

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

JÁNA MAZÁKA

přednesené dne 18. září 2007(1)

Věc C-368/06

Cedilac SA

proti

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Tribunal administratif de Lyon (Francie)]

„Zdanění – DPH – Nárok na odpočet – Směrnice Rady 77/388/EHS – článek 17, článek 18, čl. 28 odst. 3 písm. d) a čl. 28 odst. 4 – Zrušení pravidla ‚jednoměsíčního odkladu‘ Francií – Přeměna na pohledávku za státní pokladnou – Splacení ve splátkách“

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce předložená vnitrostátním soudem v projednávané věci podle článku 234 ES se týká výkladu článku 17, článku 18, čl. 28 odst. 3 písm. d) a čl. 28 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně(2) (dále jen „šestá směrnice“).

I – Relevantní právní úprava Společenství

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

3. Článek 18 šesté směrnice nazvaný „Pravidla uplatnění nároku na odpočet daně“ stanoví:

„[...]

2. Osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně z přidané hodnoty splatné za dané zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet [...]

[...]

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

[...]“

4. Článek 28, který je součástí hlavy XVI šesté směrnice, stanoví některá přechodná ustanovení, která mimo jiné umožňují členským státům zachovat platnost osvobození od daní a odchylek s cílem dosáhnout jejich případného zrušení. Článek 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice tak stanoví, že během přechodného období uvedeného v čl. 28 odst. 4 mohou členské státy „pokračovat v používání předpisů odchylných od zásady okamžitého odpotů stanovené v čl. 18 odst. 2 prvním pododstavci“.

5. Článek 28 odst. 4 šesté směrnice stanoví, že „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“.

II – Relevantní vnitrostátní právní úprava

6. V souladu s výjimkou stanovenou v čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice Francie pokračovala i po vstupu uvedené směrnice v platnost v používání takzvaného pravidla jednoměsíčního odkladu. Na základě pravidla jednoměsíčního odkladu osoby povinné k dani nemohly v souladu s čl. 17 odst. 1 šesté směrnice okamžitě odpotit od splatné daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) částku DPH, kterou zaplatily za zboží nepředstavující investiční majetek a služby. Odpotet mohl být proveden až v následujícím měsíci.

7. Francie zrušila pravidlo jednoměsíčního odkladu přijetím čl. 2 odst. I opravného finančního zákona č. 93-859 na rok 1993 dne 22. června 1993(3). Podle čl. 271 odst. 3 code général des impôts (všeobecný daňový zákoník; dále jen „VDZ“), který byl vložen čl. 2 odst. I finančního zákona č. 93-859, byly osoby povinné k dani oprávněny odpotit DPH, kterou již zaplatily za zboží a služby, od DPH, kterou dluží v průběhu měsíce, kdy jim vznikl nárok na odpotet.

8. Kromě zrušení pravidla jednoměsíčního odkladu čl. 2 odst. II opravného finančního zákona č. 93-859 na rok 1993 vložil do VDZ přechodné ustanovení. Toto přechodné ustanovení je součástí článku 271 A VDZ.

9. Článek 271 A odst. 1 VDZ upravuje odečtení „referenčního odpotů“ od odpotitelné daně, pokud jde o osoby povinné k dani, které zahájily svou činnost přede dnem 1. července 1993. Referenční odpotet je obecně určen na základě průměrné měsíční výše odpotitelné daně v průběhu měsíce července 1993 a 11 předcházejících měsíců.

10. Článek 271 A odst. 2 VDZ mimo jiné stanoví, že pokud částka referenčního odpotů nemůže být odečtena v plném rozsahu od odpotitelné daně, má být přebytek odečten v následujících měsících. Pokud je částka odpotitelné daně určená po odečtení referenčního odpotů nižší, než je odpotitelná daň v předchozím měsíci, přebytek referenčního odpotů se převádí do následujících přiznání.

11. Podle čl. 271 A odst. 3 VDZ výše nároků na odpotet, které osoba povinná k dani neuplatnila podle čl. 271 A odst. 1, s přihlédnutím k pravidlům stanoveným v čl. 271 A odst. 2, představuje pohledávku osoby povinné k dani za státní pokladnou. Tato pohledávka nemůže být postoupena ani prodána. Lze ji však použít jako zajištění nebo záruku. Pohledávka navíc může být mimo jiné převezena v případě fúze nebo prodeje podniku. Pohledávka musí být mimo jiné splacena ve lhůtě nepřesahující 20 let.

12. Podle čl. 271 A odst. 5 VDZ, pokud částka referenčního odpotů nepřesahuje 10 000 FF, osoby povinné k dani nejsou v zásadě povinny odečíst referenční odpotet v souladu s čl. 271 A

odst. 1 VDZ.

13. Podle nařízení ?. 93-1078 ze dne 14. září 1993(4), nařízení ?. 94-296 ze dne 6. dubna 1994(5) a nařízení ?. 2002-179 ze dne 13. února 2002(6) byly pohledávky osob povinných k dani podle ?lánku 271 A VDZ spláceny následujícím zp?sobem:

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

14. Úroková sazba pro dotčené pohledávky činila 4,5 % v roce 1993, 1 % v roce 1994 a 0,1 % v každém z následujících let.

III – P?vodní řízení a řízení o p?edběžné otázce

15. Dne 26. prosince 2002 společnost Cedilac SA (dále jen „žalobkyně v p?vodním řízení“) požádala francouzský stát, aby jí mimo jiné uhradil 1 524 806,62 eur spolu s úroky z této částky z titulu náhrady škody, která jí vznikla v letech 1993 až 2002 v důsledku použití opatření přijatých v souvislosti se zrušením pravidla jednomosítního odkladu.

16. Vzhledem k tomu, že Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministr hospodářství, financí a průmyslu) na žádost žalobkyně v p?vodním řízení nereagoval, čímž konkludentně tuto žádost zamítl, žalobkyně v p?vodním řízení podala proti dotčenému konkludentnímu rozhodnutí žalobu k Tribunal administratif de Lyon (správní soud v Lyonu, Francie).

17. Rozsudkem ze dne 15. listopadu 2005 Tribunal administratif de Lyon požádal Conseil d'État (Státní rada) na základě ustanovení ?lánku L.113-1 Code de justice administrative (zákon o správním soudnictví) o stanovisko ohledně otázky, zda je „normativní text přijatý Francií v souvislosti se zrušením pravidla jednomosítního odkladu stanoveného ?lánkem 271 A všeobecného daňového zákoníku a jeho pozdějšími prováděcími nařízeními služitelný s ustanoveními ?lánku 17 a ?l. 18 odst. 4 [šesté směrnice]“.

18. Conseil d'État ve svém stanovisku ze dne 14. června 2006 uvedl, že výše uvedená otázka je natolik obtížná, že opravňuje k tomu, aby byla předložena jako předběžná otázka Soudnímu dvoru.

19. Rozhodnutím ze dne 5. září 2006 Tribunal administratif de Lyon přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující otázku:

„Je normativní text přijatý Francií v souvislosti se zrušením pravidla jednomosítního odkladu služitelný s ustanoveními ?lánku 17 a ?l. 18 odst. 4 [šesté směrnice]?“

20. Svým rozhodnutím ze dne 5. září 2006 předkládající soud rovněž požádal Soudní dvůr, aby přezkoumal výše uvedenou otázku ve zrychleném řízení upraveném v článku 104a jednacího řádu Soudního dvora „s ohledem na počet projednávaných žalob a na značný finanční význam pro státní rozpočet [...]“.

21. Usnesením ze dne 25. září 2006 předseda Soudního dvora žádost předkládajícího soudu o projednání ve zrychleném řízení zamítl.

22. Písemná vyjádření předložily žalobkyně v původním řízení, francouzská vláda a Komise. Jednání nebylo navrženo a nekonalo se.

IV – Hlavní argumenty zúčastněných

23. Žalobkyně v původním řízení má za to, že opatření přijatá v souvislosti se zrušením pravidla jednomusíňného odkladu podle článku 271 A VZD, jejichž účinkem bylo znemožnění okamžitého odpisu DPH, jsou v rozporu se zásadou neutrality systému DPH a články 17 a 18 šesté směrnice.

24. Žalobkyně v původním řízení se dovolává zejména rozsudku Soudního dvora Komise v. Itálie(7). V uvedené věci Soudní dvůr určil, že Itálie nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 17 a 18 šesté směrnice, neboť uvedený členský stát zajistil vrácení nadměrného odpisu DPH vydáním státních dluhopisů určité kategorii osob povinných k dani. Soudní dvůr v uvedené věci rozhodl, že podmínky vrácení daní stanovené členským státem podle čl. 18 odst. 4 šesté směrnice musí osobě povinné k dani umožnit za vhodných podmínek získat splacení celé pohledávky vyplývající z takového nadměrného odpisu daní. Žalobkyně v původním řízení má za to, že z uvedené skutečnosti vyplývá, že vrácení daní musí být poskytnuto v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích. Přijaté způsoby vrácení nesmí v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko pro osobu povinnou k dani.

25. Žalobkyně v původním řízení navíc zdůrazňuje, že na rozdíl od skutkových okolností věci Komise v. Itálie, kde italské státní dluhopisy vydané za účelem vrácení nadměrného odpisu DPH byly přijaty k obchodování na burze, v projednávané věci nebylo možné pohledávku za státní pokladnou postoupit ani prodat. Pohledávka byla navíc úročena zanedbatelnou úrokovou sazbou a osoba povinná k dani musela nést nebezpečí téměř jistého znehodnocení pohledávky během doby 20 let. Žalobkyně v původním řízení dodává, že dotčená opatření porušila zásadu rovnosti osob povinných k dani. Žalobkyně v původním řízení má tedy za to, že by Soudní dvůr měl na otázku položenou vnitrostátním soudem odpovídat záporně.

26. Francouzská vláda má za to, že otázku položenou vnitrostátním soudem je třeba přeformulovat. Francie tvrdí, že podstatou otázky předkládajícího soudu ve skutečnosti je, zda opatření přijatá v souvislosti se zrušením pravidla jednomusíňného odkladu jsou v rozporu s čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice. Francie má za to, že na takto přeformulovanou otázku je třeba odpovídat záporně.

27. Komise má za to, že v rámci řízení o předběžné otázce Soudnímu dvoru nepřísluší určit, zda jsou ustanovení vnitrostátního práva slučitelná s právem Společenství. Tato pravomoc přísluší vnitrostátním soudům, případně, poté, co od Soudního dvora prostřednictvím žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce získají potřebné vyjasnění rozsahu působnosti a výkladu práva Společenství.

28. Francie tvrdí, že pravidlo jednomusíňného odkladu, které se odchylovalo od zásady okamžitého odpisovatelnosti DPH stanovené v čl. 18 odst. 2 šesté směrnice, bylo přípustné podle čl. 28 odst.

3 písm. d) uvedené směrnice. V důsledku zrušení pravidla jednoměsíčního odkladu od 1. ledna 1993 měly osoby povinné k dani možnost uplatnit v lednu 1993 své nároky na odpočet vzniklé v průběhu měsíce ledna a ledna 1993. Tato reforma měla zatížit státní rozpočet částkou 80 až 100 miliard FF. Byl proto přijat mechanismus směrující k rozložení tohoto mimořádného úbytku pro státní finance do určitého období. Francie dodává, že uvedeným mechanismem nebyly dotčeny všechny osoby povinné k dani. Pokud je podle čl. 271 A odst. 5 VDW částka referenčního odpočtu podniku nižší než 10 000 FF, nepodléhá rozložení mechanismu splácení. Na 82 % podniků se tak tento mechanismus nevztahoval.

29. Francie a Komise mají za to, že opatření přijatá v souvislosti se zrušením pravidla jednoměsíčního odkladu jsou v souladu s judikaturou Soudního dvora týkající se čl. 28 odst. 3 šesté směrnice. Mají za to, že v projednávané věci je namístě obdobně použít úvahy Soudního dvora v jeho rozsudku *Norbury Developments*(8). Francie a Komise mají tedy za to, že italský stát sice nemůže rozšířit stávající odchylku stanovenou čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice, může se jí však přizpůsobit nebo postupně vzdát.

30. Komise uvádí, že zrušení pravidla jednoměsíčního odkladu a opatření vytýkaná žalobkyní v původním řízení byla přijata stejným právním předpisem. Účelem uvedených opatření bylo usnadnit přechod na pravidla stanovená podle článků 17 a 18 šesté směrnice a nárok na okamžitý odpočet DPH.

31. Francie a Komise tvrdí, že okolnosti projednávané věci nejsou podobné okolnostem věci Komise v. Itálie(9).

32. V uvedené věci Soudní dvůr určil, že Itálie tím, že zajistila vrácení nadměrného odpočtu DPH vydáním státních dluhopisů určité kategorii osob povinných k dani, které měly daňovou pohledávku, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 17 a 18 šesté směrnice. Úvahy Soudního dvora v uvedené věci však byly založeny na skutečnosti, že pro Itálii, na rozdíl od Francie v projednávané věci, neplatila žádná odchylka stanovená v šesté směrnici.

33. Komise dodává, že všechny osoby povinné k dani jsou po zrušení pravidla jednoměsíčního odkladu zjevně ve výhodnějších postavení, a to i přes znění článku 271 A VDW.

V – Posouzení

34. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda je normativní text přijatý Francií v souvislosti se zrušením pravidla jednoměsíčního odkladu slučitelný s ustanoveními článků 17 a čl. 18 odst. 4 šesté směrnice.

35. Je třeba mít na paměti, že Soudnímu dvoru při použití článku 234 ES nepřísluší rozhodovat o otázkách slučitelnosti ustanovení vnitrostátního práva s právem Společenství. Soudní dvůr však ze znění otázky formulované vnitrostátním soudem může ve světle skutečností tímto soudem zjištěných vyvozovat otázky zahrnující výklad práva Společenství(10).

36. S ohledem na znění otázky a odvodní předkládacího rozhodnutí mám tedy za to, že vnitrostátní soud žádá o vyjasnění, zda články 17, článek 18, čl. 28 odst. 3 písm. d) a čl. 28 odst. 4 šesté směrnice brání takovým opatřením, jaká jsou dotčena v původním řízení.

37. Podle ustálené judikatury Soudního dvora je nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Nárok na odpočet musí být uplatněn okamžitě, pokud jde o všechny daně zatížující operace na vstupu(11). Jakékoli omezení nároku na odpočet DPH navíc ovlivňuje úroveň daňového zatížení a musí být uplatňováno podobným způsobem ve všech členských státech. Odchylky jsou tedy

přípustné pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí(12).

38. Před vstupem šesté směrnice v platnost Francie uplatňovala takzvané pravidlo jednoměsíčního odkladu. Podle vyjádření zúčastněných, osoby povinné k dani ve Francii mohly na základě uvedeného pravidla odpočíst DPH, kterou zaplatily za zboží, od splatné DPH až v měsíci následujícím poté, kdy jim vznikl nárok na odpočet. Francie byla oprávněna zachovat pravidlo jednoměsíčního odkladu, které bylo uplatňováno před přijetím šesté směrnice, i po vstupu uvedené směrnice v platnost na základě výslovné výjimky stanovené v čl. 28 odst. 3 písm. d) uvedené směrnice.

39. Výslovná výjimka stanovená v čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice byla stále v platnosti dne 1. července 1993(13), kdy Francie zrušila pravidlo jednoměsíčního odkladu a v souvislosti s tímto zrušením přijala přechodná opatření. Mám tedy za to, že reformy provedené Francií přijetím čl. 2 odst. I a II opravného finančního zákona č. 93-859 na rok 1993 dne 22. června 1993 byly dobrovolné v tom smyslu, že na základě práva Společenství nebylo požadováno, aby se uvedený členský stát vzdal výjimky, které požíval podle čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice.

40. Z vyjádření francouzské vlády patrně vyplývá, že v důsledku platnosti pravidla jednoměsíčního odkladu státní pokladna nepřetržitě dlužila osobám povinným k dani určitou částku peněz. Výše dotčené pohledávky se v jednotlivých měsících lišila v závislosti na DPH, kterou osoba povinná k dani mohla odpočíst v jednotlivém měsíci. Tato pohledávka patrně nebyla úročena.

41. Předkládající soud uvedl, že přijetím opravného finančního zákona č. 93-859 na rok 1993 Francie jednak zrušila pravidlo jednoměsíčního odkladu, a jednak přijala přechodná opatření obsažená v článku 271 A VDZ. S výhradou ověření vnitrostátním soudem z relevantních vnitrostátních předpisů patrně vyplývá, že v důsledku dotčeného zrušení osoby povinné k dani, které zahájily svou činnost po dni 1. července 1993, nepodléhaly pravidlu jednoměsíčního odkladu, a že tudíž DPH zaplacená těmito osobami povinnými k dani byla okamžitě odpočitatelná v souladu s pravidly stanovenými v článcích 17 a 18 šesté směrnice.

42. Francie se však neomezila jen na zrušení pravidla jednoměsíčního odkladu, neboť by to podle francouzské vlády a předkládajícího soudu způsobilo závažné rozpočtové důsledky. Takové důsledky podle francouzské vlády a Komise vyplývaly ze skutečnosti, že osoby povinné k dani, jejichž činnost byla zahájena přede dnem 1. července 1993, mohly v zásadě odpočíst v červenci 1993 DPH zaplacenou v měsících červnu a červenci 1993 a v následujících měsících mohly odpočíst DPH okamžitě podle ustanovení článků 17 a 18 šesté směrnice.

43. Předkládající soud uvedl, že opatření, která byla přijata v souvislosti se zrušením pravidla jednoměsíčního odkladu, jsou výjimečné povahy a byla přijata s cílem umožnit uskutečnění daňové reformy za podmínek únosných pro státní rozpočet. Z vyjádření francouzské vlády totiž vyplývá, že zrušením pravidla jednoměsíčního odkladu by byly dotčeny dosti vysoké finanční částky(14). Účelem článku 271 A VDZ bylo tedy podle předkládajícího soudu rozložit finanční důsledky dotčeného zrušení do několika let.

44. Z vnitrostátního právního rámce nastíněného zúčastněnými stranami v jejich vyjádřeních vyplývá, že článek 271 A VDZ ukládal osobám povinným k dani určit referenční odpočet, který byl zpravidla založen na průměrné částce DPH, kterou mohly tyto osoby odpočíst v průměru měsíce července 1993 a předcházejících 11 měsíců. Pokud referenční odpočet přesahoval částku 10 000 FF, byl převeden na pohledávku za státní pokladnou. Tato pohledávka byla podle vnitrostátního soudu úročena a měla být dotčené osobě povinné k dani splacena ve lhůtě 20 let, která byla později zkrácena na 10 let. Francouzská vláda uvedla, že v důsledku hraniční částky 10 000 FF se opatření přijatá v souvislosti se zrušením pravidla jednoměsíčního odkladu dotýkala

přibližně 18 % osob povinných k dani(15).

45. Žalobkyně v převodním řízení tvrdí, že opatření přijatá v souvislosti se zrušením pravidla jednomušíního odkladu znemožnila okamžitý odpot DPH a jsou v rozporu se zásadou neutrality systému DPH, který vyžaduje odpot veškeré DPH odvedené na vstupu, a články 17 a 18 šesté směrnice. Ve svém vyjádření se navíc žalobkyně v převodním řízení v rozsáhlé míře dovolává judikatury Soudního dvora v rozsudku Komise v. Itálie, ve kterém bylo rozhodnuto, že podobný systém zavedený Italskou republikou je v rozporu s články 17 a 18 šesté směrnice.

46. Mám za to, že ačkoli skutečně existují určité faktické podobnosti mezi včcí projednávanou v převodním řízení před předkládajícím soudem a včcí Komise v. Itálie, se zásadním způsobem liší právní rámec použitelný v obou včcech. Ve včci Komise v. Itálie členský stát poskytl vrácení nadměrného odpotu DPH vydáním státních dluhopisů určitým osobám povinným k dani. Na Itálii se však nevztahovala odchylka obdobná té, které požívala Francie podle čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice, a nemohla se tedy legálně odchýlit od ustanovení článků 17 a 18 šesté směrnice přijetím pravidel zamezujících možnost okamžitého odpotu DPH osobami povinnými k dani. Žalobkyně v převodním řízení se tedy na podporu svých argumentů nemůže dovolávat rozsudku v uvedené včci.

47. Kromě toho, ačkoli byla Francie zjevně a jednoznačně oprávněna pokračovat v používání pravidla jednomušíního odkladu po vstupu šesté směrnice v platnost na základě čl. 28 odst. 3 písm. d) uvedené směrnice, nebyla však podle uvedeného ustanovení oprávněna přijmout novou odchylku ani rozšířit odchylku stávající.

48. Mám navíc za to, použijeme-li obdobné úvahy uvedené Soudním dvorem v rozsudku Norbury Developments, že šestá směrnice nebrání členskému státu omezit oblast působnosti takové odchylky, jako je odchylka stanovená v čl. 28 odst. 3 písm. d) šesté směrnice, neboť zrušení takových odchylek je cílem čl. 28 odst. 4 uvedené směrnice(16). Ve včci Norbury Developments Spojené království omezilo oblast působnosti osvobození od daní, které pro něj platilo podle šesté směrnice(17). V uvedené včci Soudní dvůr uvedl, že by bylo v rozporu s uvedeným cílem vykládat čl. 28 odst. 3 písm. b) šesté směrnice restriktivně tak, že členský stát může zachovat stávající osvobození od daní, avšak nemůže jej částečně zrušit. Takový výklad by podle názoru Soudního dvora měl nepříznivé dopady na jednotné používání šesté směrnice, neboť členský stát by mohl mít za to, že je povinen zachovat osvobození od daní, i pokud by měl za možné, vhodné a žádoucí v dotčené oblasti postupně zavést systém stanovený směrnicí.

49. Ve včci Komise v. Francie(18) Soudní dvůr uvedl, že pokud jsou právní předpisy členského státu poznamenány tak, že se jimi omezuje oblast působnosti osvobození od daní, a takové předpisy jsou tak dány do souladu s cílem šesté směrnice, na takové předpisy se odchylka stanovená v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice vztahovat musí. V uvedené včci, jejímž předmětem byla žaloba podle článku 226 ES, Soudní dvůr určil, že Francie, která omezila oblast působnosti stávajícího osvobození od daní tím, že nahradila úplné vyloučení soukromých osobních vozidel z nároku na odpot DPH vyloučením omezenějšího rozsahu, čímž umožnila odpot DPH u vozidel používaných výlučně pro potřeby autoškoly, neporušila své povinnosti podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

50. Z rozhodnutí předkládajícího soudu vyplývá, že na rozdíl od omezení oblasti působnosti osvobození od daní provedeného francouzským zákonodárcem ve věci Komise v. Francie, jež je vcelku přesné a jasné vymezení, legislativní opatření přijatá v souvislosti se zrušením pravidla jednomusítního odkladu byla mimořádně složitá, a pokud se vůbec dotýkala osob povinných k dani, pak v různé míře, v závislosti na výši jejich referenčního odpotu. I přes zrušení pravidla jednomusítního odkladu ode dne 1. července 1993 tedy některé osoby povinné k dani měly i nadále pohledávku za státní pokladnou, a to až do roku 2002.

51. S výhradou ověření vnitrostátním soudem však z vyjádření Komise patrně vyplývá, že legislativní reformy dobrovolně (19) přijaté Francií, které vedly ke zrušení pravidla jednomusítního odkladu, a opatření přijatá v souvislosti s uvedeným zrušením, vedly k postupnému odstraňování účinků uvedeného pravidla. Účinky opatření přijatých v souvislosti se zrušením pravidla jednomusítního odkladu byly navíc patrně postupně omezovány a s konečnou platností odstraněny v roce 2002. Zdá se, že tento proces vedl v období od roku 1993 do roku 2002 ke snížení daňového zatížení všech osob povinných k dani vyplývajícího z použití pravidel v oblasti DPH.

52. Reforma přijatá Francií tedy, s ohledem na vyjádření Komise a francouzské vlády, patrně během období 10 let vedla k omezení odlišností existujících mezi jejím daňovým systémem v důsledku působnosti pravidla jednomusítního odkladu a články 17 a 18 šesté směrnice, čímž zajistila, že uvedený členský stát dodržuje jednu z klíčových zásad šesté směrnice, a to okamžitou odpočitatelnost DPH.

53. S výhradou ověření vnitrostátním soudem se navíc zdá, že tyto odlišnosti byly zcela odstraněny již v roce 1993, zaprvé, ve vztahu k osobám povinným k dani, které zahájily svou činnost po 1. červenci 1993, zadruhé, pokud referenční odpot osoby povinné k dani byl nižší než 10 000 FF a zatím, pokud pohledávka osoby povinné k dani za státní pokladnou nepřesahovala 150 000 FF (22 867,35 eur). Z legislativních reforem totiž vyplývá, jak vysvětlují zúčastněné strany, že již v roce 1993, tedy v roce přijetí reformy, byla všem osobám povinným k dani dotčenými přechodnými ustanoveními přijatými v souvislosti se zrušením pravidla jednomusítního odkladu vrácena podstatná část referenčního odpotu, a to ve výši 25 %. V roce 1994 mělo být vráceno dalších 10 % referenčního odpotu. Ve svém předkládacím rozhodnutí vnitrostátní soud rovněž uvádí, že pohledávka za státní pokladnou byla úročena.

54. Mám tedy za to, že článek 17, článek 18, čl. 28 odst. 3 písm. d) a čl. 28 odst. 4 šesté směrnice v zásadě nebrání takovým opatřením, jaká jsou dotčena v předmětném řízení.

VI – Závěry

55. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr na otázku položenou Tribunal administratif de Lyon odpověděl takto:

„Ustanovení článku 17, článku 18, čl. 28 odst. 3 písm. d) a čl. 28 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 předané hodnoty: jednotný základ daní v zásadě nebrání takovým opatřením, jaká jsou dotčena v předmětném řízení.“

1 – Předmětný jazyk: angličtina.

2 – Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

- 3 – JORF ?. 143, 23. ?ervna 1993, s. 8815.
- 4 – JORF ?. 214, 15. září 1993, s. 12883.
- 5 – JORF ?. 89, 16. dubna 1994, s. 5646.
- 6 – JORF ?. 39, 15. února 2002, s. 2968.
- 7 – Rozsudek ze dne 25. října 2001 (C?78/00, Recueil, s. I?8195).
- 8 – Rozsudek ze dne 29. dubna 1999 (C?136/97, Recueil, s. I?2491, bod 19).
- 9 – Uvedená v poznámce 7.
- 10 – Viz obdobný rozsudek ze dne 14. ?ervence 1971, Muller a další (10/71, Recueil, s. 723, bod 7).
- 11 – Viz rozsudek ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler (C?409/99, Recueil, s. I?81, bod 42).
- 12 – Viz, mimo jiné, rozsudek ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi (C?177/99 a C?181/99, Recueil, s. I?7013, bod 34 a uvedená judikatura).
- 13– P?es existenci p?vodního p?echodného období p?ti let ode dne 1. ledna 1978 stanoveného v ?l. 28 odst. 4 šesté sm?rnice zákonodárce Spole?enství výjimku stanovenou v ?l. 28 odst. 3 písm. d) nezrušil. A?koli to z ?asového hlediska není pro ú?ely projednávání v?ci relevantní, zdá se, že výjimka stanovená v ?l. 28 odst. 3 písm. d) šesté sm?rnice byla zachována i v takzvané p?epracované sm?rnici o DPH; viz ?lánek 372 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1).
- 14 – Viz bod 28 tohoto stanoviska.
- 15 – Viz bod 28 tohoto stanoviska.
- 16 – Viz v tomto sm?ru rozsudky ze dne 13. ?ervence 2000, Idéal tourisme (C?36/99, Recueil, s. I?6049, bod 32), a ze dne 7. prosince 2006, Eurodental (C?240/05, Sb. rozh. s. I?11479, bod 52).
- 17 – Viz bod 20 rozsudku (uvedený v poznámce 8).
- 18 – Rozsudek ze dne 14. ?ervna 2001, Komise v. Francie (C?345/99, Recueil, s. I?4493).
- 19 – Viz bod 39 tohoto stanoviska.