



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PEDRA CRUZA VILLALONA
Przedstawiona w dniu 28 lutego 2013 r.¹

Sprawa C-388/11

Le Crédit Lyonnais
przeciwko

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État (Francja)]

Podatki — Podatek VAT — Szósta dyrektywa 77/388/EWG — Artykuły 17 i 19 —
Odliczenie naliczonego podatku VAT — Towary i usługi wykorzystane jednocześnie do celów
transakcji podlegających opodatkowaniu i transakcji zwolnionych z podatku — Obliczanie części
podlegającej odliczeniu — Uwzględnienie przez spółkę obrotów jej oddziałów mieszczących się
w innych państwach członkowskich lub państwach trzecich — „Proporcjonalne odliczenie globalne” —
Zasada neutralności podatku VAT — Terytorialność podatku

1. Niniejsza sprawa oferuje Trybunałowi sposobność zbadania szeregu zagadnień interpretacyjnych dotyczących prawa do odliczenia, na którym opiera się wspólny system podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), które, chociaż mają duże znaczenie pod względem zasad, biorąc pod uwagę ich praktyczne konsekwencje, jeszcze nie zostały przebadane.

2. Zasadnicze pytanie podlegające ocenie Trybunału, przedstawione w bardzo prosty sposób, dotyczy tego, czy spółka, której zakład główny mieści się w państwie członkowskim i która posiada oddziały w innych państwach członkowskich lub państwach trzecich, powinna w momencie wypełniania swoich zobowiązań podatkowych wobec państwa członkowskiego, w którym znajduje się jej zakład główny, i w zakresie, w jakim przeprowadza ona zarówno transakcje uprawniające do odliczenia, jak i transakcje, który nie rodzą takiego prawa, obliczyć część podlegającą odliczeniu w rozumieniu art. 17 ust. 5 i art. 19 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG², biorąc pod uwagę swój całkowity obrót, czyli uwzględniając zarówno obrót w państwie zakładu głównego, jak i obrót jej oddziałów, co przyjęło się nazywać „proporcjonalnym odliczeniem globalnym”.

3. Choć rozpatrywane w postępowaniu głównym okoliczności miały miejsce dawno temu, ponieważ zaszły w latach 1988 i 1989 i wchodzą w zakres przepisów szóstej dyrektywy w brzmieniu obowiązującym w tamtym czasie, to pytania prejudycjalne, które zostały podniesione dosyć późno, pozostają interesujące również obecnie, ponieważ odpowiednie przepisy tej dyrektywy znajdują się niemalże w identycznym brzmieniu w dyrektywie Rady 2006/112/WE³, która ją uchyliła⁴.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 — Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

4 — Zobacz art. 412 dyrektywy 2006/112.

Zainteresowanie to jest tym bardziej żywe, że główne żądanie skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym opiera się na wyroku wydanym przez Trybunał w dniu 23 marca 2006 r. w sprawie FCE Bank⁵ i wymaga od Trybunału przyjęcia w tym względzie, w oparciu o zasadę neutralności będącej nieodłącznym elementem wspólnego systemu podatku VAT, stanowiska o charakterze zasadniczym.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii: szósta dyrektywa

4. Artykuł 17 szóstej dyrektywy⁶ stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

- a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;
- b) podatku od wartości dodanej należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego od towarów przywożonych;
- c) podatku [VAT], który jest należny [podlegającego zapłacie] na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3.

3. Państwa członkowskie przyznają ponadto każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu kwoty podatku od wartości dodanej, określonej w ust. 2, w zakresie, w jakim towary i usługi są częścią:

- a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą określoną w art. 4 ust. 2, przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeśli miałyby miejsce na terytorium kraju;
- b) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. i), art. 15, art. 16 ust. 1 pkt B, C lub D lub art. 16 ust. 2;
- c) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 13 część B lit. a) i d), ust. 1–5, w przypadku gdy klient ma przedsiębiorstwo [siedzibę] poza Wspólnotą lub gdy te transakcje są bezpośrednio związane z towarami przeznaczonymi do wywozu do kraju spoza Wspólnoty”.

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku [VAT], jaki przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

5 — Sprawa C-210/04, Zb.Orz. s. I-2803.

6 — Zobacz obecnie art. 167–173 dyrektywy 2006/112.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika. Jednakże państwa członkowskie mogą:

- a) upoważnić podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;
- b) zobowiązać podatnika do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności [do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności] i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;
- c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;
- d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianą zasadą ustanowioną w ust. 1 [w akapicie pierwszym], w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;
- e) przewidzieć, że kwota podatku [VAT], która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska”.

5. Artykuł 19 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy⁷ stanowi:

„Na część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składać się będzie proporcja mająca:

- jako licznik, całkowitą kwotę, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku [VAT] zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,
- jako mianownik, całkowitą kwotę, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysługuje odliczenie. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwotę subwencji innych niż określone w art. 11 część A ust. 1 lit. a).

Część podlegająca odliczeniu będzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokrąglona w górę do pełnej kwoty procentowej.

2. Na zasadzie odstępstwa przepisów ust. 1 z kwoty, od której oblicza się część podlegającą odliczeniu, będą wyłączone kwoty obrotu uzyskane z dostawy dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swojej firmie [w swoim przedsiębiorstwie]. Kwoty obrotu uzyskane z transakcji określonych w art. 13 część B lit. d), jeśli chodzi o transakcje okazjonalne, oraz okazjonalne transakcje związane z obrotem nieruchomościami i finansami są również wyłączone. W przypadkach, w których państwa członkowskie korzystają z określonej w art. 20 ust. 5 możliwości niewymagania korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, mogą one uwzględnić przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu sprzedaż dóbr inwestycyjnych”.

B – Prawo krajowe

6. W czasie gdy miały miejsce okoliczności faktyczne postępowania głównego, art. 17 ust. 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy 77/388 były, zgodnie z postanowieniem odsyłającym, transponowane w art. 212, 213 i 219 załącznika II do code général des impôts [ordynacji podatkowej]⁸.

⁷ — Zobacz obecnie przepisy art. 174–175 dyrektywy 2006/112.

⁸ — Zwanego dalej „CGI”.

7. Artykuł 212 załącznika II do CGI stanowił:

„Podatnicy, którzy nie dokonują wyłącznie transakcji uprawniających do odliczenia, są upoważnieni do odliczenia części podatku [VAT] obciążającego towary stanowiące aktywa trwałe równej kwocie tego podatku pomnożonej przez proporcję istniejącą pomiędzy roczną kwotą dochodów związanych z transakcjami uprawniającymi do odliczenia i roczną kwotą dochodów związanych ze wszystkimi dokonanymi transakcjami [...]”.

8. Artykuł 213 załącznika II do CGI stanowił:

„W sytuacji gdy podatnik prowadzi działalność w obszarach, które nie są objęte identycznymi przepisami w zakresie podatku [VAT], dla obszarów tych prowadzona jest odrębna rachunkowość dla celów stosowania prawa do odliczenia.

[...]

Kwota podatku podlegającego odliczeniu tytułem towarów wspólnych różnym obszarom ustalana jest przez zastosowanie proporcji przewidzianej w art. 212”.

9. Artykuł 219 załącznika II do CGI brzmiał następująco:

„Podatnicy, którzy nie dokonują wyłącznie transakcji uprawniających do odliczenia, są upoważnieni do odliczenia części podatku od wartości dodanej obciążającego te towary i usługi z zastrzeżeniem następujących ograniczeń:

- a) W sytuacji gdy te towary i usługi służą wyłącznie do dokonywania transakcji uprawniających do odliczenia, obciążający je podatek podlega odliczeniu;
- b) W sytuacji gdy służą one wyłącznie do transakcji nieuprawniających do odliczenia, obciążający je podatek nie podlega odliczeniu;
- c) W sytuacji gdy ich wykorzystanie prowadzi jednocześnie do dokonania transakcji, z których jedno uprawnia do odliczenia, zaś inne nie, część obciążającego je podatku podlega odliczeniu. Część ta ustalana jest według zasad przewidzianych w art. 212–214”.

10. Ponadto art. 271 ust. 4 CGI stanowił:

„4. Uprawniają do odliczenia na takich samych warunkach, jak gdyby podlegały opodatkowaniu podatkiem [VAT]:

[...]

- b) Usługi bankowe i finansowe zwolnione z podatku na podstawie przepisów art. 261 C ust. 1 lit. a)–e), jeżeli są one wykonywane na rzecz osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę poza Europejską Wspólnotą Gospodarczą lub odnoszą się do wywozu towarów do krajów niebędących państwami członkowskimi Wspólnoty”.

II – Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu przed sądem krajowym

11. Po kontroli księgowej dotyczącej okresu od dnia 1 stycznia 1988 r. do dnia 31 grudnia 1989 r. na spółkę Le Crédit Lyonnais⁹, której zakład główny mieści się we Francji, nałożono w drodze dwóch zawiadomień o korekcie podatku z dnia 27 grudnia 1991 r. i 7 grudnia 1992 r., obowiązek zapłaty zaległości w zakresie podatku VAT i podatku od wynagrodzeń, ponieważ niesłusznie uwzględniła ona kwotę odsetek od pożyczek udzielonych jej oddziałom mieszczącym się w innych państwach członkowskich lub państwach trzecich w liczniku i mianowniku części podlegającej odliczeniu przewidzianej w dziedzinie podatku od wartości dodanej przez art. 212 załącznika II do CGI.

12. W dwóch zażaleniach z dnia 20 lipca 1994 r. LCL wniosła o umorzenie omawianych zaległości w podatku VAT oraz podatku od wynagrodzeń za lata 1988 i 1989, twierdząc, że kwota odsetek mogła być uwzględniona przy obliczaniu wspomnianych części podlegających odliczeniu.

13. W zawiadomieniu o wszczęciu egzekucji z dnia 17 listopada 1994 r. LCL została wezwana do zapłaty zaległego podatku VAT w wysokości wynoszącej wraz z opłatami i odsetkami 1 151 573,81 EUR za 1988 r. i 1 349 357,81 EUR za 1989 r. W decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 30 grudnia 1994 r. LCL została wezwana do zapłaty zaległego podatku od wynagrodzeń w wysokości wynoszącej wraz z opłatami i odsetkami 1 209 890,89 EUR za 1988 r. i 1 246 611,44 EUR za 1989 r.

14. W drugim zażaleniu z dnia 31 grudnia 1996 r. spółka wniosła o zwrot, po pierwsze, podatku VAT uważanego przez nią za nienależnie zapłacony za lata 1988 i 1989 w wysokości 46 944 246,96 EUR, i po drugie, podatku od wynagrodzeń uważanego przez nią za nienależnie zapłacony za lata 1988 i 1989 (23 067 082,45 EUR). LCL podniosła, że niesłusznie nie uwzględniła przy obliczaniu podlegającej odliczeniu części podatku VAT odsetek zapłaconych na rzecz jej oddziałów zagranicznych przez ich klientów. LCL domagała się również potrącenia podatku od wynagrodzeń podlegającego żądaniu zwrotu z podatkiem dochodowym od osób prawnych ustalonym w ramach kontroli.

15. Jako że zażalenia te zostały oddalone przez organy administracji, LCL skargą z dnia 28 sierpnia 1998 r. wystąpiła do tribunal administratif de Paris [sądu administracyjnego w Paryżu] (Francja), po pierwsze, z żądaniem umorzenia zaległego podatku VAT, którym została obciążona za lata 1988 i 1989, a po drugie, z żądaniem zwrotu podatku VAT i podatku od wynagrodzeń, które uważała za nienależnie zapłacone za lata 1988 i 1989.

16. Wyrokiem z dnia 5 października 2004 r. tribunal administratif de Paris oddalił te żądania.

17. Wyrokiem z dnia 8 grudnia 2006 r. Cour administrative d'appel de Paris [administracyjny trybunał apelacyjny w Paryżu] utrzymał ten wyrok w mocy. Orzekł on po pierwsze, że oddziały LCL mieszczące się w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT i w celu ustalenia ich własnych części podlegających odliczeniu uwzględniają ich własne dochody, które nie mogą ponownie stanowić podstawy prawa do odliczenia dla zakładu głównego. Po drugie orzekł, że transakcje dokonywanych przez oddziały LCL mieszczące się w państwach trzecich nie należy uwzględniać dla celów wykonywania prawa do odliczenia, ponieważ mogą nie być opodatkowane podatkiem od wartości dodanej lub podlegać innym przepisom.

18. LCL wniosła w dniu 21 lutego 2007 r. kasację do Conseil d'État [rady państwa], zmierzającą do uchylenia rzeczzonego wyroku z dnia 8 grudnia 2006 r.

9 — Zwanej dalej „LCL”.

III – Pytania prejudycjalne oraz postępowanie przed Trybunałem

19. W tych okolicznościach postanowieniem z dnia 11 lipca 2011 r. Conseil d'État (połączone podizby trzecia, ósma, dziewiąta i dziesiąta) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań:

- „1) Czy w świetle przepisów dotyczących terytorialnego zakresu podatku od wartości dodanej wykładni art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy [...] można dokonywać w ten sposób, iż w celu obliczania przewidzianej przez nie części podlegającej odliczeniu zakład główny spółki z siedzibą w państwie członkowskim musi uwzględniać dochody uzyskane przez każdy z jej oddziałów mieszczących się w innym państwie członkowskim i analogicznie oddziały te muszą uwzględniać całość dochodów objętych zakresem podatku [VAT] uzyskanych przez spółkę?
- 2) Czy takie samo rozwiązanie należy przyjąć dla oddziałów mieszczących się poza Unią Europejską w szczególności w świetle prawa do odliczenia przewidzianego w art. 17 ust. 3 lit. a) i c) w odniesieniu do transakcji bankowych i finansowych, o których mowa w art. 13 część B lit. d) pkt. 1–5, w przypadku gdy klient ma siedzibę poza Wspólnotą?
- 3) Czy odpowiedź na dwa pierwsze pytania może być różna dla poszczególnych państw w zależności od opcji, jakie przewidziane są w ostatnim akapicie art. 17 ust. 5, w szczególności jeżeli chodzi o tworzenie odrębnych obszarów działalności?
- 4) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na jedno z dwóch pierwszych pytań, po pierwsze czy należy ograniczyć stosowanie takiej części podlegającej odliczeniu do obliczania prawa do odliczenia podatku [VAT] obciążającego wydatki poniesione przez zakład główny na rzecz zagranicznych oddziałów i po drugie czy uwzględnienie dochodów uzyskanych za granicą musi być dokonywane zgodnie z przepisami stosowanymi w państwie, w którym znajduje się oddział, czy też w państwie, w którym znajduje się zakład główny?”.

20. LCL, rządy Republiki Francuskiej, Republiki Cypryjskiej, Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja przedstawiły swe uwagi na piśmie.

21. LCL, Republika Francuska, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja przedstawiły również swoje uwagi na rozprawie jawnej, która odbyła się w dniu 27 września 2012 r.

IV – Analiza

A – Uwagi wstępne

22. Poprzez swoje pytania prejudycjalne sąd odsyłający zwraca się do Trybunału w istocie o udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy (pytania pierwsze i drugie), a jeżeli tak, to w jakim zakresie (pytania trzecie i czwarte) szósta dyrektywa zobowiązuje państwa członkowskie, w świetle w szczególności ww. wyroku w sprawie FCE Bank, do zastosowania rozwiązania powszechnie określanego jako „proporcjonalne odliczenie globalne”, to znaczy do obliczania podlegającej odliczeniu części podatku VAT, przewidzianej w art. 17 ust. 5 oraz art. 19 wspomnianej dyrektywy, zakładu głównego spółki z siedzibą w państwie członkowskim, z uwzględnieniem w ramach jej zobowiązań podatkowych w tym państwie członkowskim obrotu jej oddziałów mieszczących się w innych państwach członkowskich lub w państwach trzecich, oraz odwrotnie i wzajemnie.

23. Należy przede wszystkim zauważyć, że sąd odsyłający zadaje pytanie czwarte pomocniczo, to znaczy tylko w zakresie oraz w razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze lub drugie z dwóch pierwszych pytań. W przypadku odpowiedzi przeczącej na te dwa pierwsze pytania nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na czwarte pytanie. Ponadto w świetle odpowiedzi, jakiej udzielenie proponuję na pierwsze pytanie, nie będzie konieczne udzielanie odpowiedzi na trzecie pytanie.

24. Po drugie należy podkreślić, że postępowanie główne dotyczy żądania złożonego przez spółkę, której zakład główny mieści się w państwie członkowskim sądu odsyłającego, w tym wypadku we Francji, zmierzającego do uwzględnienia obrotu oddziałów tej spółki mieszczących się w innych państwach członkowskich (pierwsze pytanie) lub w państwach trzecich (drugie pytanie) w celu obliczenia części podlegającej odliczeniu w ramach jej zobowiązań podatkowych w pierwszym państwie członkowskim.

25. Jednakże, o ile pierwsze pytanie zadane przez sąd odsyłający dotyczy konkretnie dopuszczalności tego żądania w takiej właśnie sytuacji, a więc z punktu widzenia zakładu głównego spółki, to odnosi się ono in fine również do dopuszczalności tego żądania w przypadku symetrycznym, z punktu widzenia oddziałów mieszczących się w innych państwach członkowskich. Sąd odsyłający zwraca się bowiem do Trybunału także z zagadnieniem możliwości uwzględniania przez oddziały mieszczące się w innych państwach członkowskich na równych i symetrycznych zasadach w ich części podlegającej odliczeniu i w ramach zobowiązań podatkowych w państwie, w którym się mieszczą, całości dochodów spółki jako takich, czyli zarówno dochodów zakładu głównego, jak i każdego z pozostałych oddziałów.

26. Tymczasem, ponieważ rozstrzygnięcie sporu przed sądem krajowym nie wymaga zbadania warunków ustalania części podlegającej odliczeniu dla oddziałów LCL mających siedzibę i podlegających opodatkowaniu w innych państwach członkowskich, Trybunał powinien, jak Komisja zaproponowała w swoich uwagach na piśmie, przeformułować przedstawione mu pierwsze pytanie poprzez wykluczenie tego aspektu¹⁰.

27. Wreszcie po trzecie wydaje się, że uzasadnione jest przyjęcie rozróżnienia zaproponowanego przez sąd odsyłający i udzielenie odpowiedzi oddzielnie i po kolei na dwa pierwsze pytania, które choć dotyczą tego samego zasadniczego zagadnienia związanego z dopuszczalnością „proporcjonalnego odliczenia globalnego”, wprowadzają rozróżnienie w odniesieniu do sytuacji spółek zależnie od tego, czy posiadają one oddziały mieszczące się w innych państwach członkowskich, czy w państwach trzecich, w świetle przede wszystkim szczególnych przepisów art. 17 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy¹¹, regulujących prawo do odliczenia podatku VAT od towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby transakcji zwolnionych z podatku zgodnie z art. 13 część B, lit. a) i d), pkt 1–5¹² przeprowadzonych z klientami mającymi siedzibę w państwach trzecich.

28. W ramach niniejszej sprawy LCL podnosi zasadniczo, że zasada neutralności, na której opiera się wspólny system podatku VAT ustanowiony przez szóstą dyrektywę, wymaga uznania zasady „proporcjonalnego odliczenia globalnego”, zwłaszcza jako logicznej konsekwencji wyroku FCE Bank.

29. Natomiast rządy państw członkowskich, które przedstawiły uwagi na piśmie oraz ustne, a także Komisja zasadniczo zgadzają się co do tego, że należy przede wszystkim stwierdzić, że LCL przypisuje wyrokowi w sprawie FCE Bank znaczenie, którego ten nie posiada. Uważają w każdym razie, że wspólny system podatku VAT ustanowiony przez szóstą dyrektywę, a w szczególności jego zasięg terytorialny oraz względy natury praktycznej sprzeciwiają się uznaniu „proporcjonalnego odliczenia

10 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie FCE Bank, pkt 21, 22 i przytoczone tam orzecznictwo.

11 — Zobacz obecnie przepisy art. 169 lit. c) dyrektywy 2006/112.

12 — Zobacz obecnie przepisy art. 135–136 dyrektywy 2006/112.

globalnego”. Szósta dyrektywa wyklucza możliwość, aby państwa członkowskie pozwalały podatnikom objętym zakresem terytorialnym ich ustawodawstwa podatkowego i prowadzącym działalność w wielu państwach członkowskich za pośrednictwem oddziałów uwzględniać obroty tychże oddziałów w celu obliczenia ich części podlegającej odliczeniu.

B – W przedmiocie uwzględnienia, przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu przez zakład główny spółki z siedzibą w państwie członkowskim, obrotu oddziałów mieszczących się w innych państwach członkowskich (pytanie pierwsze)

30. Ponieważ ww. wyrok w sprawie FCE Bank jest centralnym punktem w niniejszej sprawie, nieodzowne jest, zanim nawet zajmę się zasadnością tezy „proporcjonalnego odliczenia globalnego”, która stanowi sedno tej sprawy¹³, dokładne określenie jego zakresu, w sposób pozwalający ustalić, do jakiego stopnia może on determinować odpowiedzi na pytania przedstawione Trybunałowi przez sąd krajowy.

1. W przedmiocie wyroku w sprawie FCE Bank i jego zakresu

31. Na wstępie należy zauważyć, że rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie FCE Bank nie jest w żadnym momencie poddawane dyskusji, czy to w ramach sporu przed sądem krajowym, czy przed Trybunałem, ani przez LCL, ani przez państwa członkowskie, które przedstawiły uwagi, ani przez Komisję¹⁴. Wyrok w sprawie FCE Bank stanowi natomiast punkt wyjścia dla żądań LCL i w konsekwencji należy stwierdzić bez wątpienia, że LCL i oddziały, których dotyczy postępowanie główne, wchodzi w zakres przypadków przewidzianych w tym wyroku, to znaczy, że są to faktycznie „oddziały”, a nie „spółki zależne”. Należy jednak zaznaczyć w tym względzie, że do sądu odsyłającego należy upewnienie się, że sytuacja będąca przedmiotem postępowania głównego mieści się w zakresie objętym orzecznictwem FCE Bank, ponieważ odpowiedzi na postawione przez niego pytania opierają się na założeniu, że LCL i jej różne oddziały stanowią jeden podmiot prawny do celów stosowania przepisów o podatku VAT.

32. LCL bowiem podnosi zasadniczo i wyłącznie, że zastosowanie orzecznictwa FCE Bank niesie ze sobą, co do zasady, utratę prawa do odliczenia podatku VAT obciążającego nabyte towary i usługi powodujące naliczenie podatku przez zakład główny spółki zawsze, gdy owe towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby transakcji objętych podatkiem należnym zrealizowanych przez oddziały tej spółki mieszczące się w innych państwach członkowskich. W istocie, wobec braku możliwości po stronie zakładu głównego zafakturowania towarów i usług dostarczonych oddziałom, na podstawie orzecznictwa FCE Bank oddziały te nie mają możliwości odliczenia obciążającego je podatku

13 — Rzecznik publiczny w sprawie w postępowaniu głównym przed Conseil d'État, który uznał, że „zasada neutralności” podatku VAT wydaje się działać na korzyść tezy „proporcjonalnego odliczenia globalnego”, podkreślił znaczenie pytania, które „dotyka fundamentów wspólnego systemu podatku VAT”, i zalecił w konsekwencji francuskiemu sądowi administracyjnemu zwrócić się do Trybunału z niniejszymi pytaniami prejudycjalnymi. Zobacz C. Legras, *Le prorata de TVA peut-il être mondialisé, conclusions sous Conseil d'État*, 11 lipca 2011 r., nr 301849, Sté. Crédit Lyonnais, RFJ, 2011, nr 10, études et doctrines, s. 917. Zobacz również M. Guichard, W. Stemmer, *Prestations intra-entreprises et TVA*, *Droit fiscal*, 2007, nr 11, s. 273; C. Amand, V. Lenoir, *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, nr 101, s. 10; J.C. Bouchard, O. Courjon, *Le prorata et le principe de neutralité*, *Droit fiscal*, 2006, nr 48, s. 2058; W. Stemmer, *TVA. Prorata mondial: entre le marteau et l'enclume!*, *Droit fiscal*, 2011, nr 30, wiad. nr 241; C. Sniadower, *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, nr 44, comm. 573; V. Grundt, R. Hamacher, *Le prorata de déduction de TVA par les organismes financiers en Allemagne*, *Droit fiscal*, 2007, nr 15, s. 404.

14 — Jak podkreśla rzecznik publiczny przed Conseil d'État w swojej ww. opinii, Conseil d'État sama zastosowała rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie FCE Bank. Zobacz wyroki: z dnia 9 stycznia 1981 r. w sprawie Société Timex Corporation, nr 10145, *Droit fiscal*, 1981, nr 23, comm. 1237; z dnia 29 czerwca 2001 r. w sprawie Banque Sudameris, nr 176105, RJF 10/01, nr 1217, opinia G. Goularda, s. 811, *Droit fiscal*, 2001, nr 46, comm. 1056 w przedmiocie tego orzecznictwa zob. w szczególności M. Guichard, W. Stemmer, op.cit.; C. Sniadower, op.cit.

VAT, zapłaconego jako podatek naliczony przez zakład główny, od podatku VAT, do zapłacenia którego są zobowiązane od przeprowadzonych transakcji objętych podatkiem należnym. Zatem odliczeniu podlegać może jedynie podatek VAT obciążający koszty ponoszone przez same oddziały w państwie członkowskim, w którym się mieszczą.

33. LCL wywodzi stąd, że o ile nie miałyby utracić prawa do odliczenia, co byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT, spółka, której zakład główny przeprowadza jednocześnie transakcje podlegające opodatkowaniu i transakcje niepowodujące powstania prawa do odliczenia w rozumieniu art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy 77/388, musi mieć możliwość uwzględnienia przy obliczaniu części podatku VAT podlegającej odliczeniu, obciążającego koszty związane z jej transakcjami podlegającymi opodatkowaniu, wszystkich transakcji, w których występowały rzeczne koszty, zarówno transakcji realizowanych przez zakład główny w państwie członkowskim jego położenia, jak i transakcje realizowane przez oddziały w państwach członkowskich ich odnośnego położenia.

34. Wyżej wymieniony wyrok w sprawie FCE Bank, przedstawiony w zwięzły sposób, pozwala stwierdzić, że spółka mająca swój główny zakład w państwie członkowskim (FCE Bank) i stały zakład (oddział) mieszczący się w innym państwie członkowskim (FCE IT) stanowią wobec państwa członkowskiego położenia oddziału (Włochy) i w zakresie, w jakim zakład główny dostarczył oddziałowi towary lub usługi, jednego podatnika¹⁵, jeżeli chodzi o ich wzajemne „stosunki”¹⁶, z uwagi na co ewentualne świadczenia dokonywane przez zakład główny spółki na rzecz oddziału nie mogą być kwalifikowane jako usługi świadczone odpłatnie w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy, czego nieodzowną konsekwencją jest to, że usługi te nie podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, w omawianej sprawie, w państwie członkowskim oddziału.

35. Świadczenie usług bowiem podlega, zgodnie z orzecznictwem Trybunału¹⁷, opodatkowaniu podatkiem VAT tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, na podstawie którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych. Tymczasem taki stosunek prawny nie może istnieć pomiędzy zakładem głównym spółki i oddziałem tej samej spółki, jeżeli ten nie prowadzi samodzielnej działalności gospodarczej, to znaczy, jeżeli nie może być uznany za niezależny w zakresie ponoszenia ryzyka gospodarczego wynikającego z jego działalności¹⁸. Tak było w omawianym przypadku FCE IT, oddziału FCE Bank nieposiadającego kapitału zakładowego¹⁹.

36. Należy zauważyć w tym względzie, że nie zostało zakwestionowane ani przez państwa członkowskie, które przedstawiły uwagi, ani przez Komisję, że stosowanie orzecznictwa FCE Bank może teoretycznie²⁰ prowadzić do sytuacji, w której spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim i która posiada oddziały mieszczące w innych państwach członkowskich może odnotować w pewnym stopniu utratę prawa do odliczenia podatku VAT, jeżeli centralizuje w państwie członkowskim, w interesującym nas przypadku państwie swojego zakładu głównego, nabywanie towarów i usług wykorzystywanych w odniesieniu do operacji przeprowadzanych w innych państwach członkowskich, ponieważ dokonane transakcje objęte podatkiem należnym nie powodują powstania prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT.

37. Jednakże w ww. wyroku w sprawie FCE Bank Trybunał ograniczył się do orzeczenia, że transakcje dokonane przez zakład główny spółki z jej oddziałami powinny być uznane za transakcje wewnętrzne, i zakres tego wyroku nie wykracza poza tę kwalifikację.

15 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie FCE Bank, pkt 37. Zostało również wyjaśnione w pkt 41 wyroku, że oddział nie może stanowić podmiotu prawnego odrębnego od zakładu głównego spółki.

16 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie FCE Bank, pkt 41

17 — Ibidem, pkt 34.

18 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie FCE Bank, pkt 35.

19 — Ibidem, pkt 37 wyroku. Zobacz również w tym względzie opinię rzecznika generalnego S. Légera, pkt 38 i nast.

20 — Rząd Zjednoczonego Królestwa wyjaśnia w tym względzie, podając konkretne przykłady na poparcie swego argumentu, że utrata prawa do odliczenia podatku VAT ma charakter losowy ze względu na różne czynniki wchodzące w grę przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu.

38. Trybunał bowiem w żaden sposób w tym wyroku nie wypowiedział się na temat trybu odliczania podatku VAT. O ile prawdą jest, że jego skutkiem „może być” to, iż podatek VAT obciążający rzeczony koszt powodujący naliczenie podatku w państwie członkowskim zakładu głównego „może” nie zostać odliczony proporcjonalnie do ich wykorzystania w ramach transakcji objętych podatkiem należnym w państwach członkowskich oddziałów, chodzi tu jedynie o wyłączenie jednej z dających się przewidzieć możliwości wykonania prawa do odliczenia.

39. Nie można jednak uznać, że dorozumianą, lecz nieodzowną konsekwencją ww. wyroku w sprawie FEC Bank jest nałożenie na państwa członkowskie, w pewnym sensie na zasadzie korelacji lub tytułem rekompensaty, zgodnie z zasadą neutralności będącą podstawą wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez szóstą dyrektywę, obowiązku umożliwienia spółce, której część działalności jest zwolniona z podatku VAT na podstawie art. 13 część B lit. d) dyrektywy, a zatem nie powoduje, co do zasady, powstania prawa do odliczenia podatku VAT, obliczania części podlegającej odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 oraz art. 19 wspomnianej dyrektywy z uwzględnieniem obrotów wszystkich jej oddziałów.

40. Podsumowując, choć prawdą jest, że wyrok w sprawie FCE Bank wyklucza możliwość odliczenia podatku VAT obciążającego koszty poniesione przez zakład główny spółki z siedzibą w państwie członkowskim, jeżeli są one wykorzystywane do celów transakcji przeprowadzonych przez jej oddziały w innych państwach członkowskich, to nie daje on jednak odpowiedzi, ani wyraźnej, ani dorozumianej, na zasadnicze pytanie podniesione w niniejszej sprawie, a mianowicie, czy taka spółka powinna wziąć pod uwagę obrót zakładu głównego, jak i jej oddziałów przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu w rozumieniu art. 17 ust. 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy. Zatem odpowiedzi na to pytanie należy szukać gdzie indziej.

41. Jednakże przed zbadaniem przepisów art. 17 ust. 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy, na których LCL opiera swoje żądania, regulujących prawo do odliczania podatku VAT obciążającego towary i usługi wykorzystywane zarówno w odniesieniu do transakcji uprawniających do odliczenia, jak i transakcji niepowodujących powstania prawa do odliczenia, należy rozpocząć od przypomnienia zakresu prawa do odliczenia ustanowionego w art. 17 szóstej dyrektywy zgodnie z wykładnią Trybunału.

2. W przedmiocie prawa do odliczenia, zasady neutralności i zakresu terytorialnego wspólnego systemu podatku VAT

42. Jak Trybunał wielokrotnie już wyjaśnił, system odliczeń ustanowiony w art. 17–20 szóstej dyrektywy jest podstawowym elementem²¹ wspólnego systemu podatku VAT w zakresie, w jakim zmierza on do zapewnienia neutralności podatku w odniesieniu do wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, niezależnie od ich celów lub ich wyników, pod warunkiem że podlegają one podatkowi VAT²². Jako podatek zasadniczo mający na celu objęcie konsumpcji i to w miejscu tej konsumpcji²³,

21 — Zobacz wyrok z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19.

22 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 4797, pkt 15; z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C-376/02 Goed Wonen, Zb.Orz. s. I-3445, pkt 26; z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-284/11 EMS-Bulgaria Transport, pkt 43, 44.

23 — Zgodnie z celem określonym w art. 4 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, s. 1301); zob. również w tym względzie, motyw 7 dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1).

proporcjonalnie do ceny towarów i usług²⁴, podatek VAT ma zastosowanie, z pewnymi wyjątkami²⁵, do każdej transakcji wytworzenia lub sprzedaży, po odliczeniu podatku VAT, który obciążał bezpośrednio koszt poszczególnych elementów składających się na cenę rzeczonych towarów i usług²⁶.

43. Prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 szóstej dyrektywy ma tym samym na celu uwolnienie podatnika od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, o ile nie jest ona zwolniona. Dyrektywa ta pozwala mu zatem na odliczenie od podatku VAT, który otrzymuje od przeprowadzanych przez niego transakcji podlegających opodatkowaniu i który jest zobowiązany zapłacić, naliczonego podatku VAT obciążającego towary lub usługi, które otrzymał do celów tych transakcji, pod warunkiem że te koszty powodujące naliczenie podatku znajdują się w bezpośrednim i ścisłym związku z transakcjami objętymi podatkiem należnym²⁷ lub mogą zostać zaliczone do kosztów ogólnych podatnika i stanowić element cenotwórczy transakcji objętych podatkiem należnym²⁸.

44. Dopiero o ile towary lub usługi są częścią transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik może odliczyć od podatku VAT, który zobowiązany jest zapłacić, podatek, który ma obowiązek zapłacić lub zapłacił z tytułu rzeczonych towarów lub usług²⁹. Odliczenie naliczonego podatku VAT, które konieczne jest również w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania³⁰, jest zatem związane z pobraniem należnego podatku VAT³¹.

45. Sposób wykorzystania towarów lub usług lub który jest dla nich przewidziany wyznacza ponadto zakres pierwotnego prawa do odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony na mocy art. 17 szóstej dyrektywy, oraz zakres ewentualnych korekt w późniejszym okresie, które powinny być dokonane na warunkach przewidzianych w art. 20 tej dyrektywy³².

46. Znaczenie prawa do odliczenia przyznanego podatnikom powoduje, że z wyjątkiem przypadku oszustwa lub nadużycia³³ każde ograniczenie prawa do odliczenia, z uwagi na swój wpływ na wysokość obciążenia podatkowego, powinno być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich i wymaga w konsekwencji istnienia przepisu prawa Unii, który w sposób wyraźny na nie zezwala³⁴.

24 — Zgodnie z art. 2 ww. pierwszej dyrektywy Rady 67/227; zob. w szczególności wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 21.

25 — W przedmiocie systemu przejściowego zwolnienia wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów, o którym mowa w art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388, zobacz w szczególności wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 16; z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 49; z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-587/10 VSTR, pkt 27, 28.

26 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie BP Soupergaz, pkt 16; wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 54; wyrok z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie C-285/11 Bonik, pkt 28.

27 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. s. I-983, pkt 19; z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 20; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 Fini H, Zb.Orz. s. I-1599, pkt 26; z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 Investrand, Zb.Orz. s. I-1315, pkt 23.

28 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 35, 38–40; z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. s. I-6663; z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-496/11 Portugal Telecom, pkt 37.

29 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. s. I-2775, pkt 27; z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. s. I-11087, pkt 54.

30 — Zobacz wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin Kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 24.

31 — Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Uudenkaupungin Kaupunki, pkt 24; wyroki: z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 20; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 RBS Deutschland Holdings, Zb.Orz. s. I-13805, pkt 35.

32 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 15; z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schloßstraße, Rec. s. I-4279, pkt 37; ww. wyrok w sprawie Centralan Property, pkt 54.

33 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609; ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 31; ww. wyrok w sprawie RBS Deutschland Holdings, pkt 48 i nast.

34 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 15; ww. wyrok w sprawie BP Soupergaz, pkt 18; wyrok z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropól i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 42.

47. Natomiast zawsze wtedy, gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania transakcji zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT³⁵, co jest istotne dla zrozumienia zakresu zasady neutralności, nie może nastąpić ani pobór podatku należnego, ani w konsekwencji odliczenie lub zwrot podatku naliczonego³⁶.

48. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, w sytuacji gdy jeden podatnik dostarcza towary lub świadczy usługi na rzecz innego podatnika, który ich używa w celu dokonania transakcji zwolnionej na podstawie, przykładowo, art. 13 część A tej dyrektywy, temu drugiemu podatnikowi co do zasady nie przysługuje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, ponieważ w takim przypadku dane towary i usługi nie są używane do transakcji podlegających opodatkowaniu³⁷. Wyjaśnia to zjawisko czasami kwalifikowane jako „ukryty podatek VAT”, zgodnie z którym dodatkowy koszt dodawany jest do ceny towarów lub usług wykorzystywanych w kolejnych transakcjach zwolnionych³⁸.

49. Dopiero na zasadzie wyjątku szósta dyrektywa przewiduje, zwłaszcza w art. 17 ust. 3 lit. b) i c)³⁹, prawo do odliczenia podatku VAT dotyczącego towarów lub usług wykorzystywanych do transakcji zwolnionych⁴⁰, w związku z czym wyrażenia zastosowane w dyrektywie w tym zakresie powinny być interpretowane w sposób ścisły⁴¹.

50. To właśnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, a więc z prawa do odliczenia w szczególności, wynika zasada neutralności podatkowej, która stanowi, jako integralna część mechanizmu podatku VAT, podstawową zasadę, na której opiera się wspólny system podatku VAT ustanowiony na mocy prawodawstwa wspólnotowego⁴².

51. Niekiedy uznawana za zasadę ogólną prawa Unii, na której opiera się wspólny system podatku VAT, zasada neutralności stanowi również wyraz zasady ogólnej równego traktowania⁴³, która wymaga, aby podatnicy działali, z punktu widzenia podatku VAT, w tych samych warunkach konkurencji, z wyjątkiem przypadków obiektywnie uzasadnionego zróżnicowania⁴⁴.

35 — Zobacz w tym względzie wyroki z dnia 22 czerwca 1993 r. w sprawie C-333/91 Sofitam, Rec. s. I-3513, pkt 13, 14; ww. wyrok w sprawie Cibo Participations, pkt 44; wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01 EDM, Rec. s. I-4295, pkt 44.

36 — Zobacz na przykład ww. wyrok w sprawie Uudenkaupungin Kaupunki, pkt 24; ww. wyrok w sprawie Wollny, pkt 20; wyrok z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-515/07 Vereniging Noordelijke Land- Tuinbouw Organisatie, Zb.Orz. s. I-839, pkt 28; wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 59; wyrok z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidjunt, pkt 44.

37 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. s. 53, pkt 44; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93 Debouche, Rec. s. I-4495, pkt 16; z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 Eurodental, Zb.Orz. s. I-11479, pkt 26.

38 — Zobacz w tym względzie opis tego zjawiska przez Komisję w *Document de consultation sur la modernisation des obligations TVA concernant les services financiers et d'assurance* [Dokument konsultacyjny w sprawie modernizacji obowiązków w dziedzinie podatku VAT dotyczącego usług finansowych i ubezpieczeniowych], przedstawionym w ramach wezwania do przekazywania uwag na temat nowelizacji przepisów wspólnotowych dotyczących traktowania usług finansowych w zakresie podatku VAT, wystosowanego w marcu 2006 r. (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/modernising_VAT_fr.pdf).

39 — W przedmiocie znaczenia art. 17 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy w postępowaniu przed sądem krajowym, patrz poniżej rozważania poświęcone oddziałom LCL mieszczącym się w państwach trzecich.

40 — Zobacz ww. wyrok w sprawie BLP Group, pkt 23.

41 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Eurodental, pkt 33.

42 — Wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 39–45.

43 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L. u. P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 48; z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49.

44 — Zobacz, w odniesieniu do produktów takich jak narkotyki, które są wyłączone z wszelkiej konkurencji, wyroki: z dnia 5 lipca 1988 r. w sprawie C-269/86 Mol, Rec. s. 3627, pkt 17, 18; w sprawie 289/86 Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat, Rec. s. 3655, pkt 19, 20; w przypadku towarów, których wywóz do pewnych krajów jest zakazany, wyrok z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C-111/92 Lange, Rec. s. I-4677, pkt 16, 17.

52. Jak jednak Trybunał podkreślił, zasada neutralności podatkowej, w odróżnieniu od pozostałych zasad ogólnych prawa Unii, nie ma rangi konstytucyjnej i wymaga opracowania legislacyjnego, które może nastąpić jedynie w akcie wtórnego prawa wspólnotowego⁴⁵. Nie chodzi tu zatem o przepis prawa pierwotnego, lecz raczej zasadę wykładni⁴⁶, która powinna w szczególności przyświecać państwom członkowskim przy uchwalaniu prawa będącego transpozycją szóstej dyrektywy.

53. W tej kwestii należy podkreślić, że wspólny system podatku VAT, ustanowiony przez szóstą dyrektywę, której jednym z podstawowych celów, jak wynika z jej motywu drugiego, jest zapewnienie środków własnych Unii przez przychody uzyskane z podatku otrzymane poprzez zastosowanie wspólnej stawki podatku do podstawy opodatkowania ustalonej w jednolity sposób zgodnie z zasadami wspólnotowymi, pozostaje pomimo tej harmonizacji w znaczącym stopniu nacechowany terytorialnym, a zatem państwowym, zakresem funkcjonowania. Ponieważ harmonizacja dokonana przez tę dyrektywę jest jedynie częściowa, w każdym państwie członkowskim istnieje inny system prawny podatku VAT. Podsumowując, podatek VAT, choć jest przedmiotem wspólnego systemu, pozostaje podległy suwerenności podatkowej państw członkowskich, która znajduje również wyraz w różnych przepisach szóstej dyrektywy, wskazujących na zakres terytorialny tego systemu.

54. W szczególności, jak Trybunał miał okazję podkreślić, art. 9 szóstej dyrektywy, który określa w sposób jednolity łącznik podatkowy świadczenia usług, zmierza do dokonania, jak wynika z motywu siódmego rzeczony dyrektywy, racjonalnego rozdziału sfer stosowania krajowych przepisów w dziedzinie podatku VAT, a więc ma na celu uniknięcie, po pierwsze, konfliktów kompetencji, które mogą doprowadzić do podwójnego opodatkowania, i po drugie, nieopodatkowania dochodów⁴⁷.

55. Przywołana powyżej zasada, zgodnie z którą „podatek VAT powinien zostać uiszczony, niezależnie od swojej kwoty, w państwie członkowskim, w którym następuje końcowa konsumpcja towaru”⁴⁸, umożliwia „ściśły podział przychodów z podatku VAT od transakcji wewnątrzwspólnotowych i wyraźne rozgraniczenie suwerenności podatkowej danych państw członkowskich”⁴⁹.

56. Z korzyścią dla powyższych rozważań, zanim przejdę do konkretnych odpowiedzi na pytania sądu odsyłającego, należy pokrótce przedstawić sposób obliczania prawa do odliczenia przysługującego podatnikom, którzy sami dokonują dostaw towarów lub świadczenia usług nieobjętych w całości podatkiem VAT.

3. W przedmiocie części podlegającej odliczeniu (art. 17 ust. 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy)

57. W przypadkach, w których podatnik dokonuje jednocześnie i co do zasady bez rozróżnienia transakcji podlegających opodatkowaniu i transakcji niepowodujących powstania prawa do odliczenia, odliczenie jest dopuszczalne, zgodnie z art. 17 ust. 5 akapit pierwszy i drugi szóstej dyrektywy, jedynie w odniesieniu do części całości naliczonego podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na transakcje podlegające opodatkowaniu, przy czym ta część podlegająca odliczeniu jest określana dla wszystkich transakcji podatnika zgodnie z art. 19 dyrektywy.

45 — Zobacz ww. wyrok w sprawie NCC Construction Danmark, pkt 42.

46 — Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-44/11 Deutsche Bank, pkt 45, oraz pkt 60 opinii rzecznika generalnego E. Sharpston w sprawie zakończonej tym wyrokiem.

47 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. s. 2251, pkt 14; z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84 Trans Tirreno Express, Rec. s. 231, pkt 14; z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95 DFDS, Rec. s. I-1005, pkt 18; z dnia 6 listopada 1997 r. w sprawie C-116/96 Reisebüro Binder, Rec. s. I-6103, pkt 12; z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-155/01 Cookies World, Rec. s. I-8785, pkt 46; z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 43; z dnia 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-218/10 ADV Allround, pkt 27.

48 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 37.

49 — Wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 Eder EMAG Handel Eder, Zb.Orz. s. I-3227, pkt 40. Zobacz również pkt 67 mojej opinii w sprawie C-285/09 zakończonej wyrokiem z dnia 7 grudnia 2010 r., Zb.Orz. s. I-12605 i przytoczone tam orzecznictwo.

58. Przepisy te mają na celu umożliwienie podatnikowi, który nabywa towary lub usługi do jednoczesnego wykonywania działalności opodatkowanej i zwolnionej z podatku, odliczenia, od wszystkich transakcji dokonanych, proporcjonalnej części podatku VAT obciążającego nabycie tych towarów lub tych usług, uważanego za odpowiadający ich wykorzystaniu w ramach działalności opodatkowanej⁵⁰ i wpisuje się zatem w logikę prawa do odliczenia.

59. Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy upoważnia jednakże państwa członkowskie do wprowadzenia w różny sposób, na zasadzie odstępstwa od tego, co zostało przewidziane w akapitach poprzedzających, upoważnienia lub zobowiązania podatników do przeprowadzania obliczeń osobnych, a zatem odrębnych, dla każdego „obszaru działalności” [lit. a) i b)] lub określenia odliczenia zależnie od „rzeczywistego wykorzystania” całości lub części towarów i usług [lit. c)], ale również do zobowiązania do stosowania głównej proporcji lub umożliwienia jej stosowania, przy czym ta druga opcja wskazuje w szczególności na możliwość stosowania innych proporcji [lit. d)].

60. Całość przepisów art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, które stanowią przedmiot trzeciego pytania sądu krajowego, ma na celu w szczególności umożliwienie państwom członkowskim, przy uwzględnieniu różnorodnego charakteru działalności podatników, uzyskania dokładniejszych rezultatów, niż może na to pozwalać metoda części podlegającej odliczeniu⁵¹ z zachowaniem skuteczności (effet utile) art. 17 ust. 5 akapit trzeci rzeczony dyrektywy i z poszanowaniem zasad leżących u podstaw wspólnego systemu podatku VAT, w szczególności zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności⁵².

61. Jak zauważył rząd Zjednoczonego Królestwa, samo istnienie tych alternatywnych opcji pozwala stwierdzić, że system części podlegającej odliczeniu może nie zawsze prowadzić do dokładnego odzwierciedlenia stosunku między częścią podatku VAT, która może zostać odzyskana z kosztów powodujących naliczenie podatku, i rzeczywistym wykorzystaniem tych kosztów w ramach transakcji objętych podatkiem należnym.

4. W przedmiocie tego, czy szósta dyrektywa wymaga stosowania „proporcjonalnego odliczenia globalnego”

62. Jak wynika z powyższych rozważań oraz jak podkreślili zarówno LCL, jak i rząd francuski oraz Komisja, art. 17 ust. 2 i 5 i art. 19 szóstej dyrektywy nie dostarczają wyraźnej odpowiedzi na pytanie, czy zakład główny spółki z siedzibą w państwie członkowskim powinien wziąć pod uwagę przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu jej obrót z oddziałów mieszczących się w innych państwach członkowskich.

63. W sposób bardzo ogólny zarówno obrońcy, jak i przeciwnicy „proporcjonalnego odliczenia globalnego” przedstawili wiele argumentów, starając się wykazać, że – zależnie od zajmowanego stanowiska – uwzględnienie to obowiązuje na mocy i w wyniku stosowania zasady neutralności wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez szóstą dyrektywę, lub że jest wykluczone z uwagi na zakres terytorialny tego systemu i ze względu na problemy praktyczne, które jego stosowanie powodowałoby zarówno dla podatników, jak i organów kontroli podatkowej.

64. Tymczasem, jak wynika z powyższej analizy, szczegółowe warunki wykonania prawa do odliczenia w odniesieniu do transakcji przeprowadzonych przez spółkę, taką jak LCL, z siedzibą w państwie członkowskim i jej oddziały mieszczące się w innych państwach członkowskich, jak również zakres tego prawa, zależą w znacznym stopniu od szeregu wyborów swobodnie dokonywanych przez państwa

50 — Wyrok z dnia 6 marca 2008 r. w sprawie C-98/07 Nordania Finans i BG Factoring, Zb.Orz. s. I-1281, pkt 20, odzwierciedlający opinię rzecznika generalnego Y. Bota.

51 — Podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie C-488/07 Royal Bank of Scotland, Zb.Orz. s. I-10409, pkt 24.

52 — Wyrok z dnia 8 listopada 2012 r. w sprawie C-511/10 BLC Baumarkt, pkt 15, 16.

członkowskie, w odniesieniu do których mają one status podatnika, a w szczególności⁵³ między taką lub inną metodą ustalania prawa do odliczenia przewidzianego w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy. Przepis ten pozostawia państwom członkowskim pewien zakres swobody⁵⁴ przy określaniu prawa do odliczenia w sposób najlepiej dostosowany do specyfiki działalności podatników, w celu zagwarantowania neutralności podatku VAT w sposób możliwie najbardziej precyzyjny.

65. Wobec braku wyraźnego przepisu prawa Unii w tym zakresie, w pierwszym rzędzie i przede wszystkim na właściwych organach i sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, w granicach ustanowionych w art. 17 szóstej dyrektywy i z zachowaniem zasad, na których opiera się wspólny system podatku VAT, który ta ustanawia, szczegółowych warunków wykonywania prawa do odliczenia, z którego powinni korzystać podatnicy, którzy, jak LCL twierdzi, dokonują nabycia towarów lub usług w państwie członkowskim do celów transakcji objętych podatkiem należnym przeprowadzanych przez oddziały mieszczące się w innych państwach członkowskich.

66. Zresztą LCL podkreśliła w tym względzie co do istoty, w ramach odpowiedzi na trzecie pytanie sądu odsyłającego, że nie miała możliwości wskazania odrębnych obszarów działalności, biorąc pod uwagę przepisy krajowe mające zastosowanie do prawa do odliczenia w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania głównego, ponieważ przepisy te nie wprowadzały żadnego rozróżnienia zależnie od sposobu organizacji spółek⁵⁵.

67. Prawdą jest, że – jak wynika z orzecznictwa Trybunału przeanalizowanego powyżej – prawo do odliczenia musi odpowiadać, co do zasady i w miarę możliwości, zapłaconemu podatkowi VAT naliczonemu od nabycia towarów i usług wykorzystywanych w odniesieniu do transakcji niezwolnionych z podatku. Wymóg ten nie zakłada jednak w sposób konieczny spoczywającego na państwach członkowskich obowiązku ustanowienia, że zawsze uwzględniane są przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu przez spółkę podlegającą opodatkowaniu, o którym mowa w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy i drugi oraz art. 19 szóstej dyrektywy 77/388, jej łączne obroty czyli zarówno dotyczące państwa zakładu głównego, jak i wszystkich jej oddziałów mieszczących się w innych państwach członkowskich, z powodu ryzyka, jak podkreśliły rządy państw członkowskich, które przedstawiły uwagi, oraz Komisja, zniekształcenia znaczenia części podlegającej odliczeniu.

68. Należy w tym względzie podkreślić, jak uczynili to rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja w swych uwagach na piśmie, że argumentacja LCL zmierza do wezwania Trybunału do określania w sposób ogólny zasad teoretycznych, które powinny obowiązywać przy określeniu części podlegającej odliczeniu w przypadku spółki, której zakład główny mieszczący się w państwie członkowskim centralizuje koszty, w szczególności dotyczące transakcji przeprowadzonych przez oddziały w innych państwach członkowskich, bez przedstawienia najmniejszych wyjaśnień liczbowych⁵⁶ ani co do kwoty tych kosztów, ani co do proporcji opodatkowanych transakcji oddziałów je wykorzystujących, ani najmniejszego dowodu w przedmiocie bezpośredniego i ścisłego związku, wymaganego przez orzecznictwo Trybunału, między kosztami powodującymi naliczenie podatku, poniesionymi przez zakład główny tej spółki, i transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia, wykonanymi przez oddziały.

53 — Należy w tym miejscu przypomnieć pod tym względem, że art. 13 część C szóstej dyrektywy pozwala państwom członkowskim na przyznanie podatnikom prawa wyboru opodatkowania transakcji określonych w szczególności w art. 13 część B lit. d), przy czym korzystanie z możliwości wyboru przyznanego ewentualnie przez państwo członkowskie nie należy do samego podatnika; zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Becker, pkt 38; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 18; ww. wyrok w sprawie Uudenkaupungin Kaupunki, pkt 44–47.

54 — Zobacz podobnie W. Stemmer, op.cit.

55 — W przedmiocie orzecznictwa i doktryny francuskiej dotyczących odrębnych obszarów działalności, zob. w szczególności P. Tournès, *Plaidoyer en faveur de la règle des secteurs d'activité distincts*, *Revue de jurisprudence fiscale*, 2000, nr 2, s. 99.

56 — Jak wynika to z wyroku Cour administrative d'appel de Paris z dnia 8 grudnia 2006 r., wspomnianego w pkt 17 niniejszej opinii.

69. Tymczasem utrata prawa do odliczenia podatku VAT, którą zarzuca LCL, ma charakter losowy, gdyż zależy, oprócz wyborów dokonywanych przez różne wspomniane wyżej państwa członkowskie biorące udział w sprawie, od względnych rozmiarów transakcji podlegających opodatkowaniu w stosunku do transakcji zwolnionych z podatku, zrealizowanych przez, odpowiednio, zakład główny spółki i jej oddziały, i wysokości kosztów wspólnych poniesionych przez zakład główny na rzecz jej oddziałów.

70. W przeciwieństwie do tego, co podnosi LCL, nie można uznać, że brak uwzględnienia obrotu oddziałów pociąga za sobą zaburzenie równego traktowania, samo w sobie sprzeczne z zasadą neutralności, między spółkami zależnie od tego, czy posiadają one oddziały wyłącznie w państwie członkowskim swojej siedziby lub mają one oddziały w innych państwach członkowskich, albo wreszcie między spółkami posiadającymi oddziały i spółkami kontrolującymi spółki zależne⁵⁷.

71. Spółka mająca zakład główny i oddziały w jednym państwie członkowskim nie jest, w świetle obiektywnego systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę, w takiej samej sytuacji, jak spółka posiadająca oddziały w innych państwach członkowskich. Pierwsza bowiem podlega co do zasady opodatkowaniu w jednym państwie członkowskim i należy zatem do zakresu terytorialnego stosowania przepisów dotyczących podatku VAT tego samego państwa członkowskiego, podczas gdy druga podlega opodatkowaniu w tylu państwach członkowskich, w ilu posiada ona oddziały⁵⁸, i należy zatem, ze względu na łącznik podatkowy jej działalności, do zakresu terytorialnego stosowania każdego z ustawodawstw dotyczących podatku VAT w tych państwach członkowskich.

72. Ponadto i podobnie spółka posiadająca oddziały nie jest, co do zasady, w zakresie podatku VAT i w świetle wspomnianego orzecznictwa FCE Bank, w takiej samej sytuacji, jak spółka dominująca względem swych spółek zależnych⁵⁹. Jak Trybunał przypominał, osoby, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, mogą być uznane za jednego podatnika zgodnie z art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy 77/388, jedynie jeżeli mają swe przedsiębiorstwa na terytorium jednego i tego samego państwa członkowskiego⁶⁰.

73. Wreszcie Trybunał miał okazję podkreślić, że podatnikom przysługuje swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania transakcji, które uważają za najlepiej przystosowane do potrzeb ich działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia ich obciążeń podatkowych⁶¹, która obejmuje organizację i podział kosztów grupy.

74. W rezultacie należy orzec w odpowiedzi na pierwsze pytanie zadane przez sąd odsyłający, że wykładni art. 17 ust. 2 i 5 i art. 19 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, iż nie zobowiązują one państw członkowskich do zapewnienia uwzględnienia przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu przez spółkę, której zakład główny mieści się na ich terytorium, obrotu oddziałów tej spółki mieszczących się w innych państwach członkowskich.

57 — Podobnie również opinia rzecznika publicznego przed sądem odsyłającym, s. 924.

58 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-244/08 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-130*.

59 — Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 Polysar Investments Netherlands, Rec. s. I-3111, pkt 9–17; z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-142/99 Floridienne i Berginvest, Rec. s. I-9567, pkt 19; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-240/99 Skandia, Rec. s. I-1951, pkt 43, 44; postanowienie z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-102/00 Welthgrove, Rec. s. I-5679, pkt 16; ww. wyrok w sprawie RBS Deutschland Holdings, pkt 50.

60 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Polysar Investments Netherlands, pkt 15; zob. także wyrok z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 Amplisientifica i Amplifin, Zb.Orz. s. I-4019, pkt 17–23.

61 — Wyroki: ww. w sprawie Halifax i in., pkt 73; z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 33; ww. w sprawie RBS Deutschland Holdings, pkt 53, 54.

C – W przedmiocie uwzględnienia, przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu przez zakład główny spółki z siedzibą w państwie członkowskim, obrotu oddziałów mieszczących się w państwach trzecich (pytanie drugie)

75. W drugim pytaniu sąd odsyłający zwraca się również do Trybunału o rozstrzygnięcie, czy mając na względzie art. 17 ust. 3 lit. a) i c) szóstej dyrektywy⁶², spółka, której zakład główny mieści się w państwie członkowskim, powinna wziąć pod uwagę, przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu, obrót jej oddziałów mieszczących się w państwach trzecich, i co za tym idzie, czy odpowiedź udzielona na pytanie pierwsze w sprawie oddziałów mieszczących się w innych państwach członkowskich obowiązuje również w odniesieniu do oddziałów mieszczących się w państwach trzecich.

76. Artykuł 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 stanowi, że państwa członkowskie przyznają również każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku obciążającego towary i usługi, wykorzystywane do celów transakcji „przeprowadzanych w innym kraju [dokonywanych za granicą]”, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, gdyby miały miejsce na terytorium kraju.

77. Zagadnienie, czy usługi zostały dokonane „za granicą”, powinno być rozstrzygnięte na podstawie zasad ustanowionych w art. 9 szóstej dyrektywy⁶³. W niniejszym przypadku art. 9 ust. 2 lit. e) tiret piąte szóstej dyrektywy⁶⁴ wyjaśnia, że miejscem operacji bankowych i finansowych świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim jest w szczególności miejsce, gdzie klient ma siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności.

78. Artykuł 17 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy 77/388 stanowi natomiast, że państwa członkowskie przyznają również każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku obciążającego towary i usługi, wykorzystywane do celów transakcji zwolnionych z podatku zgodnie z art. 13 część B lit. a) i d), ust. 1–5⁶⁵, w szczególności w przypadku gdy klient ma siedzibę poza Wspólnotą.

79. Wywóz do państw trzecich jest zdefiniowany w ten sam sposób, co usługi „dokonywane za granicą” na mocy art. 17 ust. 3 lit. a) i art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.

80. Można wywieść z tych przepisów, że wywóz usług bankowych i finansowych zwolnionych od podatku, należących do wymienionych w art. 13 część B lit. a) i d), ust. 1–5 szóstej dyrektywy, nie korzysta z prawa do odliczenia lub zwrotu jedynie wtedy, gdy dokonywany jest na rzecz klientów posiadających siedzibę w państwach trzecich.

81. W niniejszym przypadku jednak z akt sprawy wynika, że LCL żąda prawa do odliczenia nie w odniesieniu do transakcji dokonanych przez jej zakład główny na rzecz klientów mających siedzibę w państwach trzecich, czyli w odniesieniu do wywozu usług finansowych i bankowych przeprowadzonego przez jej zakład główny, lecz uwzględnienia przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu przez rzeczony zakład główny obrotów osiągniętych przez jej oddziały mieszczące się w państwach trzecich. Ponieważ sytuacja będąca przedmiotem postępowania głównego nie jest objęta tymi przepisami, to nie mogą one mieć wpływu na odpowiedź na drugie pytanie sądu odsyłającego.

82. W tych okolicznościach i jako że w drugim pytaniu sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o wyjaśnienie, czy odpowiedź udzielona na pytanie pierwsze w sprawie oddziałów mieszczących się w innych państwach członkowskich obowiązuje również dla oddziałów mieszczących się w państwach trzecich, należy orzec, że tak jak państwo członkowskie nie może być zobowiązane do zapewnienia

62 — W przedmiocie przepisów art. 169 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112 zob. wyrok z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-582/08 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I-7195, pkt 25, 31.

63 — Wyrok z dnia 2 lipca 2009 r. w sprawie C-377/08 EGN, Zb.Orz. s. I-5685, pkt 23–34.

64 — Zobacz obecnie przepisy art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

65 — Zobacz obecnie przepisy art. 135 dyrektywy 2006/112.

uwzględnienia w ramach obliczania części podlegającej odliczeniu przez spółkę podlegającą opodatkowaniu w tym państwie członkowskim obrotu jej oddziałów mieszczących się w innych państwach członkowskich, z tych samych powodów nie może być ono zobowiązane do zapewnienia uwzględnienia obrotu oddziałów tej spółki mieszczących się w państwach trzecich.

83. W świetle zaproponowanego udzielenia na dwa pierwsze pytania zadane przez sąd odsyłający odpowiedzi przeczącej, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na zadane przez niego pytania trzecie i czwarte.

V – Wnioski

84. W świetle powyższej analizy proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne zadane przez Conseil d'État w następujący sposób:

Wykładni art. 17 ust. 2 i 5 i art. 19 szóstej dyrektywy 77/388/EWG Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy dokonywać w ten sposób, że nie zobowiązują one państw członkowskich do zapewnienia uwzględnienia przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu przez spółkę, której zakład główny mieści się na ich terytorium, obrotu oddziałów tej spółki mieszczących się w innych państwach członkowskich lub w państwach trzecich.