

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?rnicí 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?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 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 – Pevod nadm?rného odpotu DPH do následujícího období nebo vrácení – Pravidlo jednom?sí?ního odkladu – Pechodná 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. Ileši? 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 odpotů 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 odpot daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daní“.

4 Článek 18 šesté směrnice stanoví:

„[...]“

2. Osoba povinná k dani provede odpot 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 odpot, který může být uplatněn podle odstavce 1.

[...]

4. Jestliže za dané zdaňovací období výše přípustného odpotu daní překročí výši splatné daní, mohou členské státy vrátit daň nebo převést nadměrný odpot 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 odpotu 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 odpotu 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 odpotíst od splatné DPH částku daní, kterou zaplatily za zboží nepředstavující investiční majetek a za služby. Na základě pravidla

jednom?sí?ního odkladu bylo totiž možné takový odpo?et provést pouze z ?ástky DPH splatné za m?síc následující po m?síci, ve kterém vznikl nárok na odpo?et.

9 Nicmén? ?lánek 2.-I zákona ?. 93-859 ze dne 22. ?ervna 1993 o opravném finan?ním zákon? na rok 1993 (JORF ze dne 23. ?ervna 1993, s. 8815, dále jen „zákon z roku 1993“) zrušil od 1. ?ervence 1993 pravidlo jednom?sí?ního odkladu a zavedl do VDZ ?lánek 271-I, jehož odstavec 3 zní následovně:

„Odpo?et dan?, kterou bylo zatíženo zboží a služby, je provád?n srážkou z dan? dlužné osobou povinnou k dani ve vztahu k m?síci, b?hem n?hož vznikl nárok na odpo?et.“

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

11 Podle ?l. 271 A odst. 1 VDZ tak osoby povinné k dani, které zahájily svou ?innost p?ed 1. ?ervencem 1993, odpo?tou v prvním da?ovém prohlášení, které s sebou nese uplatn?ní zásady „okamžitého odpo?tu“, „referen?ní odpo?et“ z ?ástky odpo?itatelné DPH, odpovídající pr?m?rné m?sí?ní výši ?ástky odpo?itatelné DPH b?hem m?síce srpna 1992 až ?ervence 1993. ?ástka uvedeného odpo?tu je dále p?em?n?na na pohledávku za státní pokladnou a pod?ízena zvláštním podmínkám vrácení.

12 Odstavec 2 téhož ?lánku zejména stanoví, že pokud ?ástka referen?ního odpo?tu nemohla být odpo?tena v plném rozsahu od ?ástky odpo?itatelné DPH, má být p?ebytek odpo?ten z ?ástky odpo?itatelné DPH za zboží nep?edstavující investiční majetek a za služby v následujících m?sících.

13 ?lánek 271 A odst. 5 VDZ stanoví, že pokud ?ástka referen?ního odpo?tu nep?esahuje 10 000 FRF (1 524,49 eur), osoby povinné k dani nejsou v zásad? povinny odpo?íst tento odpo?et za podmínek stanovených v odstavci 1 uvedeného ?lánku.

14 Podle na?ízení ?. 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 zp?sobem:

- v roce 1993 byly v plném rozsahu splaceny pohledávky nep?esahující 150 000 FRF (22 867,35 eur). Ve stejném roce byly splaceny pohledávky p?esahující výše uvedenou ?ástku v rozsahu 25 %, avšak nejmén? v ?ástce 150 000 FRF;
- v roce 1994 byly zbývající pohledávky zapsány na ú?et a splaceny v rozsahu 10 % p?vodní ?ástky;
- v každém následujícím roce byly pohledávky splaceny v rozsahu 5 % p?vodní ?ástky, a
- v roce 2002 byly v p?edstihu splaceny všechny zbývající pohledávky.

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

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná 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 odvodňuje 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 jednomušího 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 soudu, 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 odpot tvorí základní zásadu 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 uskutečněná na vstupu.

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

27 V tomto ohledu zaprvé připomínají, že pravidlo jednomušího odkladu tvořilo legitimní odchylku od zásady okamžitého odpotu 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?rnicí.

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 Supergaz, 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?rnicí (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek BP Supergaz, 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?rnicí 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?rnicí, která se odchylují 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 uvedeného ustanovení vztahuje a že tato právní úprava neporušuje čl. 17 odst. 1 této směrnice.

37 Ostatně, jak již rozhodl Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku *Norbury Developments*, odlišný výklad jedné z odchylek stanovených šestou směrnicí, podle kterého ji členský stát nemůže zrušit postupně, aťkoliv je oprávněn zachovat v platnosti existující osvobození, by byl v rozporu s cílem sledovaným touto směrnicí, který směřuje ke zrušení odchylek od této směrnice. Takový výklad by rovněž ohrozil jednotné používání šesté směrnice, jelikož členský stát by mohl být nucen zachovat všechna osvobození existující k datu vstupu uvedeného směrnice v platnost, přestože by považoval současně za možné, vhodné a žádoucí v dotčené oblasti postupně zavést systém stanovený směrnicí (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Norbury Developments*, bod 20).

38 Ve věci v původním řízení je přitom třeba uvést, že přechodné ustanovení je pouze doprovodným a s ním omezeným opatřením, které má za cíl snížit dopad přechodu od pravidla jednomušíního odkladu k použití zásady okamžitého odpočtu na státní rozpočet k 1. lednu 1993.

39 Ostatně je třeba především konstatovat, že přechodné ustanovení, jak vyplývá ze spisu, umožňuje na rozdíl od toho, co vyplynulo z používání pravidla jednomušíního odkladu, nezanedbatelnému počtu osob povinných k dani, včetně zejména těch, které zahájily svou činnost po 1. lednu 1993, a těch, které mají pohledávku nepřesahující 10 000 FRF, se dovolávat od 1. ledna 1993 a bez jakéhokoli omezení zásady okamžitého odpočtu.

40 Dále takové ustanovení rovněž umožňuje úrovně pohledávek vzniklých po jeho zavedení, na rozdíl od pohledávek vyplývajících z použití pravidla jednomušíního odkladu.

41 Konečně přechodné ustanovení omezuje pohledávku osoby povinné dani za státní pokladnu pouze na částku referenčního odpočtu tím, že stanoví okamžitý odpočet rozdílu mezi touto částkou a celkovou částkou odpočitatelné DPH a zaručuje rozložené splacení částky referenčního odpočtu. Toto ustanovení tak nakonec umožnilo, aby zásada okamžitého odpočtu byla od roku 2002 použitelná ve Francii bez jakékoli odchylky.

42 Jak uvedl generální advokát v bodech 52 a 53 svého stanoviska, z výše uvedeného vyplývá, že s výhradou ověření vnitrostátním soudem v každém konkrétním případě má přechodné ustanovení v zásadě za následek omezení působnosti pravidla jednomušíního odkladu.

43 Na položenou otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že články 17 a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému opatření, jako je přechodné ustanovení, přijaté v souvislosti se zrušením odchylného vnitrostátního ustanovení povoleného čl. 28 odst. 3 písm. d) této směrnice, pokud bylo vnitrostátním soudem ověřeno, že použití tohoto opatření v projednávaném případě omezuje účinky uvedeného odchylného vnitrostátního ustanovení.

K nákladům řízení

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

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

Článek 17 a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice 77/388/EHS Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný

system dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání takovému vnitrostátnímu opatření, 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.