in brez kakršnega koli podatka o neposredni in takojšnji povezavi – ki jo zahteva sodna praksa Sodišča – med vstopnimi izdatki, ki jih ima družba, in izstopnimi transakcijami, ki jih opravijo podružnice in pri katerih je davek odbiten.

69. Izguba pravice do odbitka DDV, ki jo navaja LCL, je naključna, ker je odvisna ne samo od zgoraj omenjenih odločitev različnih držav članic, temveč tudi od relativnega obsega obdavčljivih transakcij v primerjavi z oproščenimi transakcijami, ki jih opravljajo družba in njene podružnice, in

zneska skupnih izdatkov, ki jih ima družba v korist svojih podružnic.

70. V nasprotju s trditvijo LCL ni mogoče šteti, da bi neupoštevanje prometa podružnic povzročilo kršitev – ki je v nasprotju z načelom nevtralnosti – načela enakega obravnavanja družb glede na to, ali imajo podružnice le v državi članici svoje ustanovitve ali pa jih imajo v drugih državah članicah, ali celo družb, ki imajo podružnice, in družb, ki nadzirajo hčerinske družbe.(57)

71. Družba, ki ima sedež in podružnice v eni državi članici, z vidika objektivne ureditve, uvedene s Šesto direktivo, ni v enakem položaju kot družba, ki ima podružnice v drugih državah članicah. Prva je namreč davčna zavezanica v eni državi članici, zato spada na ozemeljsko področje uporabe zakonodaje o DDV te ene države članice, medtem ko je druga davčna zavezanica v toliko državah članicah, kolikor je držav, v katerih ima podružnico,(58) zato ob upoštevanju davčno upoštevne navezne okoliščine za njene dejavnosti spada na ozemeljsko področje uporabe vsake od zakonodaj o DDV navedenih držav članic.

72. Poleg tega prav tako družba, ki ima podružnice, z vidika DDV in sodne prakse iz zgoraj navedene sodbe FCE Bank načeloma ni v enakem položaju kot matična družba glede njenih hčerinskih družb.(59) Kot je opozorilo Sodišče, se več oseb, ki so pravno neodvisne, vendar med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko tesno povezane, lahko obravnava kot enega davčnega zavezanca v skladu s členom 4(4) Šeste direktive le takrat, kadar imajo sedeže na ozemlju ene države članice.(60)

73. Nazadnje, Sodišče je imelo tudi priložnost poudariti, da so davčni zavezanci svobodni, da se odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, o katerih menijo, da so za njihovo gospodarsko dejavnost najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davčna bremena,(61) kar zajema organizacijo in razdelitev izdatkov skupine.

74. Zato je treba na prvo vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, odgovoriti, da je treba člena 17(2) in (5) ter 19 Šeste direktive razlagati tako, da ne določata obveznosti za države članice, da predpišejo, da se pri izražanju odbitnega deleža družbe, ki ima sedež na njihovem ozemlju, upošteva promet podružnic navedene družbe s sedeži v drugih državah članicah.

C – Upoštevanje prometa podružnic s sedeži v tretjih državah pri izražanju odbitnega deleža družbe s sedežem v državi članici (drugo vprašanje)

75. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje Sodišče še, ali mora glede na člen 17(3)(a) in (c) Šeste direktive(62) družba s sedežem v državi članici pri izražanju odbitnega deleža upoštevati promet svojih podružnic s sedeži v tretjih državah in ali zato odgovor na prvo vprašanje, ki se nanaša na podružnice s sedeži v drugih državah članicah, velja tudi za podružnice s sedeži v tretjih državah.

76. Člen 17(3)(a) Šeste direktive določa, da države članice vsakemu davčnemu zavezancuodobrijo tudi pravico do odbitka ali vračila DDV, obračunanega na blago in storitve, uporabljene za potrebe njegovih transakcij, „opravljenih v drugi državi“, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države.

77. Vprašanje, ali so bile storitve opravljene „v drugi državi“, je treba rešiti z uporabo pravil, določenih v členu 9 Šeste direktive.(63) V tej zadevi člen 9(2)(e), peta alineja, Šeste direktive(64) določa, da je kraj, kjer se bančne in finančne transakcije opravijo za naročnike s sedeži v drugi državi članici ali tretji državi, predvsem kraj, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto.

78. Člen 17(3)(c) Šeste direktive pa določa, da države članice vsakemu davčnemu zavezancu

odobrijo tudi pravico do odbitka ali vračila DDV, obračunane na blago in storitve, uporabljene za potrebe njegovih transakcij, ki so oproščene v skladu s členom 13(B), od (a) do (d), točke od (1) do (5), (65) zlasti če ima naročnik sedež zunaj Skupnosti.

79. To blago, namenjeno za izvoz v tretje države, je torej opredeljeno enako kot storitve, „opravljen[e] v drugi državi“, na podlagi členov 17(3)(a) in 9(2)(e) Šeste direktive.

80. Iz teh določb sklepam, da je izvoz oproščenih bančnih in finančnih storitev, naštetih v členu 13(B), od (a) do (d), točke od (1) do (5), Šeste direktive, upravičen do odbitka ali vračila davka le, če so namenjene naročnikom s sedeži v tretjih državah.

81. Vendar v tej zadevi iz spisa izhaja, da LCL zahteva pravico do odbitka ne samo za transakcije, ki jih je opravila za naročnike s sedeži v tretjih državah, to je za izvoz finančnih in bančnih storitev, opravljenih na njenem sedežu, temveč tudi upoštevanje prometa, ki ga ustvarijo njene podružnice s sedeži v tretjih državah, pri izračunu odbitnega deleža za sedež družbe. Ker položaj, ki se obravnava v sporu o glavni stvari, ne spada na področje uporabe teh določb, te ne morejo vplivati na odgovor na drugo vprašanje predložitvenega sodišča.

82. V teh okoliščinah in ker predložitveno sodišče z drugim vprašanjem Sodišče prosi, naj pojasni, ali odgovor na prvo vprašanje, ki se nanaša na podružnice s sedeži v drugih državah članicah, velja tudi za podružnice s sedeži v tretjih državah, je treba razsoditi, da tako kot državi članici ni treba predpisati, da se pri izračunu odbitnega deleža družbe, ki je davčna zavezanica v tej državi članici, upošteva promet njenih podružnic s sedeži v drugih državah članicah, ji iz istih razlogov ni treba predpisati, da se upošteva promet podružnic navedene družbe s sedeži v tretjih državah.

83. Ker predlagam, naj se na prvo in drugo vprašanje predložitvenega sodišča odgovori nikalno, ni treba odgovoriti na tretje in četrto vprašanje.

V – Predlog

84. Glede na zgornjo analizo predlagam, naj Sodišče na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Conseil d'État, odgovori tako:

Člena 17(2), (3) in (5) ter 19 Šeste direktive sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da za države članice ne določata obveznosti, da pri izračunu odbitnega deleža družbe s sedežem na njihovem ozemlju predpišejo upoštevanje prometa podružnic navedene družbe s sedeži v drugih državah članicah ali tretjih državah.

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – Šesta direktiva sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

3 – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

4 – Glej člen 411 Direktive 2006/112.

5 – C-210/04, ZOdl., str. I-2803.

- 6 – Glej odslej določbe členov od 167 do 173 Direktive 2006/112.
- 7 – Glej odslej določbe členov 174 in 175 Direktive 2006/112.
- 8 – V nadaljevanju: CGI.
- 9 – V nadaljevanju: LCL.
- 10 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo FCE Bank (točki 21 in 22 ter navedena sodna praksa).
- 11 – Glej odslej določbe člena 169(c) Direktive 2006/112.
- 12 – Glej odslej določbe členov 135 in 136 Direktive 2006/112.
- 13 – Javni poročevalec v postopku v glavni stvari pred Conseil d'État, ki je sklenilo, da se zdi „načelo nevtralnosti“ DDV naklonjeno tezi o „svetovnem odbitnem deležu“, je potrdil pomen vprašanja, ki „zadeva temelje skupnega sistema DDV“, in posledično visokemu francoskemu upravnemu sodišču priporočil, naj Sodišče postavi ta vprašanja za predhodno odločanje. Glej Legras, C., Le prorata de TVA peut-il être mondialisé, conclusions sous Conseil d'État, 11. julij 2011, št. 301849, Sté. Crédit Lyonnais, RFJ, 2011, št. 10, études et doctrines, str. 917. Glej tudi Guichard, M. in Stemmer, W., Prestations intra-entreprises et TVA, Droit fiscal, 2007, št. 11, str. 273; Amand, C. in 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, št. 101, str. 10; Bouchard, J.-C. in Courjon, O., Le prorata et le principe de neutralité, Droit fiscal, 2006, št. 48, str. 2058; Stemmer, W., TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!, Droit fiscal, 2011, št. 30, aktualno št. 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, št. 44, sporočilo št. 573 in Grundt, V. in Hamacher, R., Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne, Droit fiscal, 2007, št. 15, str. 404.
- 14 – Kot je javni poročevalec pred Conseil d'État poudaril v zgoraj navedenih predlogih, je tudi Conseil d'État samo sprejelo rešitev, ki jo je Sodišče uporabilo v zgoraj navedeni sodbi FCE Bank. Glej sodbi z dne 9. januarja 1981 v zadevi Société Timex Corporation (št. 10145, Droit fiscal, 1981, št. 23, sporočilo št. 1237) in z dne 29. junija 2001 v združenih zadevah Banque Sudameris (št. 176105, RJF 10/01, št. 1217, predlogi G. Goularda, str. 811, Droit Fiscal, 2001, št. 46, sporočilo št. 1056); glej o tej sodni praksi zlasti Guichard, M. in Stemmer, W., navedeno delo in Sniadower, C., navedeno delo.
- 15 – Zgoraj navedena sodba FCE Bank (točka 37). V točki 41 te sodbe je tudi navedeno, da podružnica ne sme biti različna pravna oseba od družbe.
- 16 – Zgoraj navedena sodba FCE Bank (točka 41).
- 17 – Prav tam (točka 34).
- 18 – Zgoraj navedena sodba FCE Bank (točka 35).
- 19 – Prav tam (točka 37). Glej v zvezi s tem tudi točko 38 in naslednje sklepni predlogov generalnega pravobranilca P. Légerja v zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba.
- 20 – Vlada Združenega kraljestva v zvezi s tem na podlagi konkretnih primerov pojasnjuje, da je izguba pravice do odbitka DDV naključna zaradi različnih dejavnikov, ki se upoštevajo pri

izražunu odbitnega deleža.

21 – Glej sodbo z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman (268/83, Recueil, str. 655, točka 19).

22 – Glej zlasti sodbe z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji (50/87, Recueil, str. 4797, točka 15), z dne 26. aprila 2005 v zadevi „Goed Wonen“ (C?376/02, ZOdl., str. I?3445, točka 26) in z dne 12. julija 2012 v zadevi EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, točki 43 in 44).

23 – V skladu s ciljem iz ?lena 4 Prve direktive Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih (67/227/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 3). Glej v zvezi s tem tudi sedmo uvodno izjavo Direktive Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave dav?nih meja (91/680/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 110).

24 – V skladu s ?lenom 2 zgoraj navedene prve direktive 67/227/EGS. Glej zlasti sodbo z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona (C?475/03, ZOdl., str. I?9373, točka 21).

25 – Glej o prehodni ureditvi oproš?enih dobav blaga znotraj Skupnosti iz ?lena 28c(A)(a), prvi pododstavek, Šeste direktive zlasti sodbe z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C?62/93, Recueil, str. I?1883, točka 16), z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling (C?439/04 in C?440/04, ZOdl., str. I?6161, točka 49) in z dne 27. septembra 2012 v zadevi VSTR (C?587/10, točki 27 in 28).

26 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo BP Soupergaz (točka 16) ter sodbi z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi (C?354/03, C?355/03 in C?484/03, ZOdl., str. I?483, točka 54) in z dne 6. decembra 2012 v zadevi Bonik (C?285/11, točka 28).

27 – Glej zlasti sodbe z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C?4/94, Recueil, str. I?983, točka 19), z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank (C?98/98, Recueil, str. I?4177, točka 20), z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H (C?32/03, ZOdl., str. I?1599, točka 26) in z dne 8. februarja 2007 v zadevi Investrand (C?435/05, ZOdl., str. I?1315, točka 23).

28 – Glej zlasti sodbe z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National (C?408/98, Recueil, str. I?1361, točke 35 in od 38 do 40), z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations (C?16/00, Recueil, str. I?6663) in z dne 6. septembra 2012 v zadevi Portugal Telecom (C?496/11, točka 37).

29 – Glej zlasti sodbi z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrrecht (C?291/92, Recueil, str. I?2775, točka 27) in z dne 15. decembra 2005 v zadevi Centralan Property (C?63/04, ZOdl., str. I?11087, točka 54).

30 – Glej sodbo z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, ZOdl., str. I?3039, točka 24).

31 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Uudenkaupungin kaupunki (točka 24) ter sodbi z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny (C?72/05, ZOdl., str. I?8297, točka 20) in z dne 22. decembra 2010 v zadevi RBS Deutschland Holdings (C?277/09, ZOdl., str. I?13805, točka 35).

32 – Glej zlasti sodbi z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C?97/90, Recueil, str. I?3795, to?ka 15) in z dne 8. junija 2000 v zadevi Schlo?stra?e (C?396/98, Recueil, str. I?4279, to?ka 37) ter zgoraj navedeno sodbo Centralan Property (to?ka 54).

33 – Glej med drugim zgoraj navedeno sodbo Fini H (to?ka 31), sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C 255/02, ZOdl., str. I 1609) in zgoraj navedeno sodbo RBS Deutschland Holdings (to?ka 48 in naslednje).

34 – Glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji (to?ka 15) in BP Soupergaz (to?ka 18) ter sodbo z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler (C?409/99, Recueil, str. I?81, to?ka 42).

35 – Glej v zvezi s tem sodbo z dne 22. junija 1993 v zadevi Sofitam (C?333/91, Recueil, str. I?3513, to?ki 13 in 14), zgoraj navedeno sodbo Cibo Participations (to?ka 44) in sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM (C?77/01, Recueil, str. I?4295, to?ka 44).

36 – Glej na primer zgoraj navedeni sodbi Uudenkaupungin kaupunki (to?ka 24) in Wollny (to?ka 20) ter sodbe z dne 12. februarja 2009 v zadevi Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, ZOdl., str. I?839, to?ka 28), z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF (C?29/08, ZOdl., str. I?10413, to?ka 59) in z dne 16. februarja 2012 v zadevi Eon Aset Menidjmunt (C?118/11, to?ka 44).

37 – Glej zlasti sodbe z dne 19. januarja 1982 v zadevi Becker (8/81, Recueil, str. 53, to?ka 44), z dne 26. septembra 1996 v zadevi Debouche (C?302/93, Recueil, str. I?4495, to?ka 16) in z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental (C?240/05, ZOdl., str. I?11479, to?ka 26).

38 – Glej v zvezi s tem, kako je Komisija pojav opisala v *Document de consultation sur la modernisation des obligations TVA concernant les services financiers et d'assurance* (Posvetovalni dokument o posodobitvi obveznosti DDV za finan?ne storitve in zavarovanja), predloženem v okviru poziva k prispevkom v zvezi z revizijo zakonodaje Skupnosti o obravnavi finan?nih storitev z vidika DVV, objavljenem marca 2006 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT).

39 – Glej spodaj v zvezi z vplivom ?lena 17(3)(c) Šeste direktive na spor o glavni stvari sklepanje o podružnicah LCL v tretjih državah.

40 – Glej zgoraj navedeno sodbo BLP Group (to?ka 23).

41 – Glej zgoraj navedeno sodbo Eurodental (to?ka 33).

42 – Sodba z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark (C?174/08, ZOdl., str. I?10567, to?ke od 39 do 45).

43 – Glej zlasti sodbi z dne 8. junija 2006 v zadevi L.u.P. (C?106/05, ZOdl., str. I?5123, to?ka 48) in z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer (C?309/06, ZOdl., str. I?2283, to?ka 49).

44 – Glej v zvezi z nezakonitimi proizvodi, kot so mamila, ki so izklju?eni iz vsakršne konkurence, sodbi z dne 5. julija 1988 v zadevi Mol (269/86, Recueil, str. 3627, to?ki 17 in 18) in Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, Recueil, str. 3655, to?ki 19 in 20); glej v zvezi z blagom, za katero velja prepoved izvoza v nekatere namembne kraje, sodbo z dne 2. avgusta 1993 v zadevi Lange (C?111/92, Recueil, str. I?4677, to?ki 16 in 17).

- 45 – Glej zgoraj navedeno sodbo NCC Construction Danmark (točka 42).
- 46 – Glej sodbo z dne 19. julija 2012 v zadevi Deutsche Bank (C-44/11, točka 45) in točko 60 sklepnih predlogov generalne pravobranilke E. Sharpston v tej zadevi.
- 47 – Glej zlasti sodbe z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz (168/84, Recueil, str. 2251, točka 14), z dne 23. januarja 1986 v zadevi Trans Tirreno Express (283/84, Recueil, str. 231, točka 14), z dne 20. februarja 1997 v zadevi DFDS (C-260/95, Recueil, str. I-1005, točka 18), z dne 6. novembra 1997 v zadevi Reisebüro Binder (C-116/96, Recueil, str. I-6103, točka 12), z dne 11. septembra 2003 v zadevi Cookies World (C-155/01, Recueil, str. I-8785, točka 46), z dne 29. marca 2007 v zadevi Aktiebolaget NN (C-111/05, ZOdl., str. I-2697, točka 43) in z dne 26. januarja 2012 v zadevi ADV Allround (C-218/10, točka 27).
- 48 – Glej zlasti sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée (C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točka 37).
- 49 – Sodba z dne 6. aprila 2006 v zadevi EMAG Handel Eder (C-245/04, ZOdl., str. I-3227, točka 40). Glej tudi točko 67 mojih sklepnih predlogov v zadevi R. (sodba z dne 7. decembra 2010, C-285/09, ZOdl., str. I-12605) in navedena sodna praksa.
- 50 – Sodba z dne 6. marca 2008 v zadevi Nordania Finans in BG Factoring (C-98/07, ZOdl., str. I-1281, točka 20).
- 51 – Glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2008 v zadevi Royal Bank of Scotland (C-488/07, ZOdl., str. I-10409, točka 24).
- 52 – Sodba z dne 8. novembra 2012 v zadevi BLC Baumarkt (C-511/10, točki 15 in 16).
- 53 – Tu je treba v zvezi s tem spomniti, da člen 13(C) Šeste direktive državam članicam omogoča, da svojim davčnim zavezancem dovolijo pravico do izbire za obdavčitev zlasti v primerih transakcij iz člena 13(B)(d), pri čemer je treba pojasniti, da pravice do izbire, ki jo morda daje država članica, ne uveljavlja samo davčni zavezanec. Glej zlasti zgoraj navedene sodbe Becker (točka 38), Komisija proti Franciji (točka 18) in Uudenkaupungin kaupunki (točke od 44 do 47).
- 54 – Glej v tem smislu Stemmer, W., navedeno delo.
- 55 – Glej v zvezi s francosko sodno prakso in pravno doktrino o ločenih sektorjih dejavnosti zlasti Tournès, P., Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts, Revue de jurisprudence fiscale, 2000, št. 2, str. 99.
- 56 – Kot izhaja iz sodbe Cour administrative d'appel de Paris z dne 8. decembra 2006, navedene v točki 17 teh sklepnih predlogov.
- 57 – Glej v tem smislu tudi predloge javnega poročevalca pred predložitvenim sodiščem, str. 924.
- 58 – Glej v zvezi s tem sodbo z dne 16. julija 2009 v zadevi Komisija proti Italiji (C-244/08).
- 59 – Glej v tem smislu zlasti sodbe z dne 20. junija 1991 v zadevi Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, str. I-3111, točke od 9 do 17), z dne 14. novembra 2000 v zadevi Floridienne in Berginvest (C-142/99, Recueil, str. I-9567, točka 19) in z dne 8. marca 2001 v zadevi Skandia (C-240/99, Recueil, str. I-1951, točki 43 in 44); sklep Sodišča z dne 12. julija

2001 v zadevi Welthgrove (C?102/00, Recueil, str. I?5679, to?ka 16) ter zgoraj navedeno sodbo RBS Deutschland Holdings (to?ka 50).

60 – Glej zgoraj navedeno sodbo Polysar Investments Netherlands (to?ka 15); glej tudi sodbo z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin (C?162/07, ZOdl., str. I?4019, to?ke od 17 do 23).

61 – Sodba z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International (C?108/99, Recueil, str. I?7257, to?ka 33) ter zgoraj navedeni sodbi Halifax in drugi (to?ka 73) in RBS Deutschland Holdings (to?ki 53 in 54).

62 – Glej v zvezi z dolo?bami ?lena 169(a) in (c) Direktive 2006/112 sodbo z dne 15. julija 2010 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C?582/08, ZOdl., str. I?7195, to?ki 25 in 31).

63 – Sodba z dne 2. julija 2009 v zadevi EGN (C?377/08, ZOdl., str. I?5685, to?ke od 23 do 34).

64 – Glej odslej dolo?be ?lena 56(1)(e) Direktive 2006/112.

65 – Glej odslej dolo?be ?lena 135 Direktive 2006/112.