

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 12 wrze?nia 2013 r.(*)

Podatek od warto?ci dodanej – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artyku?y 17 i 19 – Odliczenie podatku naliczonego – Wykorzystanie towarów i us?ug jednocze?nie do celów transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu i transakcji zwolnionych z podatku – Cz??ciowe odliczenie – Obliczanie cz??ci podlegaj?cej odliczeniu – Oddzia?y mieszcz?ce si? w innych pa?stwach cz?onkowskich lub pa?stwach trzecich – Niewzgl?dnienie ich obrotów

W sprawie C?388/11

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 11 lipca 2011 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 22 lipca 2011 r., w post?powaniu:

Le Crédit Lyonnais

przeciwko

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

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, M. Ileši?, J.J. Kasel (sprawozdawca) i M. Berger, s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 wrze?nia 2012 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Le Crédit Lyonnais przez adwokatów C. Aldeberta, E. Ashworth oraz C. Reinbold,
- w imieniu rz?du francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J.S. Pilczera, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du cypryjskiego przez E. Symeonidou, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez L. Seeborutha oraz A. Robinsona, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz L. Lozano Palacios dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 lutego 2013 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2, 3 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Le Crédit Lyonnais (zwaną dalej „LCL”), instytucją kredytową mającą siedzibę we Francji, a państwem francuskim w przedmiocie obliczania części podlegającej odliczeniu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) mającej zastosowanie do LCL w odniesieniu do okresu od dnia 1 stycznia 1988 r. do dnia 31 grudnia 1990 r.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega

1. dostawa towarów lub usług świadczona [świadczona usługa dokonywana] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działający] w takim charakterze];

[...]”.

4 Artykuł 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy przewiduje:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określona w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, w szczególności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie w szczególności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku]”.

5 Artykuł 9 ust. 1 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca złożył swoje przedsiębiorstwo lub stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stałą siedzibę], z którego świadczona są usługi, w przypadku braku takiego miejsca [...], miejsce jego stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.

6 Artykuł 13 cz. B szóstej dyrektywy stanowi:

„Nie naruszaj?c innych przepisów Wspólnoty, pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj?, na warunkach, które ustalaj? w celu zapewnienia w?a?ciwego i prostego zastosowania zwolnie? od podatku i zapobie?enia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadu?yciom:

[...]

d) nast?puj?ce transakcje:

1. udzielanie oraz negocjacje [po?rednictwo] w sprawach kredytu, oraz zarz?dzanie kredytem przez osob? udzielaj?c? go;
2. negocjacje [po?rednictwo] i przej?cie zobowi?za?, por?cze? i innych zabezpiecze? kredytowych lub innego zabezpieczenia oraz zarz?dzanie zabezpieczeniami kredytowymi przez osob? udzielaj?c? kredytu;
3. transakcje, ??cznie z negocjacjami [w tym po?rednictwo], dotycz?ce depozytu i bie??cych rachunków, p?atno?ci, transferów, d?ugów, czeków i papierów warto?ciowych, z wyj?tkiem jednak?e odzyskiwania d?ugów i faktoringu [czeków i innych papierów warto?ciowych, jednak z wyj?tkiem odzyskiwania d?ugów];
4. transakcje, ??cznie z negocjacjami [w tym po?rednictwo], dotycz?ce waluty, banknotów i monet u?ywanych jako prawny ?rodek p?atniczy, z wyj?tkiem przedmiotów kolekcjonerskich; za »przedmioty kolekcjonerskie« uwa?a si? monety ze z?ota, srebra lub innego metalu lub banknoty, które nie s? zwykle u?ywane jako prawny ?rodek p?atniczy oraz monety o warto?ci numizmatycznej;
5. transakcje, ??cznie z negocjacjami [w tym po?rednictwo], z wyj?tkiem zarz?dzania i przechowywania, dotycz?ce akcji, udziaów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych rodzajów papierów warto?ciowych, z wyj?tkiem:
 - dokumentów ustanawiaj?cych w?asno?? [tytu? prawny do] towarów;
 - praw lub papierów warto?ciowych, okre?lonych w art. 5 ust. 3,
6. zarz?dzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi [zarz?dzanie funduszami powierniczymi], okre?lonymi przez pa?stwa cz?onkowskie;

[...]”.

7 Artyku? 17 owej dyrektywy stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje si? wymagalny [z chwil? powstania obowi?zku podatkowego].

2. O ile towary i us?ugi s? cz??ci? transakcji [s?u?? wykonywaniu czynno?ci] podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?:

- a) nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?aconego podatku [VAT] od towarów lub us?ug dostarczonych lub które maj? by? podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;
- b) podatku [VAT] nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?aconego od towarów przywo?onych;

c) podatku [VAT], który jest należny [podlegający] na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3.

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku [VAT], określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są używane do celów:

a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą, określonych w art. 4 ust. 2 przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku jeżeli miałyby miejsce na terytorium kraju;

b) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. i) i art. 15, i [art.] 16 ust. 1 pkt B, C i D, i [art. 16] ust. 2;

c) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 13 cz. B lit. a) i [art. 13 cz. B lit.] d) ust. [pkt] 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 od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak te transakcje, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku [VAT], jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

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 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 przewidzianymi zasadami ustanowionymi w ust. 1 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.

[...]”.

8 Artykuł 19 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Na cz??? podlegaj?c? odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy sk?ada? si? b?dzie proporcja maj?ca:

– jako licznik – ca?kowi? kwot?, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje si? odliczenie podatku od warto?ci dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,

– jako mianownik – ca?kowi? kwot?, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzgl?dnionych w liczniku oraz transakcji dla których nie przys?uguje odliczenie podatku [VAT]. Pa?stwa cz?onkowskie mog? równie? w??czy? do mianownika kwot? subwencji innych ni? okre?lone w art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a).

Cz??? podlegaj?ca odliczeniu b?dzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokr?glona w gór? do pe?nej kwoty procentowej.

2. Na zasadzie odst?pstwa przepisów ust. 1 z kwoty, od której oblicza si? cz??? podlegaj?c? odliczeniu, b?d? wy??czone kwoty obrotu uzyskane z dostawy dóbr inwestycyjnych, z których korzysta podatnik w swojej firmie [w swoim przedsi?biorstwie]. Kwoty obrotu uzyskane z transakcji okre?lonych w art. 13 cz??? B lit. d), je?li chodzi o transakcje okazjonalne, oraz okazjonaln[y]ch transakcj[i] zwi?zan[y]ch z obrotem nieruchomo?ciami i finansami, s? równie? wy??czone. W przypadkach, w których pa?stwa cz?onkowskie korzystaj? z okre?lonej w art. 20 ust. 5 mo?liwo?ci niewymagania korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, mog? one uwzgl?dni? przy obliczaniu cz???ci podlegaj?cej odliczeniu sprzeda? dóbr inwestycyjnych”.

Przepisy francuskie

9 Artyku? 271 code général des impôts (ordynacji podatkowej), w brzmieniu obowi?zuj?cym w chwili zaj?cia okoliczno?ci faktycznych niniejszej sprawy (zwanej dalej „CGI”), przewidywa?:

„4. Uprawniaj? do odliczenia na takich samych warunkach, jak gdyby podlega?y opodatkowaniu podatkiem [VAT]:

[...]

b) Us?ugi bankowe i finansowe zwolnione z podatku na podstawie przepisów art. 261 C ust. 1 lit. a)–e), je?eli s? one wykonywane na rzecz osób maj?cych miejsce zamieszkania lub siedzib? poza Europejsk? Wspólnot? Gospodarcz? lub odnosz? si? do wywozu towarów do krajów nieb?d?cych pa?stwami cz?onkowskimi Wspólnoty”.

10 Zgodnie z art. 212 za??cznika II do CGI:

„Podatnicy, którzy nie dokonuj? wy??cznie transakcji uprawniaj?cych do odliczenia, s? upowa?nieni do odliczenia cz???ci podatku [VAT] obci?aj?cego towary stanowi?ce aktywa trwa?e równej kwocie tego podatku pomno?onej przez proporcj? istniej?c? pomi?dzy roczn? kwot? dochodów zwi?zanych z transakcjami uprawniaj?cymi do odliczenia i roczn? kwot? dochodów zwi?zanych ze wszystkimi dokonanyymi transakcjami [...]”.

11 Artyku? 213 za??cznika II do CGI stanowi?:

„W sytuacji gdy podatnik prowadzi dzia?alno?? w obszarach, które nie s? obj?te identycznymi przepisami w zakresie podatku [VAT], dla obszarów tych prowadzona jest odr?bna rachunkowo?? dla celów stosowania prawa do odliczenia.

Ka?da nieruchomo??, zespó? nieruchomo?ci lub cz??? nieruchomo?ci z?o?one z lokali socjalnych przeznaczonych pod wynajem, których dostawa sama w sobie podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 257 ust. 7 pkt 1 lit. c) [CGI] stanowi obszar dzia?alno?ci.

Kwota podatku podlegaj?cego odliczeniu tytu?em towarów wspólnych ró?nym obszarom ustalana jest przez zastosowanie proporcji przewidzianej w art. 212”.

12 Artyku? 219 za??cznika II do CGI brzmi? nast?puj?co:

„Podatnicy, którzy nie dokonuj? wy??cznie transakcji uprawniaj?cych do odliczenia, s? upowa?nieni do odliczenia cz??ci podatku [VAT] obci??aj?cego te towary i us?ugi z zastrze?eniem nast?puj?cych ogranicze?:

a) W sytuacji gdy te towary i us?ugi s?u?? wy??cznie do dokonywania transakcji uprawniaj?cych do odliczenia, obci??aj?cy je podatek podlega odliczeniu;

b) W sytuacji gdy s?u?? one wy??cznie do transakcji nieuprawniaj?cych do odliczenia, obci??aj?cy je podatek nie podlega odliczeniu;

c) W sytuacji gdy ich wykorzystanie prowadzi jednocze?nie do dokonania transakcji, z których jedne uprawniaj? do odliczenia, za? inne nie, cz??? obci??aj?cego je podatku podlega odliczeniu. Cz??? ta ustalana jest wed?ug zasad przewidzianych w art. 212–214”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

13 LCL jest instytucj? bankow? maj?c? zak?ad g?ówny we Francji i oddzia?y w innych pa?stwach cz?onkowskich Unii Europejskiej oraz w pa?stwach trzecich.

14 W nast?pstwie kontroli ksi?gowej LCL dotycz?cej okresu od dnia 1 stycznia 1988 r. do dnia 31 grudnia 1989 r. i dwóch zawiadomie? o korekcie podatku organy podatkowe na?o?y?y na LCL obowi?zek zap?aty zaleg?o?ci mi?dzy innymi podatku VAT za wspomniany okres. Wezwania do zap?aty tych zaleg?o?ci wynikaj? z odmowy uwzgl?dnienia przez organy podatkowe wykazanej przez LCL w jej deklaracjach kwoty odsetek od po?yczek udzielonych przez zak?ad g?ówny LCL jej oddzia?om mieszcz?cym si? poza terytorium Francji – w liczniku i mianowniku cz??ci podlegaj?cej odliczeniu przewidzianej w dziedzinie podatku VAT przez art. 212 za??cznika II do CGI.

15 W dniu 20 lipca 1994 r. LCL wnios?a pierwsze za?alenie dotycz?ce tych wezwa? do zap?aty zaleg?o?ci, twierdz?c, ?e kwota odsetek mog?a by? uwzgl?dniona przy obliczaniu cz??ci podlegaj?cej odliczeniu podatku VAT. W dniu 31 grudnia 1996 r. LCL wnios?a drugie za?alenie, w którym za??da?a zwrotu sum uwa?anych przez ni? za nadp?acone w odniesieniu do omawianych okresów oraz sum uiszczonych w 1990 r. i 1991 r. za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 1990 r., twierdz?c, ?e skoro kwota odsetek naliczonych przez zak?ad g?ówny oddzia?om nie mog?a by? uwzgl?dniona, poniewa? jej zak?ad g?ówny i zagraniczne oddzia?y wchodzi?y w sk?ad tej samej jednostki, to dochody z transakcji, jakich zagraniczne oddzia?y dokonuj? z podmiotami trzecimi, powinny by? uwa?ane za jej w?asne i uwzgl?dnione przy obliczaniu zastosowanej do niej cz??ci podlegaj?cej odliczeniu.

16 Jako te organy podatkowe oddali te zażalenia, LCL wniosła skargę do tribunal administratif de Paris (sądu administracyjnego w Paryżu). Wyrokiem z dnia 5 października 2004 r. wspomniany sąd oddalił tę skargę. W związku z oddaleniem również wniesionego przez LCL odwołania od tego wyroku spółka ta wniosła skargę kasacyjną do Conseil d'État (najwyższego sądu administracyjnego).

17 Na poparcie swej skargi kasacyjnej LCL podnosi, że w celu ustalenia podlegającej odliczeniu części wydatków jej zakładu głównego w zakresie podatku VAT należy uwzględnić dochody jej oddziałów znajdujących się w innych państwach członkowskich Unii i w państwach trzecich, ponieważ w następstwie wyroku Trybunału z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04 FCE Bank, Zb.Orz. s. I-2803, trzeba uważać, iż w zakresie utrzymywanych stosunków stanowi one wraz z zakładem głównym jednego podatnika.

18 LCL twierdzi, że cour administrative d'appel de Paris (administracyjny sąd apelacyjny w Paryżu) dokonał wyroku niezgodnego ze wspólnotowymi zasadami neutralności w zakresie wspólnego systemu podatku VAT, orzekając, iż oddziały mieszczące się w innym państwie członkowskim Unii same podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT i w celu ustalenia ich własnych części podlegających odliczeniu uwzględniają rzeczne dochody, które nie mogą zatem ponownie uzasadniać prawa do odliczenia dla zakładu głównego, a z drugiej strony iż oddziały z siedzibą poza Unią, które mogą nie być opodatkowane podatkiem VAT lub podlegają innym przepisom, stanowią „odrębne obszary działalności” w zakresie wykonywania prawa do odliczenia.

19 W tych okolicznościach Conseil d'État postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w świetle przepisów dotyczących terytorialnego zakresu podatku [VAT] 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 uwzględnić dochody uzyskane przez każdą z jej oddziałów mieszczących się w innym państwie członkowskim i analogicznie oddziały te muszą uwzględnić 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 cz. B lit. d) pkt 1–5, w przypadku gdy klient ma siedzibę poza [Unią]?

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?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

20 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach procedury współpracy z sądami krajowymi, ustanowionej w art. 267 TFUE, zadaniem Trybunału jest udzielenie sądowni krajowemu użytkowni odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał musi w razie potrzeby przeformułować przedstawione mu pytanie (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie FCE Bank, pkt 21).

21 W tym względzie należy zaznaczyć, że w swym pierwszym pytaniu sąd odsyłający stara się dowiedzieć, w jaki sposób należy ustalić, po pierwsze, podlegający odliczeniu czynniki podatku VAT zakładu głównego spółki mającej siedzibę we Francji, a po drugie, podlegający odliczeniu czynniki podatku VAT oddziałów tej spółki mieszczących się poza tym państwem czeskim. Tymczasem jako że postępowanie główne dotyczy jedynie ustalania podlegających odliczeniu czynników mającej zastosowanie do zakładu głównego opodatkowanej spółki, nie ma potrzeby szczegółowego wypowiedzienia się w przedmiocie obliczania czynników podlegających odliczeniu mających zastosowanie do oddziałów tej spółki mieszczących się poza tym państwem.

22 Wobec powyższego należy rozumieć, że pierwsze pytanie ma w istocie na celu ustalenie, czy art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że spółka, której zakład główny znajduje się w państwie czeskim, przy ustalaniu mającej do niej zastosowanie czynników podatku VAT podlegających odliczeniu może uwzględnić obroty osiągnięte przez jej oddziały mieszczące się w innych państwach czeskich.

23 Aby udzielić odpowiedzi na to pytanie, należy przypomnieć, że w celu ustalenia zakresu przepisu prawa Unii należy mieć na uwadze jednocześnie jego treść, jego kontekst oraz jego cele (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W tym względzie należy zauważyć, że samo brzmienie art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy nie pozwala stwierdzić, że w celu ustalenia podlegających odliczeniu czynników podatku VAT mającej zastosowanie do spółki, której zakład główny znajduje się w państwie czeskim, spółka ta może uwzględnić obroty osiągnięte przez jej oddziały mieszczące się w innych państwach czeskich.

25 Jeżeli chodzi o kontekst, w jaki wpisują się te przepisy i o ich cele należy przypomnieć, że art. 17 i 19 szóstej dyrektywy mieszczą się w jej tytule XI, który jest poświęcony systemowi odliczeń.

26 Prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i następujących szóstej dyrektywy stanowi integralny czynniki mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane (wyroki: z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-243/03 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-8411, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie C-488/07 Royal Bank of Scotland, Zb.Orz. s. I-10409, pkt 14).

27 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że ona sama podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. ww. wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Dokładniej rzecz ujmując, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy ustanawia system znajdujący zastosowanie do prawa do odliczenia podatku VAT, jeżeli podatek ten dotyczy towarów lub usług wykorzystywanych przez podatnika na potrzeby „transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek podlega odliczeniu, jak te transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu”. W takim przypadku, zgodnie z art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, odliczenie jest dopuszczalne tylko w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty transakcji podlegających opodatkowaniu (ww. wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 15).

29 Na mocy art. 17 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy wysokość odliczenia jest obliczana według części proporcjonalnej ustalonej zgodnie z art. 19 tej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 18).

30 Należy zauważyć, iż jako że obliczanie części podlegającej odliczeniu jest elementem systemu odliczeń, zasady, według jakich musi odbywać się to obliczanie, są wraz z tym systemem odliczeń objęte zakresem stosowania krajowych przepisów w dziedzinie podatku VAT, z którymi działalność lub transakcja musi być związana pod względem podatkowym.

31 Do organów podatkowych każdego państwa członkowskiego należy bowiem określenie metody ustalania prawa do odliczenia, co umożliwia im art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, który to przepis upoważnia państwa członkowskie do określenia części podlegającej odliczeniu odrębnej dla każdego obszaru działalności albo odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług dla potrzeb konkretnej działalności lub te do wprowadzenia wykluczenia prawa do odliczenia po pewnych warunkami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 19).

32 Uwagi zawarte w pkt 31 niniejszego wyroku potwierdza zresztą okoliczność, iż sposób zwrotu podatku VAT poprzez odliczenie lub zwrot zależy wyjątkowo od miejsca siedziby podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-244/08 Komisja przeciwko Włochom, pkt 25, 33).

33 Ponadto należy wyjaśnić, że pojęcie „miejsca siedziby” nie odnosi się do jedynie zakładu głównego podatnika, lecz również do stałych zakładów w rozumieniu szóstej dyrektywy, które może on mieć w innych państwach członkowskich. Tym samym spółka, która ustanowiła swój zakład główny państwie członkowskim i która posiada stały zakład w innym państwie członkowskim, należy z tego względu uważać za mającą siedzibę w tym drugim państwie w zakresie działalności, jak w nim wykonuje, i nie może ona domagać się zwrotu podatku VAT w rozumieniu ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, s. 11) oraz trzynastej dyrektywy Rady z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. L 326, s. 40), który został tam zaprzeczony. Ów stały zakład musi wystąpić do organów podatkowych tego państwa o odliczenie podatku VAT związanego z nabyciem towarów lub usług, jakiego dokonano w tym państwie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 33, 35).

34 Następnym tego, iż Trybunał orzekł, że stały zakład w rozumieniu szóstej dyrektywy położony w państwie członkowskim oraz zakład główny położony w innym państwie stanowi jednego podatnika podatku VAT (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 38), jest to, iż jeden podatnik podlega – oprócz systemu mającego zastosowanie w państwie swego zakładu głównego – tyłu krajowym systemom odliczeń, w ilu państwach członkowskich posiada

sta?e zak?ady.

35 Tymczasem jako ?e zasady obliczania cz??ci podlegaj?cej odliczeniu stanowi? podstawowy element systemu odlicze?, przy obliczaniu cz??ci podlegaj?cej odliczeniu maj?cej zastosowanie do zak?adu g?ównego podatnika maj?cego siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim nie mo?na, bez powa?nego podwa?ania zarówno racjonalnego rozdzia?u sfer stosowania krajowych przepisów w dziedzinie podatku VAT oraz racji bytu rzeczoney cz??ci podlegaj?cej odliczeniu, uwzgl?dnia? obrotów zrealizowanych przez wszystkie sta?e zak?ady, które rzeczony podatnik posiada w innych pa?stwach cz?onkowskich.

36 Powy?sza interpretacja art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy jest ponadto zgodna z celem tych przepisów.

37 Je?eli bowiem chodzi o zasad? neutralno?ci podatku VAT, której wdro?eniu s?u?y system odlicze?, nale?y zauwa?y?, jak zaznaczy? to rzecznik generalny w pkt 67–69 swej opinii, ?e nie stwierdzono, aby umo?liwienie podatnikowi obliczania cz??ci podlegaj?cej odliczeniu maj?cej zastosowanie do jego zak?adu g?ównego mieszcz?cego w okre?lonym pa?stwie cz?onkowskim z uwzgl?dnieniem obrotów zrealizowanych przez jego sta?e zak?ady mieszcz?ce si? w innych pa?stwach cz?onkowskich mog?o zagwarantowa? w ka?dym wypadku lepsze przestrzeganie tej?e zasady w porównaniu z systemem przewiduj?cym, ?e podatnik musi w ka?dym pa?stwie cz?onkowskim, w którym uznaje si? go za posiadacza sta?ego zak?adu w rozumieniu szóstej dyrektywy, ustala? odr?bn? cz??? podlegaj?c? odliczeniu.

38 Nast?pnie, jak s?usznie podnios?o Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej, konsekwencj? takiego sposobu ustalania cz??ci podlegaj?cej odliczeniu maj?cej zastosowanie do zak?adu g?ównego podatnika by?oby powi?kszenie w odniesieniu do wszystkich towarów i us?ug nabytych przez tego podatnika w pa?stwie cz?onkowskim, w którym znajduje si? jego zak?ad g?ówny, cz??ci podatku VAT, któr? ten zak?ad g?ówny mo?e odliczy?, mimo ?e cz??? z tych nabytych towarów i us?ug nie ma ?adnego zwi?zku z dzia?alno?ci? sta?ych zak?adów mieszcz?cych si? poza tym pa?stwem. Wysoko?? maj?cej zastosowanie cz??ci podlegaj?cej odliczeniu by?aby w ten sposób zmniejsza?cona.

39 Wreszcie taki sposób ustalania cz??ci podlegaj?cej odliczeniu mo?e narusza? skuteczno?? (effet utile) art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3 szóstej dyrektywy, które to przepisy przyznaj? pa?stwom cz?onkowskim pewne uprawnienia dyskrecjonalne, ?agodz?c skutki wyborów dokonanych przez te pa?stwa w dziedzinie polityki fiskalnej.

40 W ?wietle ogó?u powy?szych rozwa?a? na pierwsze pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e spó?ka, której zak?ad g?ówny znajduje si? w pa?stwie cz?onkowskim, przy ustalaniu maj?cej do niej zastosowanie cz??ci podatku VAT podlegaj?cej odliczeniu nie mo?e uwzgl?dnia? obrotów osi?gni?tych przez jej oddzia?y mieszcz?ce si? w innych pa?stwach cz?onkowskich.

W przedmiocie pytania drugiego

41 Poprzez pytanie drugie s?d odsy?aj?cy stara si? w istocie ustali?, czy w ?wietle art. 17 ust. 3 lit. a) i c) szóstej dyrektywy spó?ka, której zak?ad g?ówny znajduje si? w pa?stwie cz?onkowskim, przy ustalaniu maj?cej do niej zastosowanie cz??ci podlegaj?cej odliczeniu mo?e uwzgl?dnia? obroty osi?gni?te przez jej oddzia?y mieszcz?ce si? w pa?stwach trzecich.

42 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e jak wynika to z pkt 30–33 niniejszego wyroku, system odlicze? opiera si? na zasadzie terytorialno?ci maj?cych zastosowanie przepisów krajowych, i ?e w wypadku gdy podatnik posiada sta?y zak?ad w pa?stwie innym ani?eli pa?stwo,

w którym mie?ci si? jego zak?ad g?ówny, dla celów stosowania przepisów szóstej dyrektywy uznaje si?, ?e dzia?alno?? gospodarcza wykonywana przez niego w tym pa?stwie jest wykonywana z tego sta?ego zak?adu.

43 Tymczasem nale?y stwierdzi?, ?e zarówno w preambule szóstej dyrektywy, jak te? w jej przepisach brak jest wskazówek pozwalaj?cych przy??, ?e okoliczno??, i? podatnik posiada sta?y zak?ad poza Uni?, mo?e mie? wp?yw na system odlicze?, któremu podlega ten?e podatnik w pa?stwie cz?onkowskim, w którym znajduje si? jego zak?ad g?ówny.

44 Z powy?szego wynika, jak zauwa?y? rzecznik generalny w pkt 81 swej opinii, ?e w sytuacji takiej jak w post?powaniu g?ównym nie mo?na zasadnie twierdzi?, i? us?ugi ?wiadczone przez sta?e zak?ady mieszcz?ce si? poza Uni? na rzecz klientów równie? maj?cych siedzib? w pa?stwach trzecich nale?y uwa?a? za ?wiadczone przez sam zak?ad g?ówny.

45 Stwierdzenia tego nie podwa?a argument, wedle którego spó?ka maj?ca zak?ad g?ówny w pa?stwie cz?onkowskim i posiadaj?ca oddzia? w pa?stwie trzecim musi by? dla celów podatku VAT traktowana pod wzgl?dem podatkowym tak samo jak spó?ka równie? maj?ca siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim, która ?wiadczy te same us?ugi, nie korzystaj?c z takiego oddzia?u, lub która posiada w tym celu spó?k? zale?n? w rzeczonym pa?stwie trzecim. Te ró?ne opcje s? odbiciem wyra?nie odmiennych sytuacji i nie mog? by? traktowane w taki sam sposób pod wzgl?dem podatkowym.

46 W tym wzgl?dzie nale?y doda?, ?e podatnikom przys?uguje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynno?ci, które uwa?aj? za najlepiej przystosowane do potrzeb ich dzia?alno?ci gospodarczej oraz ograniczenia ich obci??e? podatkowych (wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C?277/09 RBS Deutschland Holdings, Zb.Orz. s. I?13805, pkt 53).

47 Przys?uguj?cy przedsi?biorcy wybór pomi?dzy transakcjami zwolnionymi z opodatkowania i transakcjami opodatkowanymi mo?e opiera? si? na szeregu czynników, a w szczególno?ci na wzgl?dach natury podatkowej dotycz?cych systemu podatku VAT (zob. wyrok z dnia 9 pa?dziernika 2001 r. w sprawie C?108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I?7257, pkt 33).

48 Ponadto z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e w sytuacji gdy podatnik ma wybór pomi?dzy dwiema transakcjami, przys?uguje mu prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej dzia?alno?ci, poprzez któr? ograniczy swoje zobowi?zanie podatkowe (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C?255/02 Halifax i in. Zb.Orz. s. I?1609, pkt 73; a tak?e ww. wyrok w sprawie RBS Deutschland Holdings, pkt 54).

49 Wobec powy?szego na drugie pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e art. 17 ust. 3 lit. a) i c) oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e spó?ka, której zak?ad g?ówny znajduje si? w pa?stwie cz?onkowskim, przy ustalaniu maj?cej do niej zastosowanie cz??ci podlegaj?cej odliczeniu nie mo?e uwzgl?dnia? obrotów osi?gni?tych przez jej oddzia?y mieszcz?ce si? w pa?stwach trzecich.

W przedmiocie pytania trzeciego

50 Poprzez pytanie trzecie s?d odsy?aj?cy stara si? w istocie ustali?, czy art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pozwala on, aby pa?stwo cz?onkowskie przy??o zasad? obliczania cz??ci podlegaj?cej odliczeniu wed?ug obszaru dzia?alno?ci opodatkowanej spó?ki, upowa?niaj?c j? do uwzgl?dnienia obrotów zrealizowanych przez oddzia? mieszcz?cy si? w innym pa?stwie cz?onkowskim lub w pa?stwie trzecim.

51 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy przypomnieć, iż z brzmienia art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, że ten ostatni przepis odnosi się tylko do czystości podlegającej odliczeniu, o której mowa w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy, i tym samym wprowadza szczegółowe zasady ustalania dotyczącej jedynie czystości podlegającej odliczeniu, o której mowa w pierwszym z tych dwóch przepisów, a co za tym idzie, dotyczą również odliczenia dokonywanego na podstawie art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) tej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 22; wyrok z dnia 8 listopada 2012 r. w sprawie C-511/10, BLC Baumarkt, pkt 21).

52 Trybunał orzekł również, że wobec braku w szóstej dyrektywie wskazówek to do państw członkowskich należy ustalenie metod i zasad właściwych dla ustalania podlegającej odliczeniu czystości naliczonego podatku VAT, z poszanowaniem prawa Unii oraz zasad, które stanowią podstawę wspólnego systemu podatku VAT. Państwa członkowskie są zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji z uwzględnieniem celu i struktury tej dyrektywy (zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie BLC Baumarkt, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 Należy jednak zauważyć, że zawartego w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy odniesienia do „obszarów działalności” nie można rozumieć jako odniesienia do obszarów geograficznych.

54 Jak bowiem wynika z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy termin „działalność” dotyczy w kontekście szóstej dyrektywy różnych rodzajów działalności gospodarczej, takiej jak działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi.

55 Z powyższego wynika, iż państwo członkowskie nie może na podstawie art. 17 ust. 5 akapit trzeci pozwolić podatnikowi mającemu siedzibę na jego terytorium na uwzględnienie przy obliczaniu czystości podlegającej odliczeniu mającej zastosowanie do obszaru jego działalności gospodarczej obrotów zrealizowanych przez stały zakład mieszczący się poza tym państwem.

56 Wobec powyższego na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie pozwala on, aby państwo członkowskie przyjęło zasady obliczania czystości podlegającej odliczeniu według obszaru działalności opodatkowanej spółki, upoważniając je do uwzględnienia obrotów zrealizowanych przez oddział mieszczący się w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim.

W przedmiocie pytania czwartego

57 Z uwagi na odpowiedzi udzielone na dwa pierwsze pytania pytanie czwarte nie wymaga odpowiedzi.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym; do niego zatem należy rozstrzygnąć o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że spółka, której zakład główny znajduje się w państwie członkowskim, przy ustalaniu mającej do niej zastosowanie czystości podatku VAT podlegającej odliczeniu nie może uwzględnić obrotów

osi?gni?tych przez jej oddzia?y mieszcz?ce si? w innych pa?stwach cz?onkowskich.

2) Artyku? 17 ust. 3 lit. a) i c) oraz art. 19 ust. 1 sz?stej dyrektywy 77/388 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sp?ka, której zak?ad g?ówny znajduje si? w pa?stwie cz?onkowskim, przy ustalaniu maj?cej do niej zastosowanie cz??ci podatku od warto?ci dodanej podlegaj?cej odliczeniu nie mo?e uwzgl?dnia? obrotów osi?gni?tych przez jej oddzia?y mieszcz?ce si? w pa?stwach trzecich.

3) Artyku? 17 ust. 5 akapit trzeci sz?stej dyrektywy 77/388 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie pozwala on, aby pa?stwo cz?onkowskie przyj??o zasad? obliczania cz??ci podlegaj?cej odliczeniu wed?ug obszaru dzia?alno?ci opodatkowanej sp?ki, upowa?niaj?c j? do uwzgl?dnienia obrotów zrealizowanych przez oddzia? mieszcz?cy si? w innym pa?stwie cz?onkowskim lub w pa?stwie trzecim.

Podpisy

* J?zyk post?powania: francuski.