



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

12. září 2013 *

„Daň z přidané hodnoty — Šestá směrnice 77/388/EHS — Články 17 a 19 — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Zboží a služby použité jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně — Poměrný odpočet daně — Výpočet poměru — Pobočky usazené v jiných členských státech a ve třetích státech — Nezohlednění jejich obrátu“

Ve věci C-388/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 11. července 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 22. července 2011, v řízení

Le Crédit Lyonnais

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 27. září 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Le Crédit Lyonnais C. Aldebertem, E. Ashworth a C. Reinbold, avocats,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,
- za kyperskou vládu E. Symeonidou, jako zmocněnkyni,
- za vládu Spojeného království L. Seeboruthem a A. Robinsonem, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Evropskou komisi C. Soulay a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: francouzština.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. února 2013,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 2, 3 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Le Crédit Lyonnais (dále jen „LCL“), úvěrovou institucí se sídlem ve Francii, a francouzským státem, jehož předmětem je výpočet odpočitatelného podílu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) použitelného na LCL za období od 1. ledna 1988 do 31. prosince 1990.

Právní rámec

Unijní právní úprava

- 3 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

- 4 Článek 4 odst. 1 a 2 této směrnice stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

- 5 Článek 9 odst. 1 uvedené směrnice zní:

„Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.“

6 Článek 13 část B šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

d) tyto operace:

1. poskytnutí a sjednání úvěru a správa úvěru osobou, která jej poskytla,
2. sjednání nebo převzetí závazků, ručení a jiných jistot a záruk, jakož i správa úvěrových záruk osobou, která úvěr poskytuje,
3. operace včetně sjednání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, dluhů, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání dluhů,
4. operace včetně sjednání týkající se oběživa, bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo, kromě sběratelských předmětů; za „sběratelské předměty“ se v této souvislosti považují zlaté, stříbrné nebo jiné kovové mince anebo bankovky, které se obvykle nepoužívají jako zákonné platidlo nebo které jsou předmětem numismatického zájmu,
5. operace včetně sjednání a vyjma řízení a správu v oblasti akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dlužních úpisů a jiných cenných papírů, kromě:
 - dokladů zakládajících právní nárok na zboží,
 - práv nebo cenných papírů uvedených v čl. 5 odst. 3,
6. spravování zvláštních investičních fondů, jak je vymezují členské státy;

[...]“

7 Článek 17 této směrnice stanoví:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

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

- a) [DPH] která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;
- b) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;
- c) [DPH] splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3.

3. Členské státy mohou přiznat [rovněž přiznají] každé osobě povinné k dani nárok na odpočet nebo vrácení [DPH] uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží a služby použity za účelem:

- a) plnění souvisejících s hospodářskými činnostmi uvedenými v čl. 4 odst. 2, která byla uskutečněna v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tuzemsku;

- b) plnění, která jsou osvobozena od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. i), článku 15 a čl. 16 odst. 1 bodů B, C a D a odst. 2;
- c) jakýchkoli plnění osvobozených od daně podle čl. 13 části B písm. a) a d) body 1 až 5, je-li zákazník usazen mimo Společenství nebo je-li toto plnění přímo vázáno na zboží určené k vývozu do země mimo Společenství.

[...]

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

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

Členské státy nicméně mohou:

- a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví;
- b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účetnictví;
- c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část [aby provedla odpočet daně na základě použití buď veškerého zboží a služeb, nebo jejich částí];
- d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených;
- e) stanovit, že pokud je [DPH], jež není osobou povinnou k dani odpočitatelná, zanedbatelná, nepřihlédne se k ní.

[...]“

8 Článek 19 odst. 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

„1. Podíl odpočitatelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

- v čitateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není [DPH] odpočitatelná, bez [DPH]. Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.

2. Odchylně od odstavce 1 se z výpočtu odpočitatelného podílu vylučuje výše obrátu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Rovněž se vylučuje výše obrátu vztahující se k plněním uvedeným v čl. 13 části B písm. d), jsou-li to

příležitostná plnění, a dále vztahující se k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím. Uplatní-li členské státy možnost volby danou čl. 20 odst. 5 a nebudou požadovat opravu daně vzhledem k investičnímu majetku, mohou k prodeji investičního majetku přihlídnout při výpočtu odpočitatelného podílu.“

Francouzská právní úprava

- 9 Článek 271 code général des impôts (všeobecný daňový zákoník) ve znění účinném v rozhodné době z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „CGI“) stanovil:

„4. Za stejných podmínek, jako kdyby [DPH] podléhaly, zakládají nárok na odpočet:

[...]

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

- 10 Podle článku 212 přílohy II CGI platilo:

„Osoby povinné k dani, které neuskutečňují výlučně plnění, jež zakládají nárok na odpočet, mohou odpočíst část [DPH], kterou bylo zatíženo zboží tvořící dlouhodobý majetek, odpovídající výši této daně vynásobené poměrem mezi roční výší příjmů vztahujících se k plněním, jež zakládají nárok na odpočet daně, a roční výší příjmů vztahujících se k veškerým uskutečněným plněním [...]“

- 11 Článek 213 přílohy II CGI stanovil:

„Pokud osoba povinná k dani působí v oblastech činnosti, které z pohledu [DPH] podléhají různým ustanovením, musí být pro účely uplatnění nároku na odpočet o těchto oblastech vedeny samostatné účty.

Každá nemovitost, soubor nemovitostí nebo část nemovitosti sestávající ze sociálních bytů, jejíž dodání je samo o sobě zdanitelné podle čl. 257 odst. 7 bodu 1 písm. c) posledního pododstavce [CGI], představuje jednu oblast činnosti.

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

- 12 Článek 219 přílohy II CGI zněl následovně:

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

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

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 13 LCL je bankovní institucí s ústředím ve Francii a s pobočkami v členských státech Evropské unie a ve třetích státech.
- 14 Po provedené kontrole účetnictví LCL za období od 1. ledna 1988 do 31. prosince 1989 doměřil daňový orgán společnosti LCL dvěma dodatečnými daňovými výměry mimo jiné DPH za uvedené období. Tyto doměrky vyplývaly z toho, že uvedený orgán odmítl – na rozdíl od toho, co učinila LCL ve svých daňových přiznáních – zohlednit výši úroků z půjček poskytnutých ze strany ústředí LCL pobočkám této společnosti usazeným mimo francouzské území, a to v čitateli i jmenovateli odpočitatelného podílu, upraveného v oblasti DPH článkem 212 přílohy II CGI.
- 15 Dne 20. července 1994 podala LCL proti uvedeným výměrům první stížnost, ve které tvrdila, že výše dotčených úroků mohla být při výpočtu odpočitatelného podílu DPH zohledněna. Dne 31. prosince 1996 podala druhou stížnost, prostřednictvím které požádala o vrácení částek, o nichž se domnívala, že je v dotčených obdobích zaplatila navíc, a částek, které zaplatila v letech 1990 a 1991 za období od 1. ledna do 31. prosince 1990, přičemž tvrdila, že pokud částka úroků fakturovaných ústředím svým pobočkám nemohla být zohledněna z důvodu, že její ústředí tvořilo spolu se svými zahraničními pobočkami jeden a týž subjekt, tak by na příjmy z plnění, která zahraniční pobočky uskutečňovaly ve vztahu k třetím osobám, mělo být nahlíženo jako na její vlastní příjmy, které by měly být zohledněny při výpočtu odpočitatelného podílu, který byl na ni použit.
- 16 Poté, co daňový orgán tyto stížnosti zamítl, podala LCL k Tribunal administratif de Paris (správnímu soudu prvního stupně v Paříži) správní žalobu. Rozsudkem ze dne 5. října 2004 soud žalobu zamítl. Odvolání, které LCL podala proti zmíněnému rozsudku, bylo také zamítnuto, a tak LCL podala ke Conseil d'État (Státní radě) kasační opravný prostředek.
- 17 Na podporu svého kasačního opravného prostředku LCL tvrdí, že pro účely stanovení odpočitatelného podílu nákladů jejího ústředí v oblasti DPH je třeba zohlednit příjmy jejích poboček usazených v jiných členských státech Unie a ve třetích státech, protože na tyto pobočky je třeba v důsledku rozsudku ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, Sb. rozh. s. I-2803), nahlížet tak, že spolu s ústředím představují, co se týče jejich vzájemných vztahů, jedinou osobu povinnou k dani.
- 18 Tvrdí, že Cour administrative d'appel de Paris (odvolací správní soud v Paříži) tím, že rozhodl, že pobočky usazené na území některého členského státu Unie jsou samy osobami povinnými k DPH a pro účely stanovení jejich vlastního podílu zohledňují zmíněné příjmy, z nichž tudíž nemůže ve prospěch ústředí vzniknout nový nárok na odpočet, a také že pobočky usazené mimo území Unie, které nemusí být osobami povinnými k DPH, nebo se na ně mohou vztahovat jiná pravidla, představují pro účely uplatnění nároku na odpočet „oddělené oblasti činnosti“, provedl výklad, který je neslučitelný se zásadou Společenství týkající se neutrality společného systému DPH.
- 19 Za těchto okolností se Conseil d'État rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Mohou být čl. 17 odst. 2 a 5 a článek 19 šesté směrnice [...] – s ohledem na pravidla týkající se územní působnosti [DPH] – vykládány v tom smyslu, že pro výpočet podílu, který uvedené články zavádějí, musí ústředí společnosti usazené v jednom členském státě zohlednit příjmy dosažené každou ze svých poboček usazených v jiném členském státě a tyto pobočky musí symetricky zohlednit celkové příjmy dosažené společností, jež spadají do působnosti [DPH]?
- 2) Je třeba přijmout stejné řešení i pro pobočky usazené mimo Evropskou unii, a to zejména s ohledem na nárok na odpočet upravený v čl. 17 odst. 3 písm. a) a c), pokud uskutečňují bankovní a finanční operace uvedené v čl. 13 části B písm. d) bodech 1 až 5 ve prospěch zákazníků usazených mimo území [Unie]?

- 3) Může se odpověď na první dvě otázky v jednotlivých členských státech lišit na základě možností stanovených čl. 17 odst. 5 posledním pododstavcem, zejména pokud se jedná o vytvoření oddělených oblastí činnosti?
- 4) Bude-li odpověď na jednu z prvních dvou otázek kladná, je třeba omezit uplatnění takového podílu pouze na výpočet nároku na odpočet [DPH], kterou byly zatíženy náklady vynaložené ústředím ve prospěch zahraničních poboček, a dále, budou příjmy dosažené v zahraničí zohledněny podle pravidel státu, ve kterém je umístěna pobočka, nebo podle pravidel státu, kde se nachází ústředí?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 20 Úvodem je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru podle ustálené judikatury přísluší v rámci spolupráce s vnitrostátními soudy zavedené článkem 267 SFEU, aby poskytl předkládajícímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně přeformulovat otázku, která je mu položena (viz zejména výše uvedený rozsudek FCE Bank, bod 21).
- 21 V této souvislosti je třeba podotknout, že prostřednictvím první otázky předkládající soud zjišťuje, jakým způsobem je třeba stanovit odpočitatelný podíl DPH ústředí společnosti usazené ve Francii a jak odpočitatelný podíl poboček dané společnosti, usazených mimo území tohoto členského státu. Avšak vzhledem k tomu, že se spor v původním řízení týká jen stanovování odpočitatelných podílů použitelných na ústředí společnosti povinné k DPH, není účelné se podrobně vyjadřovat k výpočtu odpočitatelných podílů pro pobočky této společnosti usazené mimo území daného státu.
- 22 První otázku je proto třeba chápat tak, že její podstatou je snaha zjistit, zda musí být čl. 17 odst. 2 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že společnost, jejíž ústředí se nachází na území některého členského státu, může pro účely stanovení odpočitatelného podílu DPH použitelného na tuto společnost zohlednit obrat dosažený jejími pobočkami usazenými v jiných členských státech.
- 23 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že pro určení působnosti ustanovení unijního práva je třeba vzít v úvahu zároveň jeho znění, kontext a cíle (viz zejména rozsudek ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Sb. rozh. s. I-10567, bod 23 a citovaná judikatura).
- 24 V této souvislosti je nutné konstatovat, že na základě samotného znění čl. 17 odst. 2 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice nelze dospět k závěru, že by společnost, jejíž ústředí se nachází v jednom členském státě, mohla pro účely stanovení odpočitatelného podílu DPH použitelného na tuto společnost zohlednit obrat dosažený jejími pobočkami usazenými v jiných členských státech.
- 25 Stran kontextu, do kterého zapadají tato ustanovení, a stran jejich cílů je třeba poukázat na to, že články 17 a 19 šesté směrnice jsou součástí její hlavy XI, která obsahuje pravidla pro odpočty daně.
- 26 Nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (rozsudky ze dne 6. října 2005, Komise v. Francie, C-243/03, Sb. rozh. s. I-8411, bod 28 a citovaná judikatura, a ze dne 18. prosince 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Sb. rozh. s. I-10409, bod 14).

- 27 Účelem úpravy odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH (viz výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 15 a citovaná judikatura).
- 28 Konkrétně čl. 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví režim, který se uplatní na nárok na odpočet DPH, pokud se tento nárok vztahuje na zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani „jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není“. V takovém případě je v souladu s čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvně uvedených zdanitelných plnění (výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 17).
- 29 Nárok na odpočet daně se podle čl. 17 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice vypočte podle podílu stanoveného v souladu s článkem 19 téže směrnice (výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 18).
- 30 Je ovšem třeba konstatovat, že vzhledem k tomu, že výpočet odpočitatelného podílu je součástí pravidel pro odpočty daně, spadá způsob tohoto výpočtu, spolu se zmíněnými pravidly pro odpočty daně, do působnosti té vnitrostátní právní úpravy v oblasti DPH, která je pro danou činnost nebo dané plnění z daňového hlediska příslušná.
- 31 Metodu určení nároku na odpočet musí totiž stanovit daňové orgány jednotlivých členských států, což jim umožňuje čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice, který je opravňuje, aby stanovily odlišný podíl pro každou oblast činnosti nebo odpočet daně podle použití veškerého zboží a služeb nebo jejich části k určité činnosti, nebo dokonce aby si zvolily vynětí z nároku na odpočet za určitých podmínek (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 19).
- 32 Závěr učiněný v bodě 31 tohoto rozsudku je navíc podepřen skutečností, že způsob navrácení DPH – buď formou odpočtu daně, nebo formou jejího vrácení – závisí jen na místě usazení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2009, Komise v. Itálie, C-244/08, body 25 a 33).
- 33 Dále je třeba uvést, že pojem „místo usazení“ označuje nejen ústředí osoby povinné k dani, ale i stálé provozovny ve smyslu šesté směrnice, které tato osoba může mít v jiných členských státech. Společnost, která své ústředí zřídila v jednom členském státě a která má stálou provozovnu v jiném členském státě, je tudíž třeba z hlediska činností, které vyvíjí v posledně uvedeném státě, považovat za společnost v tomto jiném členském státě usazenou, takže tato společnost se již nemůže domáhat podle osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79) a podle třinácté směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (Úř. věst. L 326, s. 40; Zvl. vyd. 09/01, s. 129) vrácení DPH, která v něm byla odvedena. O odpočet DPH z pořízení, k nimž došlo na území tohoto státu, musí daňové orgány tohoto státu požádat uvedená stálá provozovna (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, body 33 a 35).
- 34 Z toho, že Soudní dvůr rozhodl, že stálá provozovna ve smyslu šesté směrnice, která se nachází v jednom členském státě, tvoří s hlavní provozovnou, která se nachází v jiném členském státě, jednu a tutéž osobu povinnou k DPH (výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, bod 38), vyplývá, že tato jediná osoba povinná k dani podléhá vedle pravidel použitelných ve státě, v němž má své ústředí, i tolika vnitrostátním pravidlům pro odpočty daně, v kolika členských státech má své stálé provozovny.

- 35 Vzhledem k tomu, že způsob výpočtu odpočtu je jádrem pravidel pro odpočty daně, nelze při výpočtu odpočtu použitelného na hlavní provozovnu osoby povinné k dani usazené v jenom členském státě zohlednit obrat, kterého dosáhly všechny stálé provozovny, které má tato osoba povinná k dani v jiných členských státech, aniž zároveň dojde k vážnému zpochybnění racionálního rozdělení oblastí použití vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH i samotného smyslu existence odpočtu.
- 36 Takový výklad čl. 17 odst. 2 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice je navíc v souladu i s účelem těchto ustanovení.
- 37 V souvislosti se zásadou neutrality DPH, kterou mají pravidla pro odpočty daně provádět, je totiž nutno konstatovat, jak učinil i generální advokát v bodech 67 a 69 svého stanoviska, že není prokázáno, že by možnost osoby povinné k dani zohlednit při výpočtu odpočitatelného podílu použitelného na její ústředí usazené v určitém členském státě obrat dosažený jejími stálými provozovnami usazenými v jiných členských státech mohla v každém případě zajistit zlepšení dodržování této zásady ve srovnání se systémem, který osobě povinné k dani ukládá povinnost stanovovat odpočitatelný podíl zvláště v každém členském státě, v němž ji lze považovat za osobu, která v něm má stálou provozovnu ve smyslu šesté směrnice.
- 38 Dále, jak správně podotklo Spojené království Velké Británie a Severního Irska, by takový způsob stanovování odpočitatelného podílu použitelného na ústředí osoby povinné k dani vedl ke zvýšení podílu DPH, kterou toto ústředí může odpočítat, ze všech pořízení uskutečněných osobou povinnou k dani v členském státě, v němž se nachází její ústředí, přestože některá z těchto pořízení nemají žádnou souvislost s činnostmi stálých provozoven usazených mimo území tohoto státu. V důsledku toho by hodnota použitelného odpočitatelného podílu byla zkreslena.
- 39 Tento způsob stanovování odpočitatelného podílu by nakonec mohl ohrozit užitečný účinek článku 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3 šesté směrnice, které členským státům přiznávají jistou posuzovací pravomoc a zároveň zmírňují důsledky jejich rozhodnutí učiněných v oblasti fiskální politiky.
- 40 S ohledem na vše výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět, že čl. 17 odst. 2 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že společnost, jejíž ústředí se nachází na území některého členského státu, nemůže pro účely stanovení odpočitatelného podílu DPH použitelného na tuto společnost zohlednit obrat dosažený jejími pobočkami usazenými v jiných členských státech.

K druhé otázce

- 41 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda společnost, jejíž ústředí se nachází na území některého členského státu, může pro účely stanovení odpočitatelného podílu DPH použitelného na tuto společnost zohlednit – s ohledem na čl. 17 odst. 3 písm. a) a c) šesté směrnice – obrat dosažený jejími pobočkami usazenými ve třetích státech.
- 42 V tomto ohledu je třeba poukázat na skutečnost, která plyne z bodů 30 až 33 tohoto rozsudku, a sice že pravidla pro odpočty daně jsou založena na zásadě teritoriality příslušných vnitrostátních právních předpisů, takže pokud má osoba povinná k dani stálou provozovnu v jiném státě, než ve kterém zřídila své ústředí, jsou hospodářské činnosti, které vyvíjí v tomto jiném státě, pro účely použití ustanovení šesté směrnice považovány za činnosti vykonávané touto stálou provozovnou.
- 43 Je přitom nutné konstatovat, že v preambuli šesté směrnice ani v jejích ustanoveních není nic, na základě čeho by bylo možno dospět k závěru, že by okolnost, že osoba povinná k dani má stálou provozovnu mimo území Unie, mohla mít dopad na pravidla pro odpočty daně, kterými se tato osoba povinná k dani musí řídit v členském státě, na jehož území se nachází její ústředí.

- 44 Z toho plyne – jak konstatoval i generální advokát v bodě 81 svého stanoviska – že v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, nelze důvodně tvrdit, že poskytování služeb stálými provozovny usazenými mimo území Unie zákazníkům, kteří jsou také usazeni ve třetích státech, je třeba považovat za poskytování služeb samotným ústředím.
- 45 Argumentem, že se společností, která má své ústředí na území některého členského státu a pobočku ve třetím státě, musí být pro účely DPH zacházeno z daňového hlediska stejně jako se společností, která je rovněž usazena na území některého členského státu a která poskytuje tytéž služby, aniž zřídí takovou pobočku nebo má pro tyto účely v onom třetím státě dceřinou společnost, nelze toto konstatování zpochybnit. Tyto alternativy totiž odpovídají zjevně odlišným situacím, takže s nimi nelze zacházet z daňového hlediska stejně.
- 46 V této souvislosti je namístě dodat, že osoby povinné k dani jsou obecně oprávněny zvolit si organizační struktury a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro účely omezení svého daňového zatížení (rozsudek ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Sb. rozh. s. I-13805, bod 53).
- 47 Volba podnikatele mezi plněními osvobozenými od daně a plněními zdaněnými se tak může opírat o celou řadu okolností, zejména o úvahy daňového charakteru spojené s objektivním systémem DPH (viz rozsudek ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 33).
- 48 Z judikatury Soudního dvora ostatně plyne, že pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi různými plněními, má právo na volbu struktury své činnosti tak, aby mohla omezit svůj daňový dluh (viz zejména rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 73, a výše uvedený rozsudek RBS Deutschland Holdings, bod 54).
- 49 V důsledku toho je třeba na druhou otázku odpovědět, že čl. 17 odst. 3 písm. a) a c) a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že společnost, jejíž ústředí se nachází na území některého členského státu, nemůže pro účely stanovení odpočitatelného podílu DPH použitelného na tuto společnost zohlednit obrat dosažený jejími pobočkami usazenými ve třetích státech.

Ke třetí otázce

- 50 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje členskému státu stanovit pravidlo pro výpočet odpočitatelného podílu podle jednotlivých oblastí činnosti společnosti povinné k dani, kterým tuto společnost oprávní, aby zohlednila obrat dosažený pobočkou usazenou v jiném členském státě nebo ve třetím státě.
- 51 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že z výkladu znění čl. 17 odst. 5 ve spojení s čl. 19 odst. 1 šesté směrnice vyplývá, že posledně uvedené ustanovení odkazuje pouze na odpočitatelný podíl stanovený v čl. 17 odst. 5 prvním pododstavci této směrnice, a stanoví tedy podrobné pravidlo pouze pro výpočet podílu stanoveného v prvním z těchto dvou ustanovení, a potažmo pro odpočet uskutečněný na základě čl. 17 odst. 5 třetího pododstavce písm. d) uvedené směrnice (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland, bod 22, a rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, bod 21).
- 52 Soudní dvůr také rozhodl, že při nedostatku údajů v šesté směrnici je na členských státech, aby v mezích dodržení unijního práva a zásad, na kterých je založen společný systém DPH, stanovily metody a pravidla pro výpočet odpočitatelného podílu DPH zaplacené na vstupu. Při výkonu této pravomoci jsou členské státy povinny zohlednit účel a strukturu této směrnice (viz zejména výše uvedený rozsudek BLC Baumarkt, bod 22 a citovaná judikatura).

- 53 Je nicméně nutné konstatovat, že odkaz v čl. 17 odst. 5 třetím pododstavci šesté směrnice na „oblasti činnosti“ nelze vykládat tak, že se vztahuje na oblasti zeměpisné.
- 54 Z článku 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice totiž plyne, že výraz „činnosti“ se v kontextu šesté směrnice vztahuje na různé obory hospodářské činnosti, jakými jsou činnosti producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb.
- 55 Z toho vyplývá, že členský stát nemůže na základě ustanovení článku 17 odst. 5 třetího pododstavce umožnit osobě povinné k dani usazené na jeho území, aby při stanovování odpočitatelného podílu použitelného na některou oblast své hospodářské činnosti zohlednila obrat dosažený stálou provozovnou usazenou mimo území tohoto státu.
- 56 Na třetí otázku je proto třeba odpovědět, že čl. 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje členskému státu stanovit pravidlo pro výpočet odpočitatelného podílu podle jednotlivých oblastí činnosti společnosti povinné k dani, kterým tuto společnost oprávní, aby zohlednila obrat dosažený pobočkou usazenou v jiném členském státě nebo ve třetím státě.

Ke čtvrté otázce

- 57 Vzhledem k odpovědím na první dvě otázky není namístě odpovídat na čtvrtou otázku.

K nákladům řízení

- 58 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 17 odst. 2 a 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že společnost, jejíž ústředí se nachází na území některého členského státu, nemůže pro účely stanovení odpočitatelného podílu DPH použitelného na tuto společnost zohlednit obrat dosažený jejími pobočkami usazenými v jiných členských státech.
- 2) Článek 17 odst. 3 písm. a) a c) a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice 77/388 musí být vykládány v tom smyslu, že společnost, jejíž ústředí se nachází na území některého členského státu, nemůže pro účely stanovení odpočitatelného podílu daně z přidané hodnoty použitelného na tuto společnost zohlednit obrat dosažený jejími pobočkami usazenými ve třetích státech.
- 3) Článek 17 odst. 5 třetí pododstavec šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že neumožňuje členskému státu stanovit pravidlo pro výpočet odpočitatelného podílu podle jednotlivých oblastí činnosti společnosti povinné k dani, kterým tuto společnost oprávní, aby zohlednila obrat dosažený pobočkou usazenou v jiném členském státě nebo ve třetím státě.

Podpisy.