

V?c C-368/06

Cedilac SA

v.

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná tribunal administratif de Lyon)

„Šestá sm?rnice o DPH – Nárok na odpo?et – Zásady okamžitého odpo?tu a da?ové neutrality – P?evod nadm?rného odpo?tu DPH do následujícího období nebo vrácení – Pravidlo jednom?sí?ního odkladu – P?echodná ustanovení – Zachování osvobození od dan?“

Stanovisko generálního advokáta J. Mazáka p?ednesené dne 18. září 2007

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 18. prosince 2007

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Oprávn?ní ?lenských stát? ponechat v platnosti ustanovení, která se odchylojí od zásady okamžitého odpo?tu

[Sm?rnice Rady 77/388 ?l. 17, 18 odst. 4 a 28 odst. 3 písm. d)]

?lánek 17 a ?l. 18 odst. 4 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému vnitrostátnímu opat?ení, p?ijatému v souvislosti se zrušením odchýlného vnitrostátního ustanovení povoleného ?l. 28 odst. 3 písm. d) téže sm?rnice, pokud bylo vnitrostátním soudem ov?eno, že použití tohoto ustanovení v projednávaném p?ípad? omezuje ú?inky tohoto odchýlného vnitrostátního ustanovení.

?lánek 28 odst. 3 písm. d) šesté sm?rnice jednak tvo?í práv? jednu z odchylek od spole?ného systému DPH stanovenou touto sm?rnici v tom smyslu, že oprav?uje ?lenské státy, aby nadále ve svých vnitrostátních právních p?edpisech ponechaly v platnosti ur?itá ustanovení p?edcházející této sm?rnici, která se odchylojí od zásady okamžitého odpo?tu stanovené v ?l. 18 odst. 2 prvním pododstavci téže sm?rnice. Dále pak uvedený ?lánek tím, že brání zavedení nových odchylek nebo rozší?ení p?sobnosti odchylek existujících po datu vstupu šesté sm?rnice v platnost, netvo?í p?ekážku omezení jejich p?sobnosti vzhledem k p?echodné povaze odchylky, kterou stanoví.

Ostatn? odlišný výklad jedné z odchylek stanovených šestou sm?rnici, podle kterého ji ?lenský stát nem?že zrušit postupn?, a?koliv je oprávn?n zachovat v platnosti existující osvobození, by byl v rozporu s cílem sledovaným touto sm?rnici, který sm??uje ke zrušení odchylek od této sm?rnice. Takový výklad by rovn?ž ohrozil jednotné používání šesté sm?rnice, jelikož ?lenský stát by mohl být nucen zachovat všechna osvobození existující k datu vstupu uvedené sm?rnice v platnost, p?estože by považoval sou?asn? za možné, vhodné a žádoucí v dot?ené oblasti postupn? zavést systém stanovený sm?rnici.

(viz body 33–34, 37, 43 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

18. prosince 2007(*)

„Šestá směrnice o DPH – Nárok na odpot – Zásady okamžitého odpotu a daňové neutrality – Prevod nadm?rného odpotu DPH do následujícího období nebo vrácení – Pravidlo jednom?sí?ního odkladu – P?echodná opat?ení – Zachování osvobození od dan?“

Ve věci C?368/06,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podaná rozhodnutím Tribunal administratif de Lyon (Francie) ze dne 5. září 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 8. září 2006, v ?ízení

Cedilac SA

proti

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

SOUDNÍ DV?R (první senát),

ve složení P. Jann, p?edseda senátu, A. Tizzano (zpravodaj), A. Borg Barthet, M. Ilešič a E. Levits, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kancelá?e: R. Grass,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Cedilac SA A. Bouzidim, avocat,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.?C. Graciou, jako zmocn?nci,
- za Komisi Evropských spole?enství R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 18. září 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?lánku 17 a ?l. 18 odst. 4 šesté

směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Cedilac SA (dále jen „Cedilac“) a Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministerstvo hospodářství, financí a průmyslu) ve věci návrhu této společnosti směřujícího k tomu, aby bylo francouzskému státu uloženo, aby jí zaplatil náhradu škody, kterou údajně utrpěla z důvodu legislativních opatření přijatých v souvislosti se zrušením pravidla „jednoměsíčního odkladu“ použitelného v oblasti odpočtu daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou bylo zatíženo zdanitelné plnění.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 17 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že „[n]árok na odpočet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daní“.

4 Článek 18 šesté směrnice stanoví:

„[...]“

2. Osoba povinná k dani provede odpočet daní tak, že od celkové výše daní z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daní, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet, který může být uplatněn podle odstavce 1.

[...]

4. Jestliže za dané zdaňovací období výše přípustného odpočtu daní překročí výši splatné daní, mohou členské státy vrátit daň nebo převést nadměrný odpočet daní do následujícího období v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

[...]“

5 Podle čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice mohou členské státy během přechodného období uvedeného v odstavci 4 téhož článku „pokračovat v používání předpisů odchylných od zásady okamžitého odpočtu stanovené v čl. 18 odst. 2 prvním pododstavci“.

6 Článek 28 odst. 4 šesté směrnice zní následovně:

„Přechodné období se stanovuje na pět let, počínaje 1. lednem 1978. Nejpozději šest měsíců před koncem tohoto období a dále podle potřeby vyhodnotí Rada na základě zprávy Komise situaci s ohledem na odchylky stanovené v odstavci 3 a na návrh Komise jednomyslně rozhodne, zda mají být některé nebo všechny tyto odchylky zrušeny.“

Vnitrostátní právní úprava

7 Do 1. července 1993 Code général des impôts (všeobecný daňový zákoník) (dále jen „VDZ“) stanovil v souladu s čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice pravidlo tzv. „jednoměsíčního odkladu“, které se odchylovalo od zásady okamžitého odpočtu DPH.

8 Na základě této odchylky osoby povinné k dani nemohly v rozporu s tím, co vyžadoval čl. 18 odst. 2 první pododstavec šesté směrnice, okamžitě odpočíst od splatné DPH částku daní, kterou zaplatily za zboží nepředstavující investiční majetek a za služby. Na základě pravidla

jednomsítního odkladu bylo totiž možné takový odporet provést pouze z částky DPH splatné za měsíc následující po měsíci, ve kterém vznikl nárok na odporet.

9 Nicméně láněk 2.-I zákona . 93-859 ze dne 22. ervna 1993 o opravném finančním zákoně na rok 1993 (JORF ze dne 23. ervna 1993, s. 8815, dále jen „zákon z roku 1993“) zrušil od 1. ervence 1993 pravidlo jednomsítního odkladu a zavedl do VDZ láněk 271-I, jehož odstavec 3 zní následovně:

„Odporet daně, kterou bylo zatíženo zboží a služby, je prováděn srážkou z daně dlužné osobou povinnou k dani ve vztahu k měsíci, během něhož vznikl nárok na odporet.“

10 Krom toho láněk 2.-II zákona z roku 1993 zavedl pzechodné ustanovení, které se nachází v novém lánku 271 A VDZ (dále jen „pzechodné ustanovení“).

11 Podle l. 271 A odst. 1 VDZ tak osoby povinné k dani, které zahájily svou innost před 1. ervencem 1993, odpotou v prvním daovém prohlášení, které s sebou nese uplatnění zásady „okamžitého odpotu“, „referenčního odporet“ z částky odpotitelné DPH, odpovídající průměrné měsítní výši částky odpotitelné DPH během měsíce srpna 1992 až ervence 1993. Částka uvedeného odpotu je dále pemeněna na pohledávku za státní pokladnou a podřízena zvláštním podmínkám vrácení.

12 Odstavec 2 téhož lánku zejména stanoví, že pokud částka referenčního odpotu nemohla být odpotena v plném rozsahu od částky odpotitelné DPH, má být pbytek odpoten z částky odpotitelné DPH za zboží nepedstavující investiční majetek a za služby v následujících měsících.

13 láněk 271 A odst. 5 VDZ stanoví, že pokud částka referenčního odpotu nepřesahuje 10 000 FRF (1 524,49 eur), osoby povinné k dani nejsou v zásadě povinny odpotit tento odporet za podmínek stanovených v odstavci 1 uvedeného lánku.

14 Podle nařízení . 93-1078 ze dne 14. září 1993 (JORF ze dne 15. září 1993, s. 12883), . 94-296 ze dne 6. dubna 1994 (JORF ze dne 16. dubna 1994, s. 5646) a . 2002-179 ze dne 13. února 2002 (JORF ze dne 15. února 2002, s. 2968) byly pohledávky osob povinných k dani podle lánku 271 A VDZ spláceny následujícím způsobem:

- v roce 1993 byly v plném rozsahu splaceny pohledávky nepřesahující 150 000 FRF (22 867,35 eur). Ve stejném roce byly splaceny pohledávky přesahující výše uvedenou částku v rozsahu 25 %, avšak nejméně v částce 150 000 FRF;
- v roce 1994 byly zbývající pohledávky zapsány na účet a splaceny v rozsahu 10 % pvodní částky;
- v každém následujícím roce byly pohledávky splaceny v rozsahu 5 % pvodní částky, a
- v roce 2002 byly v předstihu splaceny všechny zbývající pohledávky.

15 Úroková sazba pro uvedené pohledávky inila 4,5 % v roce 1993, 1 % v roce 1994 a 0,1 % pro úroky související s pohledávkami v každém z následujících let.

Spor v pvodním řízení a pedbžná otázka

16 Dne 26. prosince 2002 požádala Cedilac francouzský stát, aby jí uhradil částku 1 524 806,62 eur z titulu náhrady škody, která jí údajně vznikla v důsledku použití přechodného ustanovení v letech 1993 až 2002.

17 Vzhledem k tomu, že ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie na tuto žádost nereagoval, podala Cedilac proti tomuto konkludentnímu rozhodnutí žalobu k Tribunal administratif de Lyon (správní soud v Lyonu).

18 Uvedený soud předtím, než rozhodl o žalobě Cedilac, rozsudkem ze dne 15. listopadu 2005 požádal Conseil d'État (Státní rada) o stanovisko ohledně otázky, zda je přechodné ustanovení slučitelné s článkem 17 a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice.

19 Conseil d'État ve svém stanovisku ze dne 14. června 2006 uvedla, že otázka položená Tribunal administratif de Lyon je natolik obtížná, že odvoduje předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru.

20 Za těchto podmínek se Tribunal administratif de Lyon rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je normativní text přijatý Francií v souvislosti se zrušením pravidla jednomosíňného odkladu slučitelný s ustanoveními článku 17 a čl. 18 [odst.] 4 [šesté směrnice]?“

21 Předkládající soud se domníval, že s ohledem na počet žalob, které již byly podány ke správnímu soudům, a na značný finanční význam pro rozpočet francouzského státu vyžaduje uvedená otázka naléhavou odpověď Soudního dvora, jež požádal o projednání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve zrychleném řízení na základě čl. 104a prvního pododstavce jednacího řádu.

22 Předseda Soudního dvora zamítl tuto žádost usnesením ze dne 25. září 2006, neboť se domníval, že nebyly splněny podmínky stanovené v uvedeném článku 104a prvním pododstavci.

23 Předseda Soudního dvora usnesením ze dne 23. března 2007 odmítl návrh na vstup vedlejšího účastníka do řízení, podaný Fromagerie des Chaumes SAS, jako nepřijatelný.

K předběžné otázce

24 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda článek 17 a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovému vnitrostátnímu opatření, jako je přechodné ustanovení.

25 Cedilac, která navrhuje, aby Soudní dvůr zodpověděl otázku položenou předkládajícím soudem, jež byla připomenuta v předcházejícím bodě, kladně, uvádí, že nárok na okamžitý odpoutání základní zásady společného systému DPH zavedenou zákonodárcem Společenství, takže při neexistenci jakýchkoliv odchýlných ustanovení musí existovat možnost tento nárok uplatnit okamžitě ve vztahu ke všem částkám DPH, kterými byla zatížena plnění uskutečňovaná na vstupu.

26 Naopak francouzská vláda a Komise navrhuje, aby Soudní dvůr zodpověděl uvedenou otázku záporně, a rozvíjí ji z velké části podobné argumenty.

27 V tomto ohledu zaprvé připomínají, že pravidlo jednomosíňného odkladu tvořilo legitimní odchylku od zásady okamžitého odpoutání DPH, jejímž základem je čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice, a že přechodné ustanovení je pouze opatřením přijatým v souvislosti se zrušením

tohoto pravidla.

28 P?echodné ustanovení tím, že rozložilo ?ást výdaj? ze státního rozpo?tu vyplývajících ze zrušení pravidla jednom?sí?ního odkladu na období n?kolika let, umožnilo zejména provedení obecného systému okamžitého odpo?tu, stanoveného v ?l. 18 odst. 2 šesté sm?rnice, ve vnitrostátním francouzském právu.

29 Za t?chto okolností by výklad šesté sm?rnice zakazující taková ustanovení, jako jsou opat?ení zavedená p?echodným ustanovením, m?l za následek odrazení ?lenského státu od toho, aby sblížil svou právní úpravu s obecným systémem a cíli sledovanými touto sm?rnici.

30 Zadruhé Komise uvádí, že osoby povinné k dani podléhající p?echodnému ustanovení jsou ve výhodn?jším postavení, než bylo postavení, ve kterém se nacházely v období použitelnosti pravidla jednom?sí?ního odkladu.

31 Pro ú?ely zodpov?zení p?edb?žné otázky je t?eba na úvod p?ipomenout, že podle ustálené judikatury je nárok na odpo?et stanovený v ?lánku 17 a následujících šesté sm?rnice nedílnou sou?ástí mechanismu DPH a nem?že být v zásad? omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžit? ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena pln?ní uskute?ná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. ?ervence 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Recueil, s. I?1883, bod 18, a ze dne 21. b?ezna 2000, Gabalfrisa a další, C?110/98 až C?147/98, Recueil, s. I?1577, bod 43).

32 Soudní dv?r rovn?ž up?esnil, že jelikož má jakékoliv omezení nároku na odpo?et DPH dopad na úrove? da?ového zatížení a musí se uplatnit podobn? ve všech ?lenských státech, jsou odchylky povoleny pouze v p?ípadech výslovn? stanovených šestou sm?rnici (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek BP Soupergaz, bod 18, jakož i rozsudek ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi, C?177/99 až C?181/99, Recueil, s. I?7013, bod 34). Nicmén? takové odchylky mohou mít pouze p?echodnou povahu, nebo? cílem ?l. 28 odst. 4 šesté sm?rnice je jejich zrušení (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 29. dubna 1999, Norbury Developments, C?136/97, Recueil, s. I?2491, bod 19; ze dne 13. ?ervence 2000, Idéal tourisme, C?36/99, Recueil, s. I?6049, bod 32; ze dne 14. ?ervna 2001, Komise v. Francie, C?345/99, Recueil, s. I?4493, bod 21, a ze dne 7. prosince 2006, Eurodental, C?240/05, Sb. rozh. s. I?11479, bod 52).

33 V projednávaném p?ípad? ?l. 28 odst. 3 písm. d) šesté sm?rnice jednak tvoří práv? jednu z odchylek od společného systému DPH stanovenou touto sm?rnici v tom smyslu, že oprav?uje ?lenské státy, aby nadále ve svých vnitrostátních právních p?edpisech ponechaly v platnosti ur?itá ustanovení p?edcházející této sm?rnici, která se odchyľují od zásady okamžitého odpo?tu stanovené v ?l. 18 odst. 2 prvním pododstavci téže sm?rnice.

34 Krom toho uvedený ?lánek tím, že brání zavedení nových odchylek nebo rozší?ení p?sobnosti odchylek existujících po datu vstupu šesté sm?rnice v platnost, netvoří p?ekážku omezení jejich p?sobnosti vzhledem k p?echodné povaze odchylky, kterou stanoví (viz obdobn? výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 21).

35 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že v bod? 19 výše uvedeného rozsudku Norbury Developments, který se týkal jiného p?echodného ustanovení šesté sm?rnice, a sice ?l. 28 odst. 3 písm. b) sm?rnice, jež se týká ur?itých osvobození od DPH, Soudní dv?r rozhodl, že zm?ny zavedené do právních p?edpis? ?lenského státu, které nerozší?ily oblast dot?eného osvobození od DPH, ale naopak ji omezily, nebyly v rozporu se zn?ním uvedeného ustanovení.

36 Je t?eba konstatovat, že ?l. 28 odst. 3 písm. d) šesté sm?rnice je pro obdobný výklad vhodný. V rozsahu, v n?mž právní úprava ?lenského státu omezuje p?sobnost existující odchylky od zásady okamžitého odpo?tu stanovené stejným ?lánkem, je t?eba se domnívat, že se na tuto

právní úpravu uvedené ustanovení vztahuje a že tato právní úprava neporušuje ?l. 17 odst. 1 téže sm?rnice.

37 Ostatn?, jak již rozhodl Soudní dv?r ve výše uvedeném rozsudku Norbury Developments, odlišný výklad jedné z odchylek stanovených šestou sm?rnicí, podle kterého ji ?lenský stát nem?že zrušit postupn?, a?koliv je oprávn?n zachovat v platnosti existující osvobození, by byl v rozporu s cílem sledovaným touto sm?rnicí, který sm??uje ke zrušení odchylek od této sm?rnice. Takový výklad by rovn?ž ohrozil jednotné používání šesté sm?rnice, jelikož ?lenský stát by mohl být nucen zachovat všechna osvobození existující k datu vstupu uvedené sm?rnice v platnost, p?estože by považoval sou?asn? za možné, vhodné a žádoucí v dot?ené oblasti postupn? zavést systém stanovený sm?rnicí (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Norbury Developments, bod 20).

38 Ve v?ci v p?vodním ?ízení je p?itom t?eba uvést, že p?echodné ustanovení je pouze doprovodným ?asov? omezeným opat?ením, které má za cíl snížit dopad p?echodu od pravidla jednom?sí?ního odkladu k použití zásady okamžitého odpo?tu na státní rozpo?et k 1. ?ervenci 1993.

39 Ostatn? je t?eba p?edevším konstatovat, že p?echodné ustanovení, jak vyplývá ze spisu, umož?uje na rozdíl od toho, co vyplynulo z používání pravidla jednom?sí?ního odkladu, nezanedbatelnému po?tu osob povinných k dani, v?etn? zejména t?ch, které zahájily svou ?innost po 1. ?ervenci 1993, a t?ch, které mají pohledávku nep?esahující 10 000 FRF, se dovolávat od 1. ?ervence 1993 a bez jakéhokoliv omezení zásady okamžitého odpo?tu.

40 Dále takové ustanovení rovn?ž umož?uje úro?ení pohledávek vzniklých po jeho zavedení, na rozdíl od pohledávek vyplývajících z použití pravidla jednom?sí?ního odkladu.

41 Kone?n? p?echodné ustanovení omezuje pohledávku osoby povinné dani za státní pokladnou pouze na ?ástku referen?ního odpo?tu tím, že stanoví okamžitý odpo?et rozdílu mezi touto ?ástkou a celkovou ?ástkou odpo?itatelné DPH a zaru?uje rozložené splacení ?ástky referen?ního odpo?tu. Toto ustanovení tak nakonec umožnilo, aby zásada okamžitého odpo?tu byla od roku 2002 použitelná ve Francii bez jakékoliv odchylky.

42 Jak uvedl generální advokát v bodech 52 a 53 svého stanoviska, z výše uvedeného vyplývá, že s výhradou ov??ení vnitrostátním soudem v každém konkrétním p?ípad? má p?echodné ustanovení v zásad? za následek omezení p?sobnosti pravidla jednom?sí?ního odkladu.

43 Na položenou otázku je tudíž t?eba odpov?d?t tak, že ?lánek 17 a ?l. 18 odst. 4 šesté sm?rnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému opat?ení, jako je p?echodné ustanovení, p?ijaté v souvislosti se zrušením odchylného vnitrostátního ustanovení povoleného ?l. 28 odst. 3 písm. d) téže sm?rnice, pokud bylo vnitrostátním soudem ov??eno, že použití tohoto opat?ení v projednávaném p?ípad? omezuje ú?inky uvedeného odchylného vnitrostátního ustanovení.

K náklad?m ?ízení

44 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

?lánek 17 a ?l. 18 odst. 4 šesté sm?rnice 77/388/EHS Rady ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný

system dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému vnitrostátnímu opat?ení, jako je p?echodné ustanovení stanovené v zákon? ?. 93-859 ze dne 22. ?ervna 1993 o opravném finan?ním zákon? na rok 1993, p?ijaté v souvislosti se zrušením odchylného vnitrostátního ustanovení povoleného ?l. 28 odst. 3 písm. d) téže sm?rnice, pokud bylo vnitrostátním soudem ov?eno, že použití tohoto ustanovení v projednávaném p?ípad? omezuje ú?inky tohoto odchylného vnitrostátního ustanovení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.