

Zadeva C-368/06

Cedilac SA

proti

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo tribunal administratif de Lyon)

„Šesta direktiva o DDV – Pravica do odbitka – Načeli takojšnjega odbitka in davčne nevtralnosti – Prenos presežka DDV na naslednje obdobje ali vračilo – Pravilo enomesečnega odloga – Prehodne določbe – Nadaljevanje oprostitve“

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca J. Mazáka, predstavljeni 18. septembra 2007

Sodba Sodišča (prvi senat) z dne 18. decembra 2007

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Možnost držav članic, da ohranijo predpise o odstopanju od načela takojšnjega odbitka

(Direktiva Sveta 77/388, členi 17, 18(4) in 28(3)(d))

Člena 17 in 18(4) Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnemu ukrepu, ki spremlja odpravo nacionalne določbe o odstopanju, ki je dovoljena na podlagi člena 28(3)(d) te direktive, če nacionalno sodišče presodi, da z uporabo pravila v tem primeru ta ukrep povzroči izginjanje učinkov te nacionalne določbe o odstopanju.

Po eni strani člen 28(3)(d) Šeste direktive predstavlja eno izmed odstopanj, ki jih ta direktiva določa za skupni sistem davka na dodano vrednost, tako da državam članicam dovoli, da še naprej ohranijo določene predpise njihove nacionalne zakonodaje, ki so obstajali pred to direktivo in ki odstopajo od načela takojšnjega odbitka, določene v členu 18(2), prvi pododstavek, te direktive. Po drugi strani ta člen, s tem ko nasprotuje uvedbi novih odstopanj ali razširitvi obsega obstoječih odstopanj po začetku veljavnosti Šeste direktive, ne ovira zmanjševanja obsega le-teh, saj je odstopanje, ki ga določa, prehodno.

Sicer pa bi bila drugačna razlaga enega od odstopanj, ki jih predvideva Šesta direktiva, namreč da država članica sicer lahko obstoječo oprostitve ohrani, vendar pa je ne sme postopoma odpraviti, v nasprotju s ciljem te direktive, ki stremi k odpravi odstopanj od le-te. Taka razlaga bi tudi škodovala enotni uporabi Šeste direktive, če bi se država članica lahko utila prisiljeno, da ohrani vse oprostitve, ki so obstajale ob začetku veljavnosti te direktive, čeprav bi ocenila, da je postopno uvajanje ureditve, ki jo določa ta direktiva na tem področju, mogoče, primerno in zaželeno.

(Glej točke 33, 34, 37, 43 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 18. decembra 2007(*)

„Šesta direktiva DDV – Pravica do odbitka – Načeli takojšnjega odbitka in davčne nevtralnosti – Prenos presežka DDV na naslednje obdobje ali vračilo – Pravilo enomesečnega odloga – Prehodne določbe – Nadaljevanje oprostitve“

V zadevi C-368/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo tribunal administratif de Lyon (Francija) z odločbo z dne 5. septembra 2006, ki je prispela na Sodišče 8. septembra 2006, v postopku

Cedilac SA

proti

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

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, A. Tizzano (poročevalec), A. Borg Barthet, M. Ilešič in E. Levits, sodniki,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Cedilac SA A. Bouzidi, odvetnik,
- za francosko vlado G. de Bergues in J.-C. Gracia, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in M. Afonso, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 18. septembra 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 17 in 18(4) Šeste

direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med Cedilac SA (v nadaljevanju: družba Cedilac) in ministrstvom za gospodarstvo, finance in industrijo glede zahteve te družbe, naj se Franciji naloži plačilo odškodnine za škodo, ki naj bi jo ta družba utrpela zaradi zakonskih ukrepov, ki so spremljali odpravo tako imenovanega pravila „enomesežnega odloga“, ki se uporablja pri odbitku davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), s katerim je bila obremenjena obdavčljiva transakcija.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 17(1) Šeste direktive določa, da „pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka“.

4 Člen 18 Šeste direktive določa:

„[...]

2. Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska davka na dodano vrednost, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek davka, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu z določbami odstavka 1.

[...]

4. Če za dano davčno obdobje znesek dovoljenih odbitkov presega znesek dolgovanega davka, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo.

[...]“

5 V skladu s členom 28(3)(d) Šeste direktive države članice lahko v prehodnem obdobju iz odstavka 4 tega člena „še naprej uporabljajo določbe, ki odstopajo od načela takojšnjega odbitka iz prvega odstavka člena 18(2)“.

6 Člen 28(4) Šeste direktive določa:

„Začetno prehodno obdobje traja pet let, z začetkom 1. januarja 1978. Najkasneje šest mesecev pred koncem tega obdobja in kasneje Svet po potrebi, na podlagi poročila Komisije, pregleda stanje glede odstopanj iz odstavka 3 in na predlog Komisije soglasno doloži, ali naj se katero od odstopanj odpravi ali naj se odpravijo vsa odstopanja.“

Nacionalna ureditev

7 Do 1. julija 1993 je splošni davčni zakonik (v nadaljevanju: SDZ) v skladu s členom 28(3)(d) Šeste direktive določal pravilo „enomesežnega odloga“, ki odstopa od načela takojšnjega odbitka DDV.

8 Na podlagi tega odstopanja, v nasprotju s tem, kar je zahteval člen 18(2), prvi pododstavek, Šeste direktive, davčni zavezanci niso mogli od DDV, ki so ga bili dolžni plačati, takoj odbiti davka, ki so ga plačali za blago, ki ne pomeni osnovnih sredstev in storitev. V skladu s pravilom

enomesenega odloga se ta odbitek lahko namreč obračuna le za znesek DDV, ki je dolgovan za naslednji mesec po mesecu, v katerem je pravica do odbitka nastala.

9 Vendar je člen 2.-I zakona št. 93-859 z dne 22. junija 1993 o spremembi finančnega zakona za leto 1993 (URRF, 23.6.1993, str. 8815, v nadaljevanju: zakon za leto 1993) s 1. julijem 1993 odpravil pravilo enomesenega odloga in je v SDZ dodal člen 271-I, katerega odstavek 3 določa:

„Odbitek davka za blago in storitve se opravi tako, da se odšteje od davka, ki ga davni zavezanec dolguje za mesec, v katerem je nastala pravica do odbitka.“

10 Poleg tega je člen 2.-II zakona iz leta 1993 uvedel prehodno določbo, ki se nahaja v novem členu 271 A SDZ (v nadaljevanju: prehodna določba).

11 Tako člen 271 A(1) SDZ za davne zavezance, ki so začeli opravljati dejavnosti pred 1. julijem 1993, določa, da pri prvem obračunu, ki vsebuje uporabo načela „takojšnjega odbitka“, odštejejo „referenčni odbitek“ od odbitnega davka, ki je enak povprečnim mesečnim davkom od avgusta 1992 do julija 1993. Znesek tega odbitka se nato pretvori v terjatev do državnega proračuna in zanj veljajo posebni pogoji za vračilo.

12 Odstavek 2 tega člena med drugim določa, da se, če se znesek referenčnega odbitka ne more v celoti odšteti od odbitnega zneska DDV, presežek, ki ni bil odštet, odbije od odbitnega zneska DDV za blago, ki ne pomeni osnovnih sredstev in storitev v naslednjih mesecih.

13 Člen 271 A(5) SDZ določa, da če referenčni odbitek ne presega 10.000 FF (1 524,49 eura), davni zavezanci načelno niso zavezani, da odštejejo referenčni odbitek v skladu z odstavkom 1 tega člena.

14 Uredbe št. 93-1078 z dne 14. septembra 1993 (ULRF, 15.9.1993, str. 12883), št. 94-296 z dne 6. aprila 1994 (ULRF, 16.4.1994, str. 5646), in št. 2002-179 z dne 13. februarja 2002 (ULRF, 15.2.2002, str. 2968) določajo, da so bili zneski, dolgovani davnim zavezancem na podlagi člena 271 A SDZ, vrnjeni tako:

- leta 1993 so bili dolgovi vrnjeni v celoti, če niso presegali 150.000 FF (22.867,35 eura). V tem letu so bili dolgovi, ki so ta znesek presegli, povrnjeni do 25 % z minimalnim plačilom 150.000 FF;
- leta 1994 so bili preostali dolgovi položeni na račun in so bili povrnjeni do 10 % začetnega zneska;
- v vsakem naslednjem letu so bili dolgovi vrnjeni do 5 % začetnega zneska in
- leta 2002 so bili vsi preostali dolgovi v celoti vrnjeni vnaprej.

15 Obrestna mera za te dolgove je bila 4,5 % za leto 1993, 1 % za leto 1994 in 0,1 % za obresti za vsako naslednje leto.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

16 Družba Cedilac SA je od Francije zahtevala, naj ji plača 1.524.806,62 eura odškodnine za škodo, ki naj bi jo ta družba utrpela zaradi prehodne določbe v letih od 1993 do 2002.

17 Glede na to, da minister za gospodarstvo, finance in industrijo (ministre de l'économie, des finances et de l'industrie) ni odgovoril na ta zahtevek, je tožea stranka vložila tožbo pri upravnem sodišču (le Tribunal administratif de Lyon) zoper to odlobo o zavrnitvi zaradi molka organa.

18 To sodišče je, preden je odločalo o tožbi, ki jo je vložila družba Cedilac, s sodbo z dne 15. novembra 2005 zahtevalo mnenje državnega sveta (Conseil d'État) o tem, ali je prehodna določba združljiva s členoma 17 in 18(4) Šeste direktive.

19 Z mnenjem z dne 14. junija 2006 je državni svet odločil, da je bila zgornja tema tako problematična, da se lahko utemeljeno predloži Sodišču predlog za sprejetje predhodne odločbe.

20 V teh okoliščinah je tribunal administratif de Lyon prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„[A]li so spremljajoči predpisi, ki jih je sprejela Francija v zvezi z odpravo pravila enomesečnega odloga, združljivi z določbami členov 17 in 18[4] [Šeste direktive]?“

21 Ker je predložitveno sodišče menilo, da je glede na število že vloženih tožb pri upravnih sodiščih in glede na precejšnje finančno tveganje za državni proračun Francije to vprašanje zahtevalo nujen odgovor Sodišča, je Sodišču predlagalo, naj to vprašanje za predhodno odločanje preuči po hitrem postopku v skladu s členom 104a Poslovnika Sodišča.

22 S sklepom z dne 25. septembra 2006 je predsednik Sodišča ta predlog zavrnil, saj je menil, da pogoji iz člena 104a niso bili izpolnjeni.

23 S sklepom z dne 23. marca 2007 je predsednik Sodišča predlog za intervencijo, ki ga je vložil Fromagerie des Chaumes SAS, zavrgel kot nedopustnega.

Vprašanje za predhodno odločanje

24 Predložitveno sodišče z vprašanjem za predhodno odločanje sprašuje, ali je treba člena 17 in 18(4) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta takemu nacionalnemu ukrepu, kakršna je ta prehodna določba.

25 Družba Cedilac s tem, ko predlaga, da na vprašanje iz prejšnje točke, ki ga je zastavilo predložitveno sodišče, odgovori pozitivno, zatrjuje, da je pravica do takojšnjega odbitka temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga ustvarja zakonodajalec Skupnosti, tako da bi se ob neobstoju kakršnekoli prehodne določbe ta pravica morala uresničevati takoj za vse zneske DDV, ki se nanašajo na vstopne transakcije.

26 Francoska vlada in Komisija pa nasprotno Sodišču predlagata, naj na to vprašanje odgovori nikalno, njuni argumenti pa so precej podobni.

27 Glede tega najprej opozarjata, da je bilo pravilo enomesečnega odloga legitimno odstopanje od načela takojšnjega odbitka DDV, ki ima pravno podlago v členu 28(3)(d) Šeste direktive, in da je prehodna določba le ukrep, ki spremlja odpravo tega pravila.

28 Zlasti naj bi prehodna določba s tem, ko del proračunskega dolga, ki izhaja iz odprave pravila enomesečnega odloga, razporedi na več let, omogočila prenos splošne ureditve takojšnjega odbitka, določene v členu 18(2) Šeste direktive, v francoski notranji pravni red.

29 V takih okoliščinah naj bi razlaga Šeste direktive, ki prepoveduje take predpise, kot so ti, ki jih vzpostavlja prehodna določba, odvrnila državo članico od tega, da približa svojo zakonodajo

splošni ureditvi in ciljem te direktive.

30 Drugi?, Komisija navaja, da je položaj dav?nih zavezancev, za katere velja prehodna dolo?ba, veliko ugodnejši od položaja, v katerem so se znašli, ko se je uporabljalo pravilo enomese?nega odloga.

31 Pri odgovoru na vprašanje za predhodno odlo?anje je treba uvodoma opozoriti, da je po ustaljeni sodni praksi pravica do odbitka, ki jo dolo?ajo ?len 17 in naslednji Šeste direktive, sestavni del mehanizma DDV in se na?eloma ne sme omejiti. Zlasti se ta pravica lahko izvršuje takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije (glej zlasti sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, to?ka 18, in z dne 21. marca 2000 v zadevi Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, to?ka 43).

32 Sodiš?e je odlo?ilo tudi, da so glede na to, da vsaka omejitev pravice do odbitka DDV vpliva na višino dav?ne obremenitve in jo je treba v vseh državah ?lanicah uporabiti enako, odstopanja dovoljena le v primerih, ki jih izrecno dolo?a Šesta direktiva (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo BP Soupergaz, to?ka 18, in sodbo z dne 19. septembra 2000 v zadevi Ampafrance in Sanofi, C-177/99 in C?181/99, Recueil, str. I-7013, to?ka 34). Vendar so lahko ta odstopanja le za?asna, saj je namen ?lena 28(4) Šeste direktive odprava teh odstopanj (glej v tem smislu sodbe z dne 29. aprila 1999 v zadevi Norbury Developments, C-136/97, Recueil, str. I-2491, to?ka 19; z dne 13. julija 2000 v zadevi Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, str. I-6049, to?ka 32; z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-345/99, Recueil, str. I-4493, to?ka 21, in z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental, C-240/05, ZOdl., str. I-11479, to?ka 52).

33 V tem primeru po eni strani ?len 28(3)(d) Šeste direktive predstavlja natan?no eno izmed odstopanj, ki jih ta direktiva dolo?a za skupni sistem DDV, tako da državam ?lanicam dovoli, da še naprej ohranijo dolo?ene predpise njihove nacionalne zakonodaje, ki so obstajali pred to direktivo in ki odstopajo od na?ela takojšnjega odbitka, dolo?enega v ?lenu 18(2), prvi pododstavek, te direktive.

34 Po drugi strani ta ?len, s tem ko nasprotuje uvedbi novih odstopanj ali razširitvi obsega obstoje?ih odstopanj po za?etku veljavnosti Šeste direktive, ne ovira zmanjševanja obsega le-teh, saj je odstopanje, ki ga dolo?a, prehodno (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Franciji, to?ka 21).

35 Glede tega je treba opozoriti, da je Sodiš?e v to?ki 19 zgoraj navedene sodbe Norbury Developments, ki se je nanašala na drugo prehodno dolo?bo Šeste direktive, in sicer na ?len 28(3)(b) glede dolo?enih oprostitev DDV, presodilo, da so spremembe, ki so bile dodane v zakonodajo države ?lanice, ki niso razširile podro?ja zadevne oprostitve DDV, pa? pa so ga zmanjšale, spoštovale to dolo?bo.

36 Treba je ugotoviti, da ?len 28(3)(d) Šeste direktive ponuja podobno razlago. Tako je treba šteti, da ?e ureditev države ?lanice zmanjšuje podro?je uporabe obstoje?ega odstopanja od na?ela takojšnjega odbitka, ki ga dolo?a ta ?len, je ta ureditev pokrita s to dolo?bo in ne krši ?lena 17(1) iste direktive.

37 Sicer pa, kot je Sodiš?e presodilo v zgoraj navedeni sodbi Norbury Developments, bi bila druga?na razlaga enega od odstopanj, ki jih predvideva Šesta direktiva, namre? da država ?lanica sicer lahko obstoje?o oprostitve ohrani, vendar pa je ne sme postopoma odpraviti, v nasprotju s ciljem te direktive, ki stremi k odpravi odstopanj od le-te. Taka razlaga bi tudi škodovala enotni uporabi Šeste direktive, ?e bi se država ?lanica lahko ?utila prisiljeno, da ohrani vse oprostitve, ki so obstajale ob za?etku veljavnosti te direktive, ?eprav bi ocenila, da je postopno uvajanje ureditve, ki jo dolo?a ta direktiva na tem podro?ju, mogo?e, primerno in zaželeno (glej v tem

smislu zgoraj navedeno sodbo Norbury Developments, točka 20).

38 Torej je v zadevi v glavni stvari treba ugotoviti, da je prehodna določba le časovno omejen spremljevalni ukrep, katerega cilj je zmanjšanje prehodnih posledic pravila enomesenega odloga, pri uporabi na tala takojšnjega odbitka, na državni proračun 1. julija 1993.

39 Sicer je treba najprej ugotoviti, da kot izhaja iz spisa, prehodna določba, v nasprotju s tem, kar izhaja iz uporabe pravila enomesenega odloga, omogoča mnogim davčnim zavezancem, med drugim vključno tistim, ki so začeli opravljati dejavnost po 1. juliju 1993, in tistim, katerih zahtevek je presegel 10.000 FF, da se po 1. juliju 1993 brez kakršnekoli omejitve sklicujejo na tala takojšnjega odbitka.

40 Dalje taka določba za dolgove, ki nastanejo z izvajanjem te določbe, dopušča tudi obresti, v nasprotju z dolgi, ki izhajajo iz uporabe pravila enomesenega odloga.

41 Nazadnje prehodna določba zmanjšuje zahtevek, ki ga ima davčni zavezanec do proračuna, le na referenčni odbitek, s tem ko določa, da je takojšnji odbitek razlika med tem zneskom in celotnim zneskom odbitnega DDV, in zagotavlja porazdeljeno vračilo zneska referenčnega odbitka. Tako je ta določba končno omogočila, da se od leta 2002 tala takojšnjega odbitka uporablja v Franciji brez kakršnegakoli odstopanja.

42 Kot trdi generalni pravobranilec v točkah 52 in 53 sklepnih predlogov, iz tega izhaja, da se je, ko je nacionalno sodišče presojalo vsak posamezen primer, prehodna določba nelojalno izražala v izginjanju učinkov uporabe pravila enomesenega odloga.

43 Zato je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 17 in 18(4) Šeste direktive razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnemu ukrepu, kot je prehodna določba, ki spremlja odpravo nacionalne določbe o odstopanju, ki je dovoljena na podlagi člena 28(3)(d) te direktive, če nacionalno sodišče presodi, da z uporabo pravila v tem primeru ta ukrep povzroči izginjanje učinkov te nacionalne določbe o odstopanju.

Stroški

44 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člena 17 in 18(4) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalnemu ukrepu, kot je nacionalna določba, določena z zakonom št. 93-859 z dne 22. junija 1993 o spremembi finančnega zakona za leto 1993, ki spremlja odpravo nacionalne določbe o odstopanju, ki je dovoljena na podlagi člena 28(3)(d) te direktive, če nacionalno sodišče presodi, da z uporabo pravila v tem primeru ta ukrep povzroči izginjanje učinkov te nacionalne določbe o odstopanju.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.